

TAKSEN, KEN UW PLAATS!

Het Romeins-Egyptische heffingenstelsel in modern fiscaal perspectief



Promotor
Prof. dr. K. Vandorpe

Masterproef
ingediend door

JOS PAULISSEN

Leuven 2011

ZUSAMMENFASSUNG

Über ein Jahrhundert wird das römisch-ägyptische Abgabensystem nunmehr studiert und diskutiert. Tausende von Papyri und Ostraka ermöglichen uns einen tiefen Einblick in die verschiedensten Steuern die am Nil erhoben wurden. S.L. Wallace hat in seinem bis heute unübertroffenen Werk *Taxation in Egypt from Augustus to Diocletian* aus 1938 die zu dieser Zeit verfügbaren wissenschaftlichen Erkenntnisse zusammengeführt und eingeteilt. In meiner Masterthesis habe ich das römisch-ägyptische Abgabensystem verglichen mit dem heutigen niederländischen Steuersystem und dabei bemerkenswertes festgestellt.

Erstens sind bestimmte Abgaben keine Steuern, allerdings nicht im Sinne einer modernen Steuerdefinition. Zum Beispiel sind die *Ekphoria*, eine ägyptische Getreideabgabe, keine Steuer sondern eine Pacht. Schließlich war das Land auf dem das Getreide angebaut wurde, öffentliches Eigentum. Andere Abgaben wie Zölle und Hafengebühren würde man heutzutage als *Retributionen*, also als Zahlungen an die Obrigkeit für konkrete und individuelle Leistungen, bezeichnen.

Zweitens hat sich gezeigt, dass das römisch-ägyptische Abgabensystem, wenn man von Tarifen und sonstigen Details absieht, sich weniger von einem modernen Steuersystem unterscheidet als immer wieder behauptet wird. Denn der Fiskus setzt in beiden Systemen da an wo er den höchsten Ertrag erwartet und die beste Kontrolle ausüben kann. Außerdem kommen Steuern, sowohl damals wie heute, eher willkürlich zu Stande und werden, wenn sie einmal eingeführt worden sind, selten wieder abgeschafft.

Drittens lassen sich die Unterschiede, die es selbstverständlich auch gibt, durch gegengesetzte Ansichten über Mensch und Gesellschaft erklären. Die Römer differenzierten nach sozialen Schichten und bevorzugten Kopfsteuern mit gleichen Steuerbeträgen für jeden. Unsere Steuergesetze sind geprägt von Gleichheit und, zum Teil, vom Prinzip, dass wer mehr verdient auch progressiv mehr beitragen soll.

Meine Überlegungen aus der Sicht eines Steuerspezialisten haben mich dazu gebracht eine neue Einteilung der römisch-ägyptischen Steuern vor zu schlagen. Eine Einteilung, wie sie im niederländischen System üblich ist und die hauptsächlich unterscheidet zwischen einerseits direkten und persönlichen Steuern im Bereich von Einkommen, Gewinn und Vermögen und andererseits indirekten und sachlichen Steuern im Bereich von Produktion und Import. Eine Zwischenkategorie besteht aus Verkehrssteuern wie zum Beispiel Erbschafts- und Grunderwerbssteuer. Kopfsteuern haben in diesem System ihren eigenen Platz, da diese in keinem gegenwärtigen Steuersystem in Erscheinung treten.

Aantal tekens inclusief voetnoten
en spaties exclusief bijlage,
bibliografie, Zusammenfassung en
titelblad: **142.420** tekens

INHOUDSOPGAVE

ZUSAMMENFASSUNG.....	2
INHOUDSOPGAVE.....	3
1. Inleiding	7
2. Modus operandi en onderzoeksvraag	8
3. Status quaestionis en bronnen	9
4. Belastingdefinitie	11
5. Het Nederlandse belastingstelsel.....	13
6. Het Romeins-Egyptische heffingenstelsel	17
6.1. LANDBOUWHEFFINGEN.....	17
6.1.1. Grondtaks in natura.....	20
6.1.2. Bijkomende verplichtingen in natura.....	24
6.1.3. Grondtaks in geld.....	26
6.1.4. Taksen op dieren	29
6.2. ALGEMENE KOPTAKSEN	30
6.2.1. Laographia	30
6.2.1.1. <i>Etymologie</i>	31
6.2.1.2. <i>Oorsprong</i>	31
6.2.1.3. <i>Belastingplicht en vrijstellingen</i>	33
6.2.1.4. <i>Tarief</i>	34
6.2.1.5. <i>Wijze van heffen</i>	35
6.2.1.6. <i>Einde van de laographia</i>	36
6.2.1.7. <i>Beoordeling</i>	37
6.2.2. Overige algemene koptaksen	38
6.2.3. Koptaksen ten aanzien van bepaalde bevolkingsgroepen.....	40
6.3. HEFFINGEN TEN AANZIEN VAN AMBACHTEN EN BEROEPEN	41
6.3.1. Staatsmonopolies	41
6.3.2. Koptaksen ten aanzien van ambachten en beroepen.....	42
6.3.3. Ad valorem taksen c.a.....	43
6.4. HEFFINGEN TEN AANZIEN VAN PRIESTERS EN TEMPELS	45

6.5. IN-, UIT- EN DOORVOERRECHTEN.....	45
6.6. DIVERSE TAKSEN.....	46
6.7. OVERZICHT.....	47
6.8. BUDGETTAIR BELANG	47
7. Belastingbeginselen.....	49
7.1. BUITENKANSBEGINSEL	49
7.2. PROFIJTBEGINSEL.....	49
7.3. DOELMATIGHEIDSBEGINSEL	50
7.4. GELIJKHEIDSBEGINSEL.....	50
7.5. DRAAGKRACHTBEGINSEL	51
7.6. BEOORDELING.....	51
7.7. FISCAAL INSTRUMENTARIUM	53
8. Belastingheffing in de praktijk.....	54
9. Conclusie en slot	57
BIJLAGE A: BONDIGE TOELICHTING NEDERLANDSE BELASTINGEN	58

Kaart 1: Ptolemaeisch Egypte



Bron: Ian Mladjov

Figuur 2: Romeins Egypte



Bron: Wikipedia

1. Inleiding

Verwijzingen naar financieel-economische, laat staan fiscale zaken komen bij klassieke geschiedschrijvers niet vaak voor. Daar waar ze dat wel doen, zijn ze des te opmerkelijker, zoals in de volgende passage uit Tacitus' *Annales*¹ betreffende het jaar 58²:

“Eodem anno crebris populi flagitationibus, immodestiam publicanorum arguentis, dubitavit Nero, an cuncta vectigalia omitti iuberet idque pulcherrimum donum generi mortalium daret. Sed impetum eius, multum prius laudata magnitudine animi, attinuere seniores, dissolutionem imperii docendo, si fructus, quibus res publica sustineretur, deminuerentur: quippe sublatis portoriis sequens, ut tributorum abolitio expostularetur.”

“In hetzelfde jaar overwoog Nero, onder druk van de talrijke eisen van het volk dat de brutaliteit van de belastingpachters aanklaagde, of hij niet opdracht zou geven alle indirecte belastingen af te schaffen en dit als mooiste geschenk aan het menselijk geslacht te geven. Maar deze opwelling van hem wisten de ouderen, na eerst luidkeels zijn geestesgrootheid geprezen te hebben, af te zwakken door uit te leggen dat het tot ontbinding van het rijk zou leiden, als de inkomsten, waarop de staat steunde, af zouden nemen. Het gevolg van het afschaffen van de indirecte belastingen zou immers zijn dat ook de afschaffing van de directe belastingen geëist zou worden.”

De passage roept niet alleen de vraag op waar toch deze filantropische bevestiging van een overigens als monstrueus afgeschilderde keizer vandaan komt. Ze maakt de geïnteresseerde lezer ook nieuwsgierig naar de aard van het Romeinse belastingstelsel, de wijze van heffen en het belang van de diverse taksen voor het rijk. Verrassend is dat de Romeinen kennelijk al onderscheid maakten tussen directe en indirecte belastingen (*tributa* tegenover *vectigalia* respectievelijk *portoria*). Waar Tacitus vervolgt met:

“(…) reliqua mox ita provisum, ut ratio quaestuum et necessitas erogationum inter se congruerent”

“(…) en daarna is de rest zo geregeld, dat de verhouding tussen de belastingen en de noodzakelijke uitgaven behouden bleef”

doet hij bovendien verslag van een budgettair beleid waar vandaag de dag menig door crises geplaagd minister van financiën alleen maar van kan dromen.

Toch laten moderne auteurs zelden een gelegenheid voorbijgaan om het verschil tussen Romeinse en hedendaagse openbare financiën te onderstrepen. Heel stellig drukt L. Neesen³ zich uit waar hij zijn uiteenzetting over de *direkte Staatsabgaben* in de keizertijd inleidt: “Zunächst gilt es, viele der Vorstellungen weit hinter sich zu lassen, an die wir als Bürger

¹ Tac., Ann. XIII, 50.1-2 resp. 3. Vertalingen van B. Bijnsdorp (<http://benijnsdorp.info/tacitus.html>).

² Jaartallen en andere tijdsaanduidingen zijn steeds na Christus, tenzij anders vermeld.

³ NEESEN 1980, p. 1.

eines modernen Industrie- und Verwaltungsstaats demokratischer Prägung gewöhnt sind”. De bewering is niet onjuist, maar ademt dezelfde zelfgenoegzaamheid als die waarmee wij westerlingen onze normen en waarden aan de rest van de mensheid plegen op te dringen. Vooral wie zich verdiept in de wondere wereld van de papyrologie zal onder de indruk geraken van de wijze waarop de antieken, ook zonder computer en mobiele telefonie, hun complexe maatschappij organiseerden en bestuurden.

Enerzijds voert bovengenoemde discipline eenieder die zich met belastingen uit de oudheid bezighoudt – al dan niet noodgedwongen – naar Egypte. Nergens is immers het relevante bronnenmateriaal beter en talrijker. Anderzijds rijst, telkens als “the special case of Egypt”⁴ ten tonele wordt gevoerd, de vraag hoe representatief deze provincie voor het Romeinse rijk was en in hoeverre de situatie aldaar vergelijkbaar is met die in andere provincies.

L. Capponi⁵ beantwoordt de vraag, een evergreen in het papyrologische discours, als volgt: “(...) the arguments that Egypt was radically different from other provinces and that it can be studied only in isolation may have outlived their validity. Every province had its own geographical, historical and cultural peculiarities, and if Egypt was ‘atypical’, there is no reason to suppose that any other province was ‘typical’”. Deze thesis gaat een stap verder door te stellen dat Romeins Egypte en de moderne westerse wereld verbluffende overeenkomsten vertonen, indien zij vanuit een specifiek belastingtechnische invalshoek worden benaderd. De verschillen, die er uiteraard ook zijn, vloeien voor een groot deel voort uit tegengestelde opvattingen over mens en maatschappij. Het aspect van de belastingheffing als spiegel van de samenleving alsmede het natuurlijk ingegeven interesse van een fiscaal econoom hebben tot de keuze voor het hierna volgende onderzoek en de daarin gehanteerde benaderingswijze geleid.

2. Modus operandi en onderzoeksvraag

De in de inleiding bedoelde overeenkomsten probeer ik aan de hand van een vergelijking tussen het Romeins-Egyptische en het Nederlandse heffingen- respectievelijk belastingstelsel aan te tonen⁶. De besproken heffingen worden geconfronteerd met een modern gedefinieerd belastingbegrip, met een aantal belastingbeginselen en met de praktijk van de belastingheffing. Een en ander mondt uit in een voorstel voor een nieuwe indeling van het Romeins-Egyptische heffingenstelsel. De bestaande indeling is gebaseerd op het werk van S.L. Wallace, *Taxation in Egypt from Augustus to Diocletian* (1938). Dit indrukwekkende en nog steeds ongeëvenaarde werk⁷ geldt als vertrekpunt voor het onderzoek, maar laat ook, zoals zal blijken, een aantal wensen on vervuld.

⁴ BRUNT 1990, p. 327.

⁵ CAPPONI 2005, p. 1.

⁶ Wat betreft Romeins Egypte spreek ik liefst van een *heffingenstelsel*. De reden hiervoor wordt in de loop van de thesis duidelijk (zie p. 13).

⁷ BELL 1938, p. 214 beoordeelt het aldus: “This volume represents an enormous amount of laborious and self-sacrificing work (...) and Mr. Wallace's volume, well arranged, fully documented, and giving everywhere proof

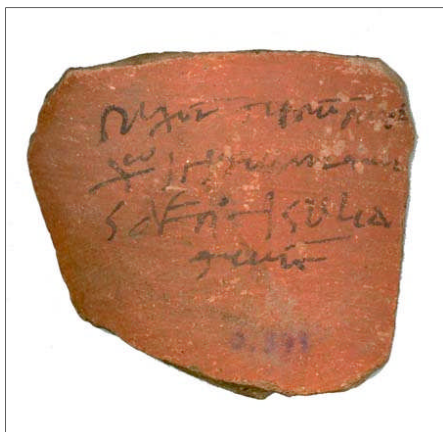
Het is onmogelijk om hetzij het Romeins-Egyptische hetzij het Nederlandse stelsel exhaustief te behandelen. Het is bovendien onwenselijk. Doel is immers de essentie van beide stelsels te doorgronden en overeenkomsten en verschillen te benoemen. Sommige heffingen, zoals die met betrekking tot de landbouw, worden iets uitgebreider behandeld. Speciale aandacht is er voor de *laographia*, de Romeins-Egyptische *poll-tax*⁸, geheven in grofweg de eerste twee eeuwen van onze jaartelling.

Met het oog op het voorgaande luidt de onderzoeksvraag van deze thesis als volgt:

Welke plaats bekleedden de diverse heffingen binnen het Romeins-Egyptische stelsel en welke conclusies kunnen naar aanleiding van een vergelijking met het hedendaagse Nederlandse belastingstelsel worden getrokken?

Wat betreft het tweede deel van de onderzoeksvraag zij nog het volgende opgemerkt. Elke vergelijking loopt mank en de geschiedenis herhaalt zich, in tegenstelling tot wat het brede publiek soms denkt, nooit. Parallele gebeurtenissen en ontwikkelingen in heden en verleden dienen zich echter voortdurend aan en kunnen, mits met de nodige voorzichtigheid omgeven, verhelderend werken. Enkel die verhelderende werking streef ik met mijn vergelijking na.

Afbeelding 1: ostrakon



Bron: Universität zu Köln

Afbeelding 2: papyrus



Bron: Belasting- en douanemuseum

3. Status quaestionis en bronnen

Anders dan in de klassieke literatuur heeft de fiscaliteit in de documentaire papyrologie vanaf het begin een belangrijke rol gespeeld. De papyri betreffen immers voor een groot deel belastinglijsten of andere documenten die naar taksen verwijzen. Bij de *ostraka* (potscherven) gaat het veelal om belastingkwitanties. Het bestek van deze thesis laat helaas niet toe om rechtstreeks vanuit dit bronnenmateriaal te werken. Gelukkig zijn er genoeg auteurs die zich

of painstaking research and critical judgment, is likely to be one of the best used books on the papyrologist's shelves".

⁸ Hier en in het vervolg wordt de Engelse term gebruikt, omdat deze zich niet op bevredigende wijze in het Nederlands laat vertalen. Voor de betekenis ervan zie p. 37.

op het gebied van de Romeins-Egyptische belastingheffing hebben onderscheiden. Via hen is het toch mogelijk om tot de bronnen door te dringen.

Wallace zelf heeft in zijn *Taxation* verwezen naar twee mannen van het eerste uur: U. Wilcken en M.I. Rostovtzeff. Eerstgenoemde publiceerde in 1899 zijn *Griechische Ostraka aus Ägypten und Nubien* en in 1912, met L. Mitteis, de *Grundzüge und Chrestomathie der Papyruskunde*. Uit het imposante oeuvre van Rostovtzeff zijn met name *Studien zur Geschichte des römischen Kolonates* uit 1910 en *The social and economic history of the Roman Empire* uit 1926 relevant. Wallace had zijn onderzoek evenmin kunnen doen zonder de pioniersgeest van F. Preisigke (*Sammelbuch griechischer Urkunden aus Ägypten* uit 1915 en *Wörterbuch der griechischen Papyrusurkunden* uit 1925) of van het Britse duo B.P. Grenfell en A.S. Hunt (*The Oxyrhynchus papyri* uit 1898 en *The Tebtunis papyri* uit 1907). Bronnenuitgaven zijn nadien verschenen (onder redactie) van H.C. Youthie, C. Préaux, J.G. Tait, P. Viereck en anderen. Gezien de uitstekende reputatie die H.I. Bell onder zijn collega's genoot, mag zijn naam hier niet ontbreken. Van zijn hand zijn onder andere *Egypt under the early principate* (1934) en *Egypt, from Alexander the Great to the Arab conquest* (1948).

Een reeks van monografieën over fiscale deelgebieden zou een logisch vervolg op Wallace' *Taxation* zijn geweest. Een dergelijke reeks is echter nooit verschenen. De academische discussie heeft vooral plaatsgevonden in wetenschappelijke tijdschriften en op internationale conferenties van papyrologen. De publicaties zijn navenant bescheiden van omvang, specialistisch en soms ronduit technisch. Uitzonderingen zijn onder meer het reeds in de inleiding geciteerde werk van Neesen (*Untersuchungen zu den direkten Staatsabgaben der römischen Kaiserzeit* uit 1980) en dat van S. Günther over de indirecte heffingen (*Vectigalia nervos esse rei publicae* uit 2008). Beide behandelen het Romeinse rijk in zijn geheel. Een recent boek van formaat, deels bronnenuitgave (O. Stras. II), is *Thèbes et ses taxes* (2009) van P. Heilporn. Uitstekende diensten als chronologische en thematische opmaat heeft *Counting the people in Hellenistic Egypt* van W. Clarysse en D.J. Thompson uit 2006 verricht.

Wat betreft de bijdragen inzake de afzonderlijke heffingen is aan een min of meer arbitraire selectie niet te ontkomen. Het onderwerp is immers breed en het aantal publicaties groot. Wel is gestreefd naar recente bijdragen om zo Wallace' bevindingen zoveel mogelijk met nieuw bronnenmateriaal aan te vullen. Publicaties over de *laographia* zijn er van Wallace (*Census and poll tax in Ptolemaic Egypt* uit 1938), Bell (*The "Constitutio Antoniniana" and the Egyptian poll-tax* uit 1947), V. Tcherikover (*Syntaxis and loagraphia* uit 1950), J.A.S. Evans (*The poll-tax in Egypt* uit 1957), R.S. Bagnall (*The beginnings of the Roman census in Egypt* uit 1991) en D.W. Rathbone (*Egypt, Augustus and Roman taxation* uit 1993).

Opvallend is dat geen enkele auteur heeft geprobeerd begrippen als *heffing*, *belasting* of *taks* te definiëren. Tcherikover heeft in zijn bijdrage weliswaar de *poll-tax* van andere heffingen afgebakend (zie pagina 37), maar een belastingdefinitie *sec* ontbreekt ook bij hem. Zoals aangekondigd, zal ik een dergelijke definitie wel geven. Inzake de literatuur met betrekking tot het Nederlandse belastingstelsel is terughoudendheid in acht genomen. Dit is immers een thesis in Geschiedenis van de oudheid en niet in Nederlands fiscaal recht. Wat betreft de

Romeins-Egyptische heffingen baseer ik mij bijna uitsluitend op papyrologische bronnen. Literaire bronnen komen sporadisch aan bod, epigrafische een enkele keer, numismatische en archeologische in het geheel niet.

4. Belastingdefinitie

Wijlen H.J. Hofstra⁹, een man die onder andere minister van Financiën en hoogleraar belastingrecht is geweest, ook wel “de Hercules onder de Nederlandse fiscalisten”¹⁰ genoemd, heeft het traditionele belastingbegrip als volgt gedefinieerd:

“Belastingen zijn gedwongen betalingen aan de overheid als zodanig, waar geen rechtstreekse individuele contraprestatie van de overheid tegenover staat, en die krachtens algemene regelen worden geheven.”

Afbeelding 3: H.J. Hofstra (1904-1999)



Bron: Beeldbank Nationaal Archief

Het gedwongen karakter van de betaling behoeft geen nadere toelichting, het element *overheid als zodanig* wel. De overheid neemt de aan haar opgedragen taken waar, zoals het handhaven van binnen- en buitenlandse veiligheid, het uitvoeren van sociale wetgeving en het zorgen voor infrastructuur en onderwijs. Zij kan echter ook in een andere verhouding tot de burger staan, bijvoorbeeld als partij bij een koop-, huur- of pachtcontract. In het laatste geval verschilt haar juridische positie niet wezenlijk van die van andere rechts- of natuurlijke personen die ten aanzien van een dergelijk contract als partij optreden. Betalingen aan de overheid in die hoedanigheid zijn dan ook geen belastingen, net zo min als betalingen aan overheidsbedrijven dat zijn.

⁹ HOFSTRA en NIESSEN 2010, p. 32.

¹⁰ H.J. (Henk) Hofstra (<http://www.parlement.com/9291000/biof/00590>).

Daar waar de overheid een rechtstreekse prestatie jegens een individueel burger verricht, zoals het verstrekken van een paspoort of het verlenen van een vergunning, hoeft zij geen belasting te heffen, maar kan zij een specifieke prijs in rekening brengen. Diensten als politie en defensie laten zich lastig in afzonderlijk te betalen eenheden opsplitsen¹¹. Bij onderwijs is een individuele toerekening weliswaar mogelijk, maar politiek en maatschappelijk ongewenst, omdat onderwijs anders het exclusieve terrein van kinderen van rijke ouders dreigt te worden. Belastingen brengen de middelen bijeen waaruit de uitgaven met betrekking tot de algemene overheidstaken worden bekostigd. Daarbij dient dat bijeenbrengen niet van geval tot geval, maar *krachtens algemene regelen* plaats te vinden. In samenhang met deze laatste eis kan artikel 104 van de Grondwet voor het Koninkrijk der Nederlanden worden gezien, dat bepaalt dat belastingen niet anders dan op grond van een wet mogen worden geheven¹².

Hofstra¹³ heeft zelf ingezien dat het traditionele belastingbegrip een aantal overheidsheffingen, zoals de zojuist vermelde vergoedingen voor paspoorten en vergunningen, onnodig uitsluit. Hij heeft dan ook gepleit voor een ruimer gedefinieerd belastingbegrip, zodanig dat de *retributies* of *leges*, zijnde:

“(...) betalingen die de overheid krachtens algemene regelen vordert ter zake van een concrete door haar in haar functie als zodanig individueel bewezen dienst”,

er mede deel van uitmaken. Merk op dat de elementen *krachtens algemene regelen* en *overheid (...)* als zodanig ook in deze definitie voorkomen.

Een mengvorm tussen belastingen in enge zin en retributies is de *bestemmingsbelasting*¹⁴. Hierbij ontbreekt weliswaar een rechtstreekse individuele contraprestatie van de overheid, maar de betalingen worden toch aan een bepaald doel besteed en soms ook in een daartoe bestemd fonds gestort. Een voorbeeld zijn de premies voor de *volksverzekeringen*, zoals de Algemene ouderdomswet en de Algemene Nabestaandenwet. Strikt genomen gaat het, gelijk de naam al zegt, om *verzekeringen* met dien verstande dat niet een marktpartij, maar de overheid als verzekeraar optreedt. Aan de andere kant worden sinds 1990¹⁵ de premies samen met de inkomsten- en loonbelasting over dezelfde grondslag geïnd. Het voorzien in een basisinkomen ingeval van ouderdom en overlijden wordt reeds lang als een algemene overheidstaak gezien en vanwege de schreefgroei tussen uitkeringsgerechtigden en premiebetalers moeten de premies jaarlijks worden aangevuld met miljoenen euro's uit de algemene middelen (waaronder de belastingopbrengsten). De volksverzekeringen zijn overigens te onderscheiden van de *werknemersverzekeringen*, zoals de Werkloosheidswet, die enkel voor werknemers gelden en waarvan de premies door een vertegenwoordiging van

¹¹ Illustratief in dit verband is de discussie rond de inzet van (extra) politie bij voetbalwedstrijden. Sommigen willen de rekening van die inzet bij de voetbalclubs en/of de overkoepelende organisatie neerleggen. Anderen zijn tegen het plan en wijzen op de algemene plicht van de overheid om de orde te handhaven.

¹² Bijv. de Wet op de loonbelasting 1964, Wet van 16 december 1964, Staatsblad 521.

¹³ HOFSTRA en NIESEN 2010, p. 33.

¹⁴ Ibidem, p. 38.

¹⁵ Het jaar waarin de *Oort-wetgeving* werd geëffectueerd, genoemd naar de voorzitter van de commissie inzake de vereenvoudiging van de inkomsten- en loonbelasting.

werknemers en werkgevers over een andere grondslag worden geïnd. Deze premies zijn daarom geen (bestemmings)belasting.

Heffingen kunnen *formeel* een retributie of een andere betaling zijn, maar *materieel* een belastingelement in zich dragen. In Nederland wordt ernaar gestreefd leges/retributies maximaal 100% kostendekkend te laten zijn¹⁶. Indien een paspoort € 25 kost om te maken, maar de gemeente niettemin € 40 in rekening brengt, is € 15 een materiële belasting. Bepaalde betalingen kunnen ook als belastingen worden *gevoeld*. Bedrijven zijn verplicht zich in te schrijven in het handelsregister en jaarlijks een bijdrage te betalen¹⁷. Voordelen biedt die inschrijving de bedrijven nauwelijks. De Kamers van Koophandel kunnen wel prestaties verrichten, bijvoorbeeld adressen leveren voor een marketingcampagne, maar brengen daarvoor apart kosten in rekening. De bijdrage wordt dan ook door velen gezien als *verkapte belasting*¹⁸.

Wat is het belang van het onderscheid tussen (bestemmings)belastingen, retributies en andere heffingen? Op de eerste plaats is bij discussies over bijvoorbeeld *gemiddelde belastingdruk*¹⁹ niet altijd duidelijk welke heffingen in de berekening zijn meegenomen en welke niet. Een correcte begripsafbakening is daarom, zeker in een wetenschappelijke context, onontbeerlijk. Daarnaast kan de verdeling tussen de diverse soorten heffingen iets zeggen over de normen en waarden die in een samenleving gelden. Op dit laatste aspect zal bij de behandeling van de belastingbeginselen nader worden ingegaan. In deze thesis reserveer ik de termen belasting en taks voor belastingen in enge zin. Waar het andere betalingen aan de overheid betreft, het karakter van de betaling op voorhand niet duidelijk is of een verzamelbegrip wordt gezocht, hanteer ik de algemenere term heffing.

5. Het Nederlandse belastingstelsel

Een gangbare indeling van de belangrijkste Nederlandse belastingen ziet er als volgt uit (zie figuur 1 op de volgende pagina; de inhoud wordt globaal bekend verondersteld, voor een bondige toelichting zie bijlage A).

Allereerst valt het onderscheid tussen rijksbelastingen en belastingen van andere overheden op. De heffingen van waterschappen, provincies en vooral gemeenten zijn talrijk in aantal, maar voor de individuele belastingplichtige relatief bescheiden qua omvang. Veruit de belangrijkste is de onroerendezaakbelasting. Milieuheffingen, zoals de afvalstoffenheffing, mogen zich de laatste jaren in toenemende belangstelling verheugen²⁰. Verder zijn voor lagere overheden budgettair de hierboven beschreven leges van belang.

¹⁶ *Handreiking kostentoerekening: leges en tarieven*, p. 10.

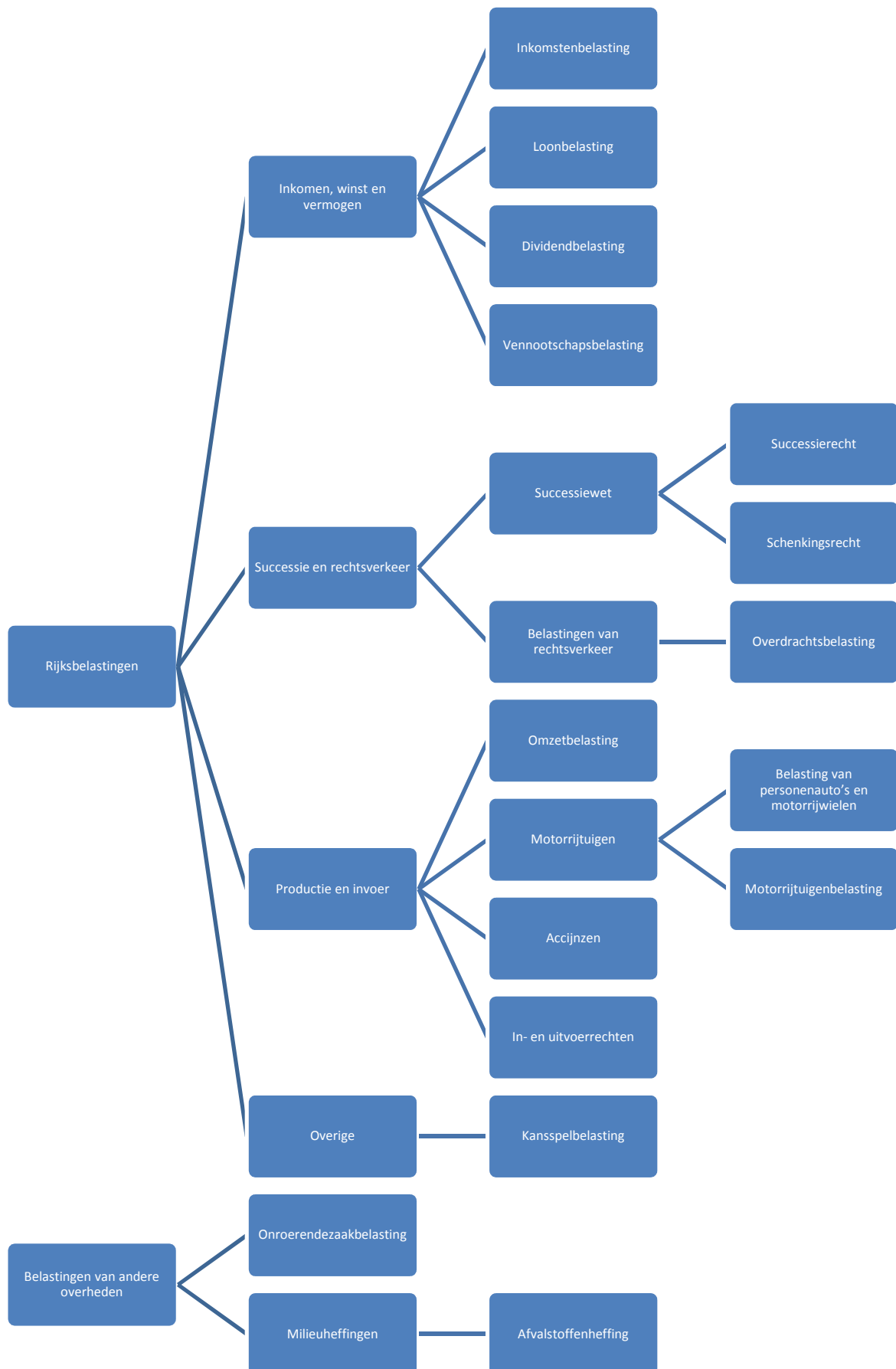
¹⁷ Artikels 18-20 resp. 49-50a van de Handelsregisterwet 2007, Staatsblad 153.

¹⁸ MEIJER 2011 (<http://www.nrcnext.nl/blog/2011/01/06/kvk-schaf-die-verplichte-bijdrage-af>).

¹⁹ Zie bijv. *Taxation trends in the European Union*.

²⁰ Het gebruik van de term *heffing* heeft hier een idiomatische oorzaak. Het betreft wel degelijk belastingen. Vergl. de verouderde benaming *recht* (successie- en schenkingsrecht, in- en uitvoerrechten, rioolrecht, enz.).

Figuur 1: indeling Nederlandse belastingen



Bij de rijksbelastingen speelt het verschil tussen de categorieën *inkomen, winst en vermogen* en *productie en invoer* een grote rol. Inkomsten-, loon-, dividend- en vennootschapsbelasting zijn *directe* en *persoonlijke belastingen*²¹. In eerste aanleg wordt aansluiting gezocht bij (rechts- of natuurlijke) personen en degene die wordt aangeslagen moet ook de belasting dragen. Die laatste is niet noodzakelijkerwijs degene die de belasting aan de fiscus *betaalt*. De loon- en de dividendbelasting worden betaald door de werkgever respectievelijk de vennootschap. Het bedrag van de belasting wordt echter ingehouden op het loon van de werknemer respectievelijk het dividend van de aandeelhouder, zodat laatstgenoemden toch de belasting dragen. De belastingen uit de tweede categorie zijn *indirecte* en *zakelijke belastingen*. Zij worden geheven ten aanzien van het leveren van goederen, het verlenen van diensten of de in- en uitvoer van producten. Degene die wordt aangeslagen draagt niet de belasting, maar berekent die door in de prijzen van zijn producten. Daarom worden zij ook wel *kostprijsverhogende belastingen* genoemd²².

In de praktijk is het verschil tussen beide categorieën belastingen minder groot dan hierboven geschetst. Zuigelingen bijvoorbeeld zijn weliswaar *subjectief inkomstenbelastingplichtig*, maar hebben meestal geen inkomen, winst of vermogen. Voor hen ontstaat dus geen *objectieve belastingsschuld*. Accijnzen richten zich daarentegen niet in eerste aanleg op personen, maar uiteindelijk zal de fiscus toch iemand moeten aanwijzen die ze betaalt. In beide gevallen dient er dus telkens een subject en een object te zijn. De loonbelasting kent het fenomeen van de *afwenteling*. Vakbonden zijn gewoon om hun eisen in termen van netto-inkomen (inkomen na aftrek van belasting en premies) te formuleren en leggen op die manier het belastingprobleem bij de werkgevers neer. De omzetbelasting is juist bedoeld om te worden afgewenteld (namelijk op de eindverbruikers), maar uit concurrentieoverwegingen moet een producent soms een deel voor eigen rekening nemen.

Naast de hierboven genoemde verschillen kan nog dat tussen *aangifte- en aanslagbelastingen* worden vermeld. Voor de inkomsten- en de vennootschapsbelasting wordt eerst aangifte gedaan en vervolgens legt de belastingdienst een aanslag op. Pas daarna volgt de betaling. Bij de loon- en de omzetbelasting vindt de betaling tegelijk met de aangifte plaats. De fase van de aanslag wordt bij aangiftebelastingen als het ware overgeslagen. Vooral in het procedurele belastingrecht (inachtneming van termijnen, bezwaar en beroep, enzovoort) is dit verschil van belang²³.

Tot slot kunnen belastingen worden onderscheiden naar organisatorische eenheden binnen de belastingautoriteiten. Vroeger werden de directe belastingen op een andere afdeling behandeld als de indirecte. Tegenwoordig kent de belastingdienst de driedeling *particulieren, ondernemingen* en *grote ondernemingen*. Met name binnen die laatste twee eenheden wordt in teams gewerkt, waarbij in elk team bepaalde specialisten zitten. De belastingen inzake

²¹ Oudere wetteksten kennen nog steeds de formule: “Onder de naam (...) wordt een *directe belasting* geheven”, zie bijv. artikel 1 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, Staatsblad 469 (cursivering van mij).

²² Een uitzondering is de motorrijtuigenbelasting. Die wordt geheven ten aanzien van het houden van een motorrijtuig en de houder kan, ingeval hij een particulier is, de belasting niet doorberekenen.

²³ In de Algemene Wet inzake rijksbelastingen 1959, Staatsblad 301, hebben artikels 6-8 en 11-18a specifiek betrekking op aanslagbelastingen en artikels 9-10 en 19-20 op aangiftebelastingen.

motorrijtuigen en de kansspelbelasting zijn wel nog apart. De accijnzen en de in- en uitvoerrechten vallen onder de verantwoordelijkheid van de douane.

Ook de belastingen van successie en rechtsverkeer worden van oudsher op een afzonderlijke afdeling binnen de belastingdienst (afdeling *Registratie*) behandeld, maar dat is niet de enige reden waarom zij een aparte categorie vormen. Zij behoren tot de oudste belastingen in Nederland en sluiten niet zozeer aan bij een persoon of een economische activiteit, maar bij een juridische handeling, meestal met tussenkomst van een notaris. Ook hebben ze een incidenteel karakter, want erven, schenken en een huis kopen zijn gebeurtenissen die slechts weinig mensen elk jaar meemaken.

Tabel 1: opbrengsten rijksbelastingen 2010 (in miljoenen euro's)

Inkomstenbelasting	2.077	
Loonbelasting	46.097	
Dividendbelasting	2.400	
Vennootschapsbelasting	12.782	
Overige	37	+
Totaal winst, inkomen en vermogen		63.393
Successiewet	1.721	
Belastingen van rechtsverkeer	3.646	+
Totaal successie en rechtsverkeer		5.367
Omzetbelasting	42.458	
Motorrijtuigen	5.879	
Accijnzen	11.280	
Overige	5.665	+
Totaal productie en invoer		65.282
Kansspelbelasting	442	+
Totaal overige		442
Totaal rijksbelastingen		134.484

Bron: CBS (statline)²⁴

Het belang voor de schatkist van elke (categorie van) belasting(en) kan uit tabel 1 worden afgeleid. Het blijkt dat de loonbelasting en de omzetbelasting met afgerond 34,3% respectievelijk 31,6% van de totale rijksbelastingen veruit het meeste opleveren. Dat laatste hoeft niet te verbazen. De omzetbelasting bestrijkt immers het grootste deel van het economische speelveld en de overgrote meerderheid van de bevolking geniet een vorm van inkomen dat door de loonbelasting wordt getroffen. Toch staat de inkomstenbelasting met haar nietige 1,5% bekend als “koningin der belastingen”²⁵, omdat zij aan de basis van andere

²⁴ Zie <http://statline.cbs.nl/StatWeb/publication/?VW=T&DM=SLNL&PA=70122ned&LA=NL>.

²⁵ STEVENS 2007, p. 25.

directe belastingen staat en datgene vertegenwoordigt wat velen onder een rechtvaardige belastingheffing verstaan (zie paragraaf 7.5). Haar opbrengst is mede zo laag vanwege de belastingteruggaven als gevolg van het effectueren van diverse aftrekposten. De in- en uitvoerrechten ontbreken in de tabel. Hun opbrengst gaat immers vrijwel geheel naar de Europese Unie. De post *overige* in de categorie productie en invoer bestaat voor het grootste deel uit milieuheffingen van het rijk.

Eerder in deze paragraaf is opgemerkt dat de heffingen van lagere overheden *voor de individuele belastingplichtige* relatief bescheiden in omvang zijn. Het totale financiële belang mag echter niet worden onderschat: in 2010 hebben waterschappen, provincies en gemeenten gezamenlijk zo'n 11,5 miljard euro opgehaald²⁶.

6. Het Romeins-Egyptische heffingenstelsel

In paragraaf 3 is aangegeven dat het werk van Wallace het vertrekpunt voor deze thesis vormt. Ofschoon hij zulks niet met zoveel woorden zegt, hanteert de auteur daarin de volgende indeling van de Romeins-Egyptische heffingen (zie figuren 2a en 2b op de volgende twee pagina's; aangezien de hoofdstukken en paginanummers in de figuren zijn opgenomen, is spaarzaam omgegaan met verwijzingen naar specifieke plaatsen in Wallace' werk). Elke heffing wordt hierna besproken en geconfronteerd met het in paragraaf 4 gedefinieerde belastingbegrip. Ook wordt aangegeven welke moderne kwalificatie het best op de heffing van toepassing is. Een samenvattend overzicht sluit deze paragraaf af.

6.1. LANDBOUWHEFFINGEN

Landbouw²⁷ neemt in vrijwel alle economieën van de oudheid een dominante positie in. Na een uiteenzetting over het Egyptische kadaster (hoofdstuk I) start Wallace dan ook met een viertal categorieën van landbouwheffingen. Ook ligt het voor de hand dat daarbinnen de graanafdracht prominent op nummer één staat. Het belang van de graanteelt aan de Nijl voor zowel Egypte zelf als de bevoorrading van Rome kan immers nauwelijks worden overschat.

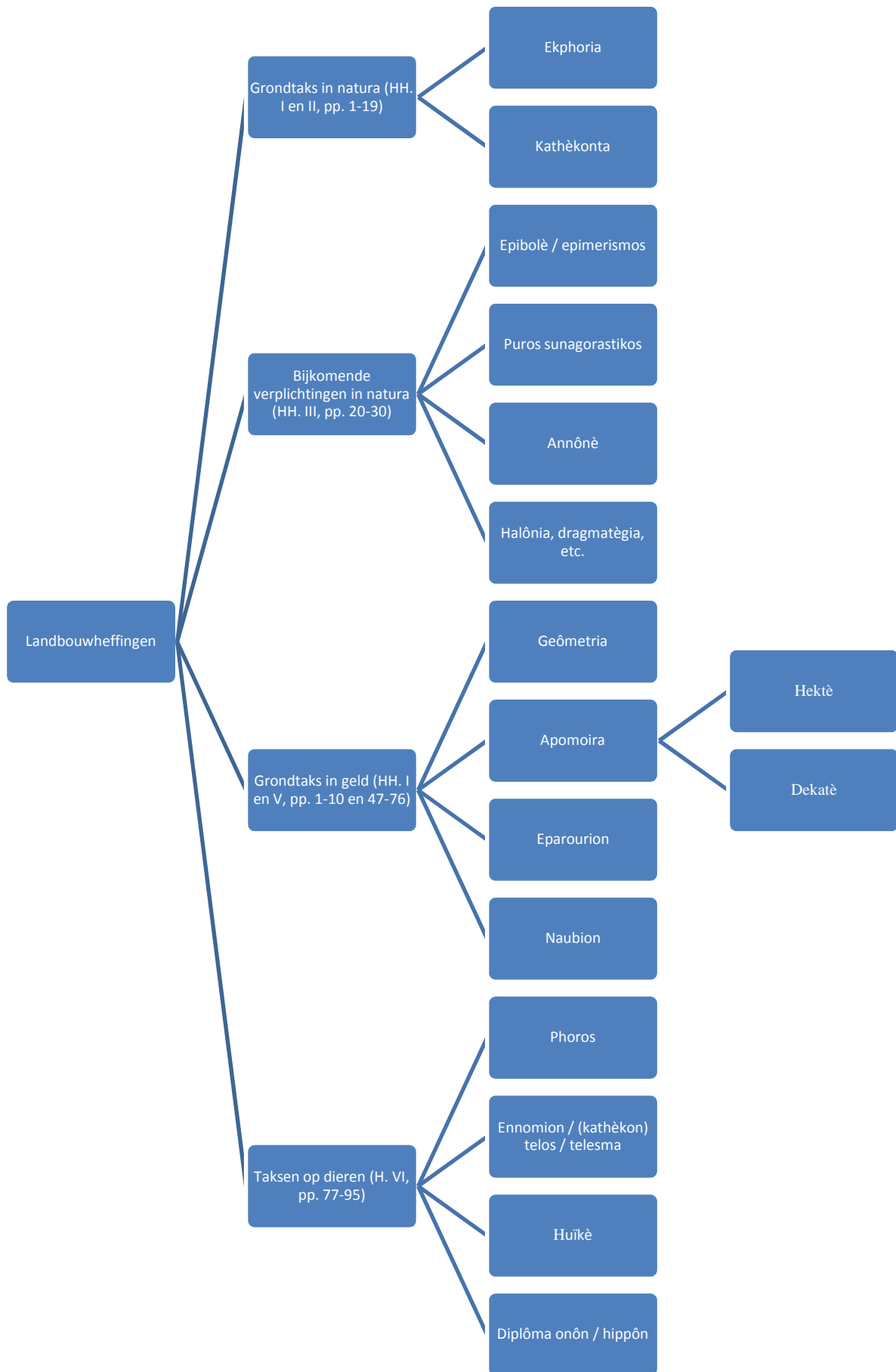
Wat meteen in het oog springt, is een aantal kwalificaties die hierboven nog niet aan de orde zijn geweest. Zo gebruik ik de term *grondtaks*²⁸ als vertaling van het Engelse *land-tax*. Deze en enkele andere typisch Angelsaksische begrippen komen later nog aan de orde. Dat laatste geldt ook voor het onderscheid tussen heffingen in geld en natura, die samenhangt met een indeling die wel eerder is genoemd, namelijk die naar de organisatorische eenheden binnen de heffingsautoriteiten. Wallace besteedt er zelfs een tweetal aparte hoofdstukken aan: *collection of the graintax* (hoofdstuk IV) en *collection of taxes in money* (hoofdstuk XVII).

²⁶ Zie <http://www.cbs.nl/nl-NL/menu/themas/overheid-politiek/publicaties/artikelen/archief/2010/2010-004-pb.htm>.

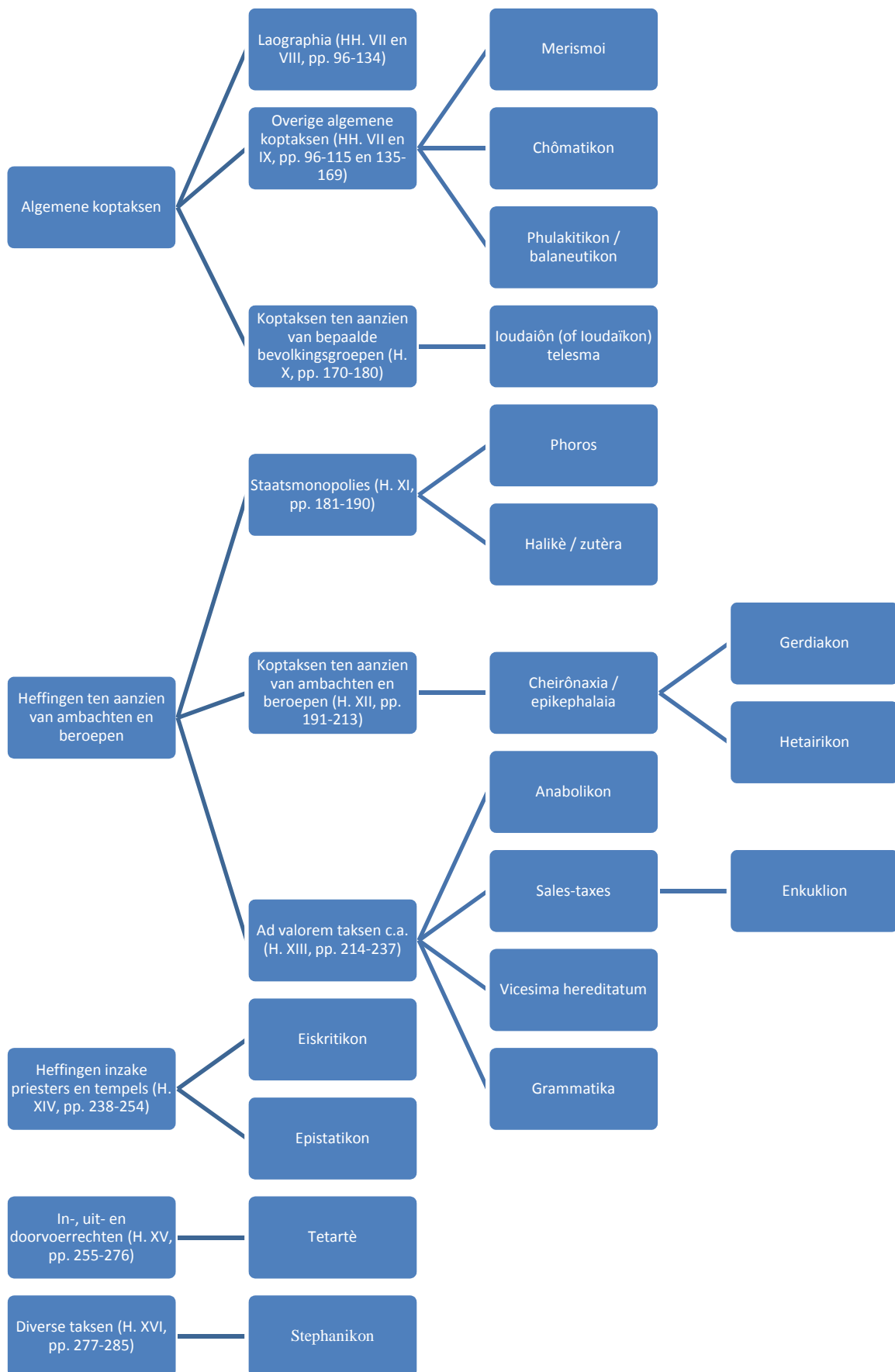
²⁷ Landbouw wordt hier en in het vervolg gebruikt als verzamelbegrip voor akkerbouw, tuinbouw, veeteelt, enz.

²⁸ Grondtaks is bij mijn weten alleen in het Zuid-Afrikaans een officiële term. Het woord staat in ieder geval niet in VAN DALE 1992.

Figuur 2a: indeling Romeins-Egyptische heffingen



Figuur 2b: indeling Romeins-Egyptische heffingen (vervolg)



6.1.1. Grondtaks in natura

De Egyptische graanafdracht kan worden onderverdeeld in ruwweg twee soorten: *ekphoria* en *kathèkonta*. Eerstgenoemde kenden een hoge afdracht, vier à vijf *artaben* per *aroere*²⁹, laatstgenoemde een lage, één à twee, doorgaans dichter bij de één dan bij de twee. Typisch voor de *ekphoria* is de nauwkeurigheid waarmee zij werden vastgesteld, zoals de voorbeelden $4^{73}/120$, $4^{229}/300$ en $4^{171}/1200$ artaben per *aroere*³⁰ aantonen. Bij de *kathèkonta* kwamen geen andere breuken dan $\frac{1}{2}$, $\frac{1}{4}$ of $\frac{3}{4}$ voor³¹. Een ander verschil betreft de geldigheidsduur van het tarief. Werden de *ekphoria* van tijd tot tijd, mogelijk om de vijf jaar, in hoogte herzien, bij de *kathèkonta* traden gedurende de drie eeuwen van het principaat nauwelijks wijzigingen in het eenmaal vastgestelde tarief op. Het belangrijkste onderscheid betreft echter het soort land waarop de graanafdracht betrekking had. Bij de *ekphoria* was dat gepacht land (hierna: *domeinland*), bij de *kathèkonta* land dat de bebouwer min of meer in eigendom had (hierna: *privéland*).

De feiten uit de vorige alinea laten maar één conclusie toe, namelijk dat de *ekphoria* *pacht* zijn en geen belasting. Wallace³² heeft het zelf in dit kader over *rent(al)* en *individual leases*, terwijl hij de *kathèkonta* een (*grain*)*tax* noemt. Jammer genoeg is hij in zijn terminologie niet overall even consequent en rept hij met geen woord over het fundamentele verschil tussen *rent* en *tax*. Consequent is wel Neesen³³, die in het ene geval van *Natural(pacht)abgaben* en in het andere van *Natural- of Bodensteuern* spreekt. J. Rowlandson³⁴ klinkt aannemelijk wanneer zij zegt: “Although strictly speaking the revenue collected from public land (bedoeld is *domeinland*) should perhaps be regarded as *rent*, the similarity of methods of collecting public dues from both private and public land makes ‘*tax*’ usually the most appropriate word to use when referring to the revenues collected from the public land. The main distinction, so far as revenue was concerned, lay in the fact that public land yielded significantly more per *aroura* than did private land.” Toch volg ik haar zienswijze niet. De methode van heffen is immers niet doorslaggevend voor het wezen van een betaling. Op pagina 12 is beschreven hoe de premies voor de Nederlandse volksverzekeringen samen met de inkomstenbelasting worden geïnd. Van een belasting in enge zin is echter geen sprake, hooguit van een bestemmingsbelasting.

De confrontatie van de *ekphoria* met Hofstra’s definitie van belasting in enge zin laat op elk onderdeel een strijdigheid zien. Ze worden niet krachtens algemene regelen vastgesteld, maar voor elk stuk grond, zelfs voor elk pachtcontract afzonderlijk. Daarnaast is wel degelijk een rechtstreekse individuele contraprestatie aanwezig, namelijk het ter beschikking stellen van precies dat stuk grond. Ook worden de betalingen niet gedaan aan de overheid als zodanig, maar aan de overheid als eigenaar *casu quo* verpachter van de grond. Zelfs de term

²⁹ Een artabe is ongeveer 40 liter of 25 kilogram, een *aroere* ongeveer 2.756 m² of $\frac{1}{4}$ hectare. Door de eeuwen heen kunnen echter andere waarden gelden. Zie NEESEN 1980, pp. 89 en 237-238 (noot 89,4).

³⁰ P. Oxy. VI, 986.

³¹ Geen regel zonder uitzondering: P. Oxy. VII, 1044 vermeldt $1\frac{1}{8}$ artaben per *aroure*.

³² WALLACE, *Taxation*, 1938, pp. 11-12.

³³ NEESEN 1980, pp. 101 resp. 89.

³⁴ ROWLANDSON 1996, pp. 71-72 (tekst tussen haakjes van mij).

gedwongen betaling is niet aan de orde (evenmin als *vrijwillige betaling*), gaat het toch om afdrachten die contractueel zijn overeengekomen.

Ook vandaag de dag nog kan de overheid als verpachter optreden. In sommige Nederlandse gemeenten verkrijgen woningbezitters enkel de opstallen in eigendom. De onderliggende grond blijft eigendom van de gemeente, die als vergoeding een *erfpachtcanon* ontvangt. De pacht wordt niet tot de gemeentelijke belastinginkomsten gerekend. Een overeenkomst bestaat tevens in de wederzijdse uitsluiting van pacht en belasting. Ekphoria en kathèkonta kwamen nooit samen voor. Ten aanzien van een bepaald stuk grond gold ofwel de ene heffing ofwel de andere. In de Nederlandse onroerendezaakbelasting wordt de waarde van het te belasten pand vastgesteld exclusief de grond, indien deze wordt gepacht. Op die manier wordt een cumulatie van pacht en belasting voorkomen.

Meer kans om als belasting te worden aangemerkt maken de kathèkonta. Daar de overheid niet de eigenaar van de grond is, ontbreekt immers een juridische titel om graan of iets anders te vorderen. De graanafdracht wordt niet contractueel overeengekomen en er is geen rechtstreekse individuele contraprestatie. De onveranderlijkheid van de tarieven³⁵ wijst tot slot in de richting van een betaling krachtens algemene regelen.

Ter verdediging van Wallace en anderen die geen strikt onderscheid tussen ekphoria en kathèkonta maken, moet worden opgemerkt dat dit onderscheid net zo min zwart-wit is als dat tussen domein- en privéland. Wallace hanteert, gelijk Rostovtzeff³⁶, de visie dat in het oude Egypte de farao eigenaar was van alle land. De Ptolemaeën traden onder algemene titel in de rechten van de farao en konden dus vrijelijk over het land beschikken. Bijgevolg behielden zij de beste gronden voor zichzelf om ze te verpachten (*basilikè gè*) en stonden ze grond van lagere kwaliteit af (*idiôtikè gè*). Die laatste categorie bestond hoofdzakelijk uit *klèrouchikè* en *katoikikè gè*, land dat aan militaire kolonisten werd toegewezen³⁷. Conform hun gewoonte continueerden de Romeinen voor een groot deel de situatie die ze aantroffen, met dien verstande dat nu twee vormen van domeinland voorkwamen: naast basilikè gè ook *dèmosia gè* (het Egyptische equivalent van de *ager publicus*³⁸).

Genoemde visie is in die zin achterhaald dat in het Egypte van vóór de Ptolemaeën al op grote schaal privéland bestond, vooral in het Zuiden³⁹. Veel van dat land werd door de jaren heen geconfisqueerd en op openbare veilingen verkocht⁴⁰. Er is echter eerder sprake van *hereditary lease* dan van echte eigendom, ofschoon het verschil tussen die twee begrippen op termijn

³⁵ NEESEN 1980, p. 90.

³⁶ ROSTOVTZEFF 1967 [1941], p. 269: "Being recognized (...) as the absolute rulers of the State, the Ptolemies acted accordingly. Absolute rule meant (...) the ownership of the State, of its soil and subsoil (...)". Vergl. RUPPRECHT 1994, p. 43: "An der Spitze des Landes, der Regierung wie auch der Verwaltung steht entsprechend dem Selbstverständnis der königlichen Gewalt der König".

³⁷ WALLACE, *Taxation*, 1938, pp. 3-4 rangschikt in navolging van Rostovtzeff en Wilcken het klerouchen- en katoikenland (laatstgenoemde term komt vooral in de Fajoen voor) nadrukkelijk onder de *idiôtikè gè*. Anderen onderscheiden tussen privé- en klerouchenland, bijv. MONSON 2010, p. 57.

³⁸ Deze term impliceert dat de grond, in tegenstelling tot de *ousiakè gè* (zie hierna), aan het Romeinse volk toebehoorde en niet aan de keizer persoonlijk.

³⁹ MANNING 2010, p. 124.

⁴⁰ TCD Pap. Gr., 274, besproken door resp. in CLARYSSE 1979 en McGING 1997.

verdween⁴¹. Daarnaast kreeg de Grieks-Macedonische elite privéland toegewezen in nieuw te ontginnen gebieden, zoals de *Fajoem*. Aanvankelijk was dit land niet erfelijk of verhandelbaar. De koning kon eenmaal weggegeven land weer terugnemen. Maar ook hier vond een geleidelijke ontwikkeling richting volwaardige eigendom plaats⁴².

Überhaupt is de situatie met betrekking tot het land in Romeins-Egypte diffuus⁴³. Zo waren er naast de genoemde categorieën de grote landgoederen behorend tot het *patrimonium* van de keizer (*ousiakè gè*). Deze werden doorgaans onder familie en vrienden verdeeld en waren pacht- en belastingvrij. Priester- en tempelland (*hiëratika gè*) werd nu eens verpacht en dan weer als privéland behandeld of belastingvrij gelaten. Er bestond ook echt *koopland* (*eônèmenè gè*), dat belast werd als klèrouchikè en katoikikè gè. Sommige categorieën zijn onduidelijk, zoals de *prosodou gè*. Discussie bestaat over het verschil tussen basilikè en *dèmosia gè* en tussen *idiôtikè* en *idioktètos gè*⁴⁴. Het feit dat domeinland soms fiscaal werd behandeld als privéland maakt de situatie er niet doorzichtiger op⁴⁵. Duidelijk waarneembaar is de ontwikkeling richting meer en grotere privélanderijen in Romeins Egypte⁴⁶. De Romeinen verlieten daarmee het Ptolemaeïsche systeem van landbezit op basis van status (koning, katoiken, etc.) en gingen richting een meer commerciële landbouweconomie⁴⁷.

De vraag lijkt gerechtvaardigd wat de fiscale status van een stuk grond nu eigenlijk bepaalde. Hadden de eigendomsverhoudingen wel invloed op de aard van de afdracht? Of werd veeleer gekeken naar de opbrengstcapaciteit en bepaalde andersom de hoge dan wel de lage afdracht de categorie van het land? De ligging van de gronden ten opzichte van de Nijl was cruciaal voor hun productiviteit en dus ook voor hun waarde. Algemeen gold: hoe verder van de rivier verwijderd, des te lager de opbrengst. Doorslaggevend waren immers het water en het vruchtbare slib dat de gronden bereikte. Werd als afdracht ten aanzien van *alle* land een zeker percentage van de oogst nagestreefd, stel 20%⁴⁸, en werd het tarief, rekening houdend met de opbrengstcapaciteit, daarop afgesteld? Waren de termen *ekphoria* en *kathèkonta* in werkelijkheid slechts een kwestie van conventie in het taalgebruik? Zo ja, waarom werd dan de afdracht zo omslachtig geformuleerd in artaben per aroere? Wilde de overheid op die manier de boeren tot een hogere graanopbrengst aanzetten?

Aan het beantwoorden van bovenstaande vragen zou een thesis op zich kunnen worden gewijd. Onbetwist is dat *ekphoria* en *kathèkonta* formeel *ad aruram* werden vastgesteld. Dat de opbrengstcapaciteit op de achtergrond meespeelde, blijkt wel uit het feit dat het beste land bleef voorbehouden aan de overheid en werd verpacht tegen een *ekphorion* waarvan de hoogte op een of andere manier samenhang met de te verwachten opbrengst. Het uitdelen van

⁴¹ VANDORPE 2000, p. 194.

⁴² ROWLANDSON 1996, p. 44.

⁴³ WILCKEN en MITTEIS 1963 [1912], I.1, pp. 287-309.

⁴⁴ ROWLANDSON 1996, pp. 38-43.

⁴⁵ *Ibidem*, p. 78.

⁴⁶ MONSON 2010, p. 55.

⁴⁷ ROWLANDSON 2005, pp. 193-194.

⁴⁸ RATHBONE 1993, p. 84 constateert dat de *ekphoria* neigen naar 20% tot 50% van een gemiddelde oogst en de *kathèkonta* naar 10% tot 20%. De gemene deler is dan 20%.

land aan soldaten en/of reservisten gebeurde niet enkel uit sympathie of als een vorm van beloning, maar ook omdat het minder productieve gronden betrof waar geen of heel moeilijk pachters voor te vinden waren⁴⁹. De overheid kon en wilde het zich niet permitteren om deze onbebouwd te laten en stelde zich dan maar tevreden met de lagere, maar relatief constante *kathèkonta*⁵⁰.

Op pagina's 21-22 is de bijzondere situatie in het Zuiden kort aangestipt⁵¹. Voor de Thebaanse regio in de Ptolemaeïsche tijd heeft K. Vandorpe⁵² het bestaan van een *oogsttaks* (*epigraphè*) aangetoond. Het verschil met de grondtaks beschrijft zij als volgt: "(...) the land tax was a tax that was levied on the whole surface, productive or otherwise, whereas the harvest tax was a tax only on the productive part of the land". In Midden-Egypte kwam deze oogsttaks uitzonderlijk voor. Voor de Romeinse periode is hij nauwelijks geattesteerd⁵³. Typisch voor de oogsttaks is ook dat hij werd vastgesteld op basis van de jaarlijkse inspectie van het land respectievelijk de oogst (in dit geval de inspectie van februari/maart, genoemd *kata phullon geômetria*)⁵⁴. De hoogte van de grondtaks stond daarentegen reeds van tevoren vast, al kwamen zowel *ekphoria* als *kathèkonta* in aanmerking voor matiging ingeval het land droog (*abrochos*) of langdurig onder water (*embrochos*, *huphudôr* of *kath' hudatos*) had gestaan dan wel met zand bedekt was geweest (*en ammôi* of *huphammos*)⁵⁵. De vraag of de inspectie ten behoeve van de grondtaks (*episkepsis*) jaarlijks werd uitgevoerd, beantwoordt D. Bonneau⁵⁶ ontkennend. Ook constateert zij in de Romeinse periode een ontwikkeling richting de situatie dat matiging alleen volgde wanneer de boeren daartoe zelf een verzoek indienden.

De praktijk rond de *episkepsis* doet denken aan de moderne procedure van aangifte en aanslag (zie paragraaf 5). Met een beetje goede wil en fantasie kan de *episkepsis*, waarbij de pachters en landeigenaars matiging claimden, als aangifte worden gezien. De heffingsautoriteiten beslisten of ze het matigingsverzoek honoreerden en sloegen de heffingsplichtige op die manier al dan niet lager aan. Pas na die *aanslag* volgde de daadwerkelijke afdracht. De graanafdracht is ook een directe heffing. De boer kan deze immers niet afwentelen. Omdat de heffingen aansluiten bij het land, lijken ze een zakelijk karakter te hebben. Toch rangschik ik ze onder de persoonlijke heffingen. De vergelijking met de loonbelasting dringt zich op. Niet alleen omdat in Egypte het merendeel van de bevolking graanboer was en bij ons het merendeel van de bevolking een vorm van loon geniet, maar ook omdat de loonbelasting en de graanheffingen zich allebei beperken tot één inkomstensoort. Het feit dat de loonbelasting zich richt op deze ene inkomstensoort doet niets af aan haar persoonlijke karakter. In mijn optiek horen de graanheffingen ook thuis in de categorie inkomen, winst en vermogen. Ofschoon zij *ad aruram* werden geheven en niet naar de opbrengst, was er, zoals is gebleken,

⁴⁹ WALLACE, *Taxation*, 1938, p. 3.

⁵⁰ De vraag of pachten en taksen periodiek aan gewijzigde omstandigheden werden aangepast laat ik hier buiten beschouwing. Zie hiervoor ROWLANDSON 1996, pp. 75-80.

⁵¹ RUPPRECHT 1994, p. 46 spreekt van een "Sonderstellung des südlichen Landesteiles".

⁵² VANDORPE 2000, p. 197.

⁵³ De laatste berichten over de oogsttaks zijn van jaar 14, zie MONSON 2010, p. 66.

⁵⁴ VANDORPE 2000, pp. 186-187.

⁵⁵ WALLACE, *Taxation*, 1938, p. 8.

⁵⁶ BONNEAU 1971, pp. 92 resp. 184.

toch een relatie met die opbrengst, al is die relatie bij de taks minder sterk dan bij de pacht. Het was ook de bedoeling van de autoriteiten om een deel van de graanopbrengst naar zich toe te trekken en die uitwerking hadden de heffingen ook. Op dit laatste aspect komt paragraaf 8 nog terug.

Tot slot van deze subparagraaf nog een laatste woord over het onderscheid tussen pacht en taks. Hoewel dit onderscheid als gevolg van de diffuse eigendomsverhoudingen niet zo scherp was als aanvankelijk geschetst, zat in de ekphoria onmiskenbaar een element van vergoeding voor land dat niet in eigendom was. Wellicht waren de ekphoria een combinatie van pacht en taks en is het verschil in hoogte met de kathèkonta vanuit dit gezichtspunt te verklaren. In dat geval kan hooguit sprake zijn geweest van een materiële belasting (zie pagina 13). Zelfs dan blijft mijn standpunt onverminderd, dat de kathèkonta een belasting kunnen zijn geweest, maar de ekphoria niet. De term *grondtaks in natura* als verzamelnaam voor beide graanafdrachten is dus feitelijk onjuist, maar is in navolging van Wallace gehandhaafd.

6.1.2. Bijkomende verplichtingen in natura

De graanafdracht ging vaak gepaard met aanvullende heffingen, hetzij in geld⁵⁷ hetzij in natura. Een bijzondere verplichting voor de boeren was een soort gedwongen tewerkstelling op grond die anders onbebouwd zou blijven. Het betrof enerzijds landeigenaren die kleine percelen domeinland kregen toegewezen (*epibolè*) en anderzijds pachters die tijdelijk niet verpacht domeinland moesten bewerken (*epimerismos*)⁵⁸. Hoe een en ander precies in zijn werk ging, is niet bekend. Denkbaar is dat de heffingsautoriteiten de pacht van de betreffende gronden oplegden aan boeren die er dan maar voor kozen om die gronden daadwerkelijk te bewerken. Soms werden stukken land ook clandestien bewerkt, een praktijk die de overheid gedoogde mits de pacht werd afgedragen. Er zijn ook berichten van groepen boeren die van het ene naar het andere dorp werden overgeplaatst om daar op het land te werken⁵⁹.

Het lijkt geen twijfel dat een heffing in natura een belasting volgens de definitie van Hofstra kan zijn. Bij *epibolè* en *epimerismos* is echter geen sprake van een belasting. Afgezien van het feit dat het meestal om domeinland en dus om pacht ging, kan het verrichten van arbeid immers bezwaarlijk als *betaling* worden aangemerkt, ook niet als die arbeid aan dagloners of slaven werd uitbesteed. Hofstra zou hebben gekozen voor een formulering als *betalingen aan of prestaties jegens de overheid* indien hij gewild zou hebben dat gedwongen tewerkstellingen onder de definitie zouden vallen. Voor moderne belastingstelsels is deze juridische figuur, die nog het meest aansluit bij de middeleeuwse *herendiensten*, niet relevant.

Een andere aanvullende verplichting was het gedwongen verkopen van een deel van het graan tegen een door de overheid vastgestelde prijs (*puros sunagorastikos*). Uiteraard lag die prijs lager dan de marktprijs. Ook hier kan niet worden gesproken van een belasting, tenzij in

⁵⁷ Deze bespreek ik niet, zie hiervoor ROWLANDSON 1996, p. 72.

⁵⁸ Priester- en tempelland alsmede katoikenland kenden blijkbaar ook de aanvullende verplichtingen, zie WALLACE, *Taxation*, 1938, pp. 20-21.

⁵⁹ JOHNSON 1952, pp. 64-69.

materiële zin, en ontbreekt een modern equivalent. Economen zouden, althans voor het deel dat tegen de vastgestelde prijs moet worden aangeboden, spreken van een *monopsonie*⁶⁰: de marktsituatie waarin slechts één afnemer van een bepaald product aanwezig is en deze bijgevolg de inkoopprijs kan dicteren. De spiegelbeeldsituatie, één aanbieder die de verkoopprijs dicteert (*monopolie*), komt hierna nog aan de orde.

Uit de bronnen⁶¹ blijkt dat sommige boeren er alles aan deden om onder de drie vormen van aanvullende verplichtingen uit te komen. Een begrijpelijke reactie, nu pacht, taks en de overige heffingen al zwaar genoeg op hen drukten. In dat licht kan eventueel gesproken worden van gevoelde of verkapte belastingen (zie pagina 13).

Voor de kwalificatie belasting in enge zin komt wel de *annônè*, de Egyptische versie van de *annona militaris*⁶², in aanmerking. Zij werd als *surtax*⁶³ op beide soorten graanheffingen geheven. De vraag is of de *annônè* als een afzonderlijke heffing geldt of dat zij onderdeel uitmaakt van de onderliggende pacht dan wel taks⁶⁴. In het laatste geval volgt zij het regime van die onderliggende heffing en is de *annônè* op de *ekphoria* dientengevolge geen belasting.

Puros sunagorastikos en *annônè* waren waarschijnlijk bestemd voor het Romeinse leger in Egypte. Maakt die bestemming laatstgenoemde tot een bestemmingsbelasting? Nee, want alleen betalingen die niet als echte belastingen kwalificeren kunnen het karakter van een bestemmingsbelasting aannemen. De *puros sunagorastikos* is zelfs niet eens een betaling en kwalificeert daarom niet. Wel komt het fenomeen van de belasting geheven door een andere dan de centrale overheid in beeld, althans indien het leger als een dergelijke overheid geldt.

Voor het wezen van een betaling is niet van belang of zij in geld of in natura plaatsvindt. Wat die laatste vorm betreft, is tot nog toe enkel gesproken over graan. Dat graan bestond voor het grootste gedeelte uit tarwe, gerst speelde een minder belangrijke rol. Betalingen in natura konden echter ook bestaan uit stro, gras, bonen, linzen, wijn, azijn, enzovoort⁶⁵. Een belangrijk verschil met betalingen in geld betreft wel de autoriteiten die zich met de invordering bezighouden. Zo is het in de Griekse en Romeinse wereld bekende systeem van belastingtollenaars (*telônai* respectievelijk *publicani*) nooit van toepassing geweest op de graanheffingen. De uit faraonische tijden stammende invordering middels ambtenaren is door de Ptolemaeën en de Romeinen overgenomen en, waar nodig, aangepast⁶⁶. Onderdeel daarvan zijn de in natura te betalen vergoedingen voor het gebruik van publieke dorsvloeren (*halônia*) en transportmiddelen (*dragmatègia*, *sakkègia* en *epispoudasmou phoretra*)⁶⁷. Deze hebben

⁶⁰ BLOX, VAN DER ENDEN en VAN DER HART 1982, p. 38.

⁶¹ WALLACE, *Taxation*, 1938, pp. 21-23 en 30 spreekt van “burden”, “considerable nuisance” en “hardship”. Bij de overdracht van land was belangrijk of het vrij van *epibolè* was, zie JOHNSON 1952, pp. 62-63.

⁶² In tegenstelling tot de *annona urbis* of *annona civilis*, de bevoorrading van Rome.

⁶³ De Nederlandse term *opcenten* laat een belasting in geld vermoeden, wat de *annônè* niet was. Daarom is hier de Engelse term gehandhaafd.

⁶⁴ WARTENBERG 1992, p. 129 spreekt een voorkeur uit voor de *annônè* als zelfstandige heffing.

⁶⁵ WALLACE, *Taxation*, 1938, pp. 23-26 en 37.

⁶⁶ MANNING 2010, p. 153.

⁶⁷ WALLACE, *Taxation*, 1938, pp. 33-35 en 42-46 (derhalve behandeld in hoofdstuk IV, niet in III). Overige aanvullende heffingen (zoals *prosmetroumena*) en boetes (*katakrimata*) blijven hier buiten beschouwing.

het karakter van een retributie, omdat het vergoedingen voor specifieke overheidsdiensten betreft.

6.1.3. Grondtaks in geld

Werd graanland hoofdzakelijk met heffingen in natura getroffen, voor overig land, zoals voor wijn- en tuinbouwland, golden in de Romeinse tijd bijna uitsluitend heffingen in geld. Typisch voor veel van deze heffingen is dat ze werden vastgesteld in oude Ptolemaeïsche koperdrachmen, die in de verhouding 300:1 tot de zilverdrachmen stonden⁶⁸. Wilcken⁶⁹ heeft, volgens Wallace⁷⁰ tevergeefs, geprobeerd een equivalent voor de grondtaks bij graanland te vinden. Laatstgenoemde concludeert dat het heffingensysteem ten aanzien van de wijn- en tuinbouw zich op een fundamenteel andere manier heeft ontwikkeld dan dat ten aanzien van de graanteelt. Met name het onderscheid tussen domein- en privéland is minder goed zichtbaar.

Vermeldenswaardig is op de eerste plaats de *geômetria*, oorspronkelijk, zoals de naam aangeeft, een vergoeding voor de landmeting. Onder de Ptolemaeën bedroeg het tarief $\frac{1}{2}$ artabe tarwe onafhankelijk van het aantal aroeren. De Romeinen duiden er een bedrag in zilverdrachmen per aroere mee aan dat voor een periode van enkele jaren werd vastgesteld. Die periode, meestal van vijf jaar, doet denken aan de pachtcontracten ten aanzien van domeinland. Toch vermelden de bronnen alleen privéland⁷¹. Het vermoeden bestaat dat de Ptolemaeïsche en Romeinse *geômetria* enkel de naam met elkaar gemeen hebben. De heffing ad $\frac{1}{2}$ artabe tarwe kwam ook nog onder Augustus voor⁷², terwijl de latere Romeinse *geômetria* rond dezelfde tijd met de naam *huper phoinikônôn* (palmbomen) respectievelijk *huper ampelônôn* (wijnstokken) werd aangeduid⁷³. Per regio en soort bebouwing waren er verschillen in tarief. De wijnbouw rond Thebe⁷⁴ werd belast met 40 en die in onder andere de Arsinoïtische gouw⁷⁵ met 50 drachmen per aroere, in beide gevallen voor een periode van vijf jaar. Ter zake van palmbomen, groente en fruit gold doorgaans 20 respectievelijk 25 drachmen per aroere⁷⁶. Voor de wijnbouw op (ex)priester- en tempelland kwamen bedragen tot wel 350 drachmen per aroere voor⁷⁷. Kennelijk maakte de Egyptische geestelijkheid de beste wijn, net zoals bij ons de Trappisten het lekkerste bier brouwen.

⁶⁸ Ibidem, pp. 47, 55 en 61. Zie P. Ryl. II, pp. 252-253 voor de term *eidè* die in samenhang met de heffingen in kopergeld wordt gebezigd. Ter illustratie: een zilverdrachme was ongeveer het dagloon van een ongeschoolde arbeider.

⁶⁹ WILCKEN 1899, I, pp. 173-177, 147-152 en 313-319.

⁷⁰ WALLACE, *Taxation*, 1938, p. 49.

⁷¹ Voor een discussie over een niet bij naam genoemde heffing op publiek palmbomenland zie NELSON 1998, pp. 203-205.

⁷² P. Tebt. II, 482.

⁷³ O. Wilcken II, 356 resp. 1543.

⁷⁴ P. Lond. I, 119 en 109a.

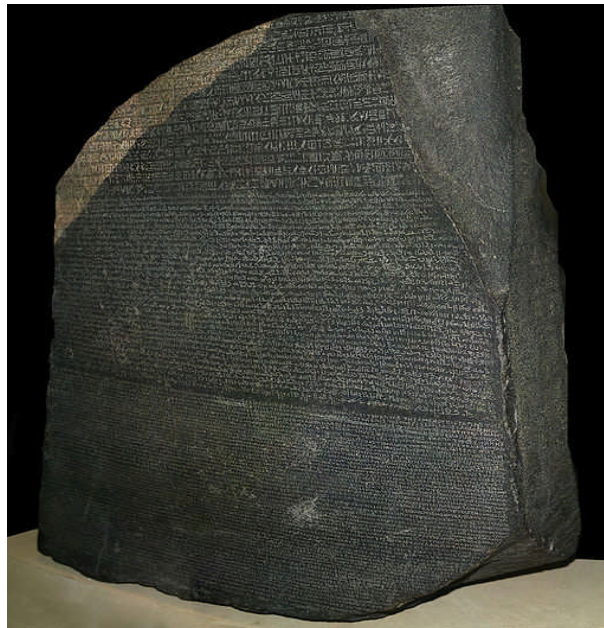
⁷⁵ P. Ryl. II, 192b.

⁷⁶ NELSON 1998, pp. 201-202 bespreekt een ostrakon uit Syene met een afwijkend tarief van $1\frac{1}{2}$ drachmen per aroere voor palmbomenland.

⁷⁷ P. Lond. I, 119.

Daarnaast kan de *apomoira*, letterlijk *portie*, worden genoemd. Deze werd onder de Ptolemaeën geheven in de vorm van een deel van de oogst, doorgaans $\frac{1}{6}$ (*hektè*) en, voor katoiken, $\frac{1}{10}$ (*dekatè*)⁷⁸. De apomoirai ten aanzien van tempelland werden oorspronkelijk rechtstreeks afgedragen aan de tempels. Ptolemaios II Philadelphos bepaalde in 263 v. C. dat in het vervolg tollenaars ze moesten invorderen. Via een omweg kwamen ze toch wel weer bij de tempels terecht, maar de priesters vreesden – terecht! – andere toepassingen nu zij de controle over de invordering hadden verloren (zie hiervoor ook paragraaf 6.4). Volgens een inscriptie op de beroemde *steen van Rosette*⁷⁹ uit 196 v. C. beloofde Ptolemaios V Epiphanes dat de apomoirai *voor de goden* bestemd zouden blijven⁸⁰. Al in de Ptolemaeïsche periode werd de afdracht in natura vaak vervangen door betalingen in kopergeld (*adaeratio*). Waarschijnlijk vanwege de betere houdbaarheid bleef de afdracht van wijn langer voortbestaan. De Romeinen vormden de heffing om in een jaarlijks te betalen bedrag per aroere. In de Fajoem was dat bijvoorbeeld 3.000 koperdrachmen ter zake van wijn- en 1.500 ter zake van tuinbouw, zijnde tien respectievelijk vijf zilverdrachmen⁸¹.

Afbeelding 4: steen van Rosette



Bron: British Museum

Ook het *eparourion* was aanvankelijk een heffing in natura, maar, zoals de naam doet vermoeden, vastgesteld ad aruram. Het Ptolemaeïsche tarief is niet bekend, het Romeinse lag bij 2.000 koperdrachmen (zes zilverdrachmen en vier obolen) per aroere. Bijzonder is dat de heffing en het tarief zowel voor domein- als voor privéland golden. Ook was er geen verschil tussen wijn- en tuinbouw, zoals bij de *geômetria* en de *apomoira*. Slechts op olijfgaarden was de uitzondering van 1.000 koperdrachmen per aroere van toepassing⁸².

⁷⁸ CLARYSSE en VANDORPE 1998, p. 7.

⁷⁹ OGIS I, 90.

⁸⁰ VANDORPE 2005, pp. 165-166.

⁸¹ SB III, 6951.

⁸² Ibidem.

Als laatste heffing zij het *naubion* vermeld, niet omdat het een belangrijke heffing betrof (100 à 150 koperdrachmen of twee à drie obolen per aroere⁸³), maar omdat het ten aanzien van alle land, onafhankelijk van eigendomsverhoudingen en bebouwing, werd geheven, dus ook ten aanzien van graanland.

Een interessante vraag is die naar de cumulatie van heffingen. Ter zake van graanland gold ofwel pacht ofwel taks. In het laatste geval was dat in het Zuiden onder de Ptolemaeën een oogsttaks, elders en onder de Romeinen was het een grondtaks. In beide gevallen ging het om betalingen in natura die werden aangevuld met het *naubion* in (koper)geld. Bij de wijn- en tuinbouw staat vast dat de *apomoirā* en het *eparourion* cumuleerden⁸⁴. Voor de Ptolemaeïsche tijd zit daar een zekere logica in: één heffing op de grond ad aruram en één op de oogst naar de opbrengst. Vandorpe⁸⁵ noemt de *apomoirā* een *species* van het *genus epigraphè*, Wallace⁸⁶ merkt op dat het *eparourion* slechts over het vruchtdragende (*phorimos*) land werd berekend. In de Romeinse tijd gaat het in beide gevallen om vaste bedragen per aroere, waardoor de logica verloren gaat. Wallace⁸⁷ noemt twee gevallen waarin wel *geōmetria* was verschuldigd, maar geen *apomoirā*. Daarmee geeft hij impliciet aan dat de beide heffingen overigens wel cumuleerden. Het *naubion* was in ieder geval verschuldigd. De wijn- en tuinbouwers werden derhalve in de meeste gevallen met alle vier de heffingen geconfronteerd.

Conform de definitie van Hofstra moet de *geōmetria* in haar hoedanigheid van vergoeding voor de landmeting worden gerangschikt onder de retributies. Later krijgt zij een algemener karakter en ligt de kwalificatie belasting meer voor de hand. Aan het begin van deze subparagraaf is gezegd dat het onderscheid tussen domein- en privéland bij wijn- en tuinbouw minder goed zichtbaar is. Inderdaad worden grondtaksen in geld niet geheven ten aanzien van domeinland (*geōmetria* en *apomoirā*), althans zijn daar in de bronnen geen aanwijzingen voor, of geldt ten aanzien van domein- en privéland hetzelfde tarief (*eparourion* en *naubion*). Dit betekent dat een element van pacht niet aanwezig is en de heffingen in deze categorie onder het enge belastingbegrip vallen. Nadrukkelijk zij opgemerkt dat het feit dat deze taksen in geld luiden niets met de kwalificatie als belasting te maken heeft.

Speelden bij de graanafdracht de publieke graanschuren (*thēsaurōi*⁸⁸) een belangrijke rol, bij de betalingen in geld bekleedden de banken (*trapezai*) een sleutelpositie⁸⁹. Grondtaksen in geld (en ook de *apomoirā* toen die nog in natura werd betaald) werden, in tegenstelling tot de grondtaksen in natura (zie pagina 25), onder de Ptolemaeën uitbesteed aan *telônai*, particuliere investeerders die een bepaald bedrag aan de overheid betaalden en in ruil daarvoor de heffingen mochten innen. Deze genoten daarbij minder vrijheid dan de *publicani* tijdens de Romeinse republiek. Elke *telônēs* werd immers op de vingers gekeken door een

⁸³ Ibidem.

⁸⁴ Voor de vraag of beide heffingen ook gelijktijdig werden betaald, zie WORP 1989, p. 57.

⁸⁵ VANDORPE 2000, p. 198.

⁸⁶ WALLACE, *Taxation*, 1938, p. 56.

⁸⁷ P. Ryl. II, p. 255.

⁸⁸ Het woord en zijn connotatie hebben hun relevantie behouden: de *thesaurier-generaal* is een hoge ambtenaar op het Nederlandse ministerie van Financiën.

⁸⁹ MANNING 2010, p. 156.

overheidscontroleur (*antigraphheus*). Onder de Romeinen raakte de rechtstreekse inning door ambtenaren (*praktores*) steeds meer in zwang. De hoge afdrachten bij de geômetria ten aanzien van (ex)priester- en tempelland werden betaald aan een specifiek departement binnen het Egyptische ministerie van Financiën (*hiëratika*). De graanafdracht en de overige betalingen gingen naar het algemene departement (*dioikèsis*). Een derde departement was dat van de *idios logos*, waar enkele bijzondere inkomsten samenkwamen (zie ook paragraaf 6.4).

Met dezelfde argumenten als bij de grondtaks in natura schaar ik de grondtaksen in geld onder de directe en persoonlijke belastingen inzake inkomen, winst en vermogen.

6.1.4. Taksen op dieren

Volgens Wallace heeft de veestapel in Egypte een soortgelijke ontwikkeling doorgemaakt als het land, ook al is die ontwikkeling in de bronnen minder geattesteerd. Bijgevolg was er *overheidsvee* (*basilika* respectievelijk *dèmosia ktènè*) en *vee in privébezit* (*idia ktènè*). Houders van bijvoorbeeld schapen betaalden in het eerste geval een soort huur⁹⁰ (*phoros probatôn*⁹¹) en in het tweede geval een vergoeding, die mede betrekking had op het laten grazen van de beesten op onverpacht domeinland (*ennomion* (of (*kathèkon*) *telos* of *telesma*) *probatôn*, hierna enkel *ennomion* genoemd). De *phoroi* kenden variatie in hoogte, een aanwijzing voor het bestaan van huurcontracten, terwijl een *ennomion* telkens een vast bedrag liet zien. De verhouding tussen die twee, zijnde gemiddeld $5\frac{1}{4}$ respectievelijk $1\frac{1}{3}$ drachme per schaap⁹², doet denken aan die tussen *ekphoria* en *kathèkonta* bij het graan. Voor pluimvee (met name ganzen), kamelen, (muil)ezels, (muil)paarden⁹³ en varkens bestonden uiteenlopende heffingen met dito tarieven.

De *phoroi* ter zake van overheidsvee zijn om dezelfde reden geen belasting als de *ekphoria* ter zake van graanland geen belasting zijn. Echter is ook hier het onderscheid tussen, in dit geval, huur en belasting in theorie makkelijker te maken dan in de praktijk. Bij de *ennomia* stuit Wallace⁹⁴ op het typisch Angelsaksische verschil tussen een *licence-tax* en een *property-tax*. In het eerste geval is sprake van een vergoeding voor een vergunning, in casu om dieren te houden. In Nederland wordt dan niet van een belasting, maar van een retributie gesproken. In het tweede geval vormt het vee in privébezit een vermogensbestanddeel dat, eventueel samen met andere roerende en onroerende zaken, door een *vermogensbelasting* wordt getroffen. Cruciaal in dit verband is hoe tegen het element *laten grazen van de beesten op onverpacht domeinland* wordt aangekeken. Heeft het *ennomion* uitsluitend of bijna uitsluitend betrekking op dit element, dan is het een *licence-tax* respectievelijk een retributie (een soort

⁹⁰ Wallace vermoedt dat in faraonische tijden zelfs in natura werd betaald. De opbrengsten, met name de wol, waren in zijn visie voor de huurder, maar de lammeren moesten bij wijze van huur worden afgestaan aan de verhuurder. Ik vind zijn redenering op dit punt niet sterk. De eigenaar van het vee wordt immers qualitate qua ook eigenaar van alle *offspring*. Een element van huur zit daar niet in.

⁹¹ Met *probata* werden in Egypte doorgaans schapen aangeduid, maar de heffing gold ook voor geiten en lammeren.

⁹² PSI VII, 817 resp. BGU VII, 1599.

⁹³ Bij kamelen, (muil)ezels en (muil)paarden gaat het om lastdieren, dus niet om bijv. paarden in het leger.

⁹⁴ Voor een discussie over dit verschil zie WALLACE, *Taxation*, 1938, p. 385, noot 7.

weidebelasting, zie afbeelding 2 op pagina 9). Liggen aan de heffing meerdere beweegredenen ten grondslag, dan is sprake van een belasting indien aan de andere vereisten ook is voldaan. In Nederland bestaat nog steeds de gemeentelijke *hondenbelasting*. Dit is niet alleen een belasting, omdat de naam zulks aangeeft, maar ook omdat voor het houden van een hond geen vergunning is vereist. De belasting wordt geheven ter compensatie van de overlast die de dieren veroorzaken en de kosten die het bestrijden van die overlast met zich meebrengt (zie paragraaf 7.7). In mijn visie is noch het aspect van de vergunning noch dat van de overlast en het bestrijden daarvan doorslaggevend voor het bestaan van de *ennomia*. Veeleer vormt het houden van vee, net zoals het verbouwen van graan en andere gewassen, een economische activiteit die tot belastingheffing uitnodigt. Om die reden plaats ik ook deze taks in de categorie directe en persoonlijke belastingen inzake inkomen, winst en vermogen⁹⁵.

Twee soorten heffingen ten aanzien van dieren verdienen bijzondere vermelding. Op de eerste plaats is dat de varkensbelasting (*huikè*). Deze is volgens Wallace⁹⁶ in delen van Beneden-Egypte tot een hoofdelijke belasting (zie hierna) geëvolueerd, hetzij onder de Ptolemaeën hetzij onder de Romeinen. Op de tweede plaats zijn dat de vergoedingen voor het zakelijke gebruik van last- en andere dieren, zoals het *diplôma onôn* en *diplôma hippôn*. Dergelijke vergoedingen kwamen in de Arsinoïtische gouw voor en zijn te kenschetsen als retributies, althans voor zover het dieren in privébezit betreft⁹⁷.

6.2. ALGEMENE KOPTAKSEN

In het nu volgende blok komt een aantal *hoofdelijke belastingen* of *koptaksen*⁹⁸ aan bod. De aanpak van Wallace in dezen is verwarrend. Na een hoofdstuk over de volkstelling of *census* (hoofdstuk VII) stelt hij de Romeins-Egyptische poll-tax (*laographia*) aan de orde. Daarna volgen de hoofdstukken *capitation taxes* en *capitation taxes limited to certain classes of the population*. Daarmee wekt hij de indruk dat de poll-tax geen capitation tax zou zijn, terwijl deze toch een koptaks par excellence is. Het is beter om te spreken van de poll-tax en de *overige koptaksen*, gelijk ik hier doe. Begrijpelijk is daarentegen weer Wallace' keuze om de specifieke *koptaksen ten aanzien van ambachten en beroepen* te behandelen in een blok met alle heffingen in die sector. Ter onderscheiding van die laatste koptaksen hebben onderhavige het adjectief *algemeen* meegekregen.

6.2.1. Laographia

Over geen Romeins-Egyptische heffing is de wetenschap zo goed geïnformeerd als over de *laographia*. "The problem of the poll-tax in Egypt has been dealt with many times, and the

⁹⁵ Voor deze stelling pleit ook het bestaan van *property returns (apographai)* die vanaf keizer Claudius zelfs twee keer per jaar moesten worden ingediend, zie CAPPONI 2005, p. 150.

⁹⁶ WALLACE, *Taxation*, 1938, pp. 143-145. Voor een tegengestelde mening zie CAPPONI 2005, pp. 151-152.

⁹⁷ REITER 2004, pp. 100-110. De auteur noemt het betreffende *diplôma* "(...) eine Lizenzsteuer auf den Besitz von Arbeitstieren, deren Zahlung erst die gewerbliche Nutzung derselben ermöglichte" (citaat op p. 100).

⁹⁸ Het woord koptaks wordt in de spreektaal gebezigd, maar komt in VAN DALE 1992 niet voor. Desondanks gebruik ik het hier en elders, niet in de laatste plaats omdat de term hoofdelijke belasting wat lang is.

main lines of the discussion have been well established” schreef Evans⁹⁹ al in 1957. Toch bevat ook de kennis omtrent deze heffing een aantal hiaten. Duidelijkheden en onduidelijkheden worden hierna puntsgewijs behandeld.

6.2.1.1. Etymologie

De Romeins-Egyptische poll-tax wordt steevast als *laographia* aangeduid en onder deze benaming komt de belasting ook in papyri en op ostraka voor. Alleen in de Fajoem werd de term *suntaximon* gebruikt. Het is echter onwaarschijnlijk dat *laographia* de officiële naam van de poll-tax was. Met het woord *laos* werd (het niet bevoorrechte deel van) de bevolking aangeduid en het werkwoord *graphô* betekent, zoals bekend, schrijven. *Laographia* kan daarom best met *inschrijving van het volk* worden vertaald en verwijst daarmee naar de regelmatig gehouden volkstellingen, de basis voor de heffing van de poll-tax. Volkstelling en poll-tax werden zodanig met elkaar vereenzelvigd dat de term *laographia* al snel voor de belasting zelf werd gehanteerd¹⁰⁰.

Wat dan wel de officiële benaming van de poll-tax was, is niet geweten. Een serieuze kandidaat is *laikè suntaxis*, een die term in sommige bronnen¹⁰¹ uit de (vroeg-)Romeinse periode voorkomt. Er zijn aanwijzingen (zie hierna) voor een Ptolemaeïsche voorloper van de Romeinse poll-tax. Die stond bekend onder de naam *suntaxis*, een woord dat letterlijk bijdrage¹⁰² betekent en een minder negatieve connotatie had dan bijvoorbeeld *phoros*¹⁰³. Wellicht kozen de Romeinen aanvankelijk deze naam voor hun poll-tax. Later sloten ze zich aan bij de volkse term *laographia*.

6.2.1.2. Oorsprong

De vraag naar de oorsprong van de poll-tax in Romeins Egypte raakt enkele van de meest fundamentele discussies binnen de discipline van de papyrologie. Toen Wilcken¹⁰⁴ in 1899 op grond van het ontbreken van belastingkwitanties uit de Ptolemaeïsche tijd concludeerde dat de *laographia* door Octavianus moet zijn ingevoerd, ontmoette hij al snel ongeloof. Zijn conclusie stond immers haaks op de bijkans dogmatische opvatting dat de Romeinen bij het inrichten van nieuwe provincies zoveel mogelijk de bestaande situatie continueerden. Gelukkig voor de vrede in papyrologie land verscheen nadien nieuw bronnenmateriaal, zodat Wilcken zijn visie kon bijstellen. Vanaf dat moment was hij van mening dat reeds de Ptolemaeën een vorm van poll-tax kenden. De meerderheid van zijn collega's volgde hem in die mening¹⁰⁵. Een enkeling bleef echter het oorspronkelijke Wilcken-standpunt trouw. Zo schreef Préaux¹⁰⁶ in 1935: “Que les Romains aient trouvé en Égypte des impôts à caractère

⁹⁹ EVANS 1957, p. 259.

¹⁰⁰ TCHERIKOVER 1950, pp. 179-180, 181-182 en 187-188; BELL 1947, p. 17; en RATHBONE 1993, p. 88.

¹⁰¹ Bijv. PSI VIII, 902.

¹⁰² Zowel bijdrage *aan* de staat als *van* de staat. In die laatste betekenis zie de subsidie voor priesters, p. 45.

¹⁰³ WALLACE, ‘Census’, 1938, p. 434; TCHERIKOVER 1950, p. 181, noot 7.

¹⁰⁴ WILCKEN 1899, I, pp. 230 e.v.

¹⁰⁵ TCHERIKOVER 1950, pp. 179-180.

¹⁰⁶ PRÉAUX 1935, p. 28.

personelle, voire des impôts répartis par tête, c'est certain. Mais la capitation dont le sens juridique est précis et qui ne peut être liée qu' à une occupation par droit de conquête, nous paraît bien d'institution romaine". N. Lewis¹⁰⁷ gooide in 1968 bewust de knuppel in het papyrologische hoenderhok door de these van de continuïteit in Grieks-Romeins Egypte a priori in twijfel te trekken. Eén van zijn argumenten hierbij was: "(...) it is a simple fact that the poll tax called *laographia* was a Roman innovation". De discussie duurt tot op de dag van vandaag voort. Monson¹⁰⁸ publiceerde vorig jaar nog een artikel waarin hij stelt dat niet het gewijzigde beleid inzake het landbezit, maar de fiscale hervormingen de transformatie van Ptolemaeïsch naar Romeins Egypte kenmerkten.

Een andere vraag is in hoeverre de Romeinen de Egyptenaren als een minderwaardig volk beschouwden. Was de *laographia* bedoeld als straf voor Egypte's houding in het conflict tussen Octavianus en Antonius? Moest de poll-tax voor eens en voor altijd duidelijk maken wie de nieuwe heersers aan de Nijl waren? Wilde Octavianus middels de belasting de eens zo trotse natie van pyramidebouwers degraderen tot *Pariaklasse*¹⁰⁹? Een bevestigend antwoord op voorgaande vragen pleit tevens voor de stelling dat de Romeinen de *laographia* hebben ingevoerd of in ieder geval een bestaande heffing drastisch hebben gewijzigd¹¹⁰. Meest prominente tegenstander van de minderwaardigheidsthese is Bell¹¹¹.

Een derde principiële discussie, die reeds in de inleiding ter sprake is gekomen, betreft de al dan niet vermeende *status aparte* van Egypte binnen het Romeinse rijk. Was de *laographia* uniek of kenden andere provincies soortgelijke heffingen? Hier ging in 1993 Rathbone¹¹² tegen de gevestigde mening in door te stellen dat de Romeinen, na de geslaagde *test case* aan de Nijl, ook elders in het rijk poll-taxes invoerden. Egypte was daarmee volgens hem "far from being an exceptional case".

In hetzelfde jaar waarin Wallace zijn *Taxation* publiceerde, verscheen een gedurfd artikel van zijn hand genaamd *Census and poll tax in Ptolemaic Egypt*. Met uitsluitend wat in de Angelsaksische wereld *circumstantial evidence*¹¹³ wordt genoemd, probeert hij zijn lezers ervan te overtuigen dat Ptolemaios IV Philopator de poll-tax zou kunnen hebben ingevoerd. Deze maatregel zou de oorzaak zijn geweest van de opstanden in Egypte aan het einde van de derde eeuw v.C. en niet, zoals Polybius¹¹⁴ beweerde, het gestegen zelfbewustzijn van de Egyptenaren na hun overwinning in de beroemde slag bij Raphia (217 v.C.). Een voorbeeld

¹⁰⁷ LEWIS 1970, in het bijzonder p. 6.

¹⁰⁸ MONSON 2010, p. 56.

¹⁰⁹ WILCKEN en MITTEIS 1963 [1912], I.1., p. 58.

¹¹⁰ Zie in dit verband SEGRÈ 1940 resp. 1944 en BELL 1942 resp. 1944 inzake het begrip *dediticii*.

¹¹¹ BELL 1947, pp. 17 e.v.

¹¹² RATHBONE 1993, in het bijzonder pp. 98-99 en 110-112 (citaat op p. 111).

¹¹³ WALLACE, 'Census', 1938, p. 418, voetnoot 2: "(...) I believe that the individual items of evidence and also their cumulative impression are best explained on the *assumption* that the poll-tax was introduced in the Ptolemaic period" en p. 419: "It is the purpose of this paper to *show the probability* of the introduction of both poll-tax and fourteen years census-period under Ptolemy IV Philopator. The evidence *does not yield absolute proof*. But if the argument is accepted, several obscure and puzzling events in the reigns of Philopator and his successors find a rational explanation. In like manner some remarkable features of the tax-system in Roman Egypt become logical inheritances from the Ptolemaic system" (cursivering van mij).

¹¹⁴ Polybius V, 107.

uit de Nederlandse fiscale geschiedenis zet zijn visie kracht bij. Na wat schuchtere pogingen van minister Pierson uit 1892 ontstond in 1914 de eerste echte inkomstenbelasting. Die bleek toch een aantal tekortkomingen te hebben en conform goed Nederlands gebruik werd vervolgens jarenlang gedebatteerd over een nieuwe wettelijke regeling. Deze lag klaar op het moment dat de Duitsers het land onder de voet liepen en werd door hen onder de naam *Besluit Inkomstenbelasting 1941*¹¹⁵ ingevoerd. Het zou ruim 20 jaar duren vooraleer er een nieuwe wettelijke regeling kwam: de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Die wet is op haar beurt vervangen door de Wet inkomstenbelasting 2001¹¹⁶. Indien het betreffende bronnenmateriaal van vóór de Tweede Wereldoorlog vergelijkbaar zou zijn met dat uit Graeco-Romeinse Egypte, zou een historicus van vandaag de dag kunnen concluderen dat de Nazi's in Nederland de inkomstenbelasting hebben geïntroduceerd om op die manier hun positie als veroveraar en *Herrenvolk* te onderstrepen. In werkelijkheid was de regeling een voortzetting van een bestaande inkomstenbelasting en bovendien grotendeels van Nederlandse makelij. De bruinhemden hebben de invoering ervan hooguit bespoedigd. Op dezelfde wijze zou de invoering van de *laographia* door Octavianus meer in de hoofden van de papyrologen hebben kunnen plaatsvinden dan in de realiteit van de tijd rond het begin van de jaartelling.

Tcherikover¹¹⁷ maakte in 1950 korte metten met het verhaal van Wallace. In een messcherpe analyse ontkracht hij het bewijsmateriaal dat voor een Ptolemaeïsche poll-tax spreekt. Vervolgens toont hij aan dat de *laographia* wel degelijk een denigrerende bedoeling en uitwerking had. Tot slot etaleert Tcherikover zijn kwaliteiten als bruggenbouwer door voor- en tegenstanders dichterbij elkaar te brengen. Op de eerste plaats kenden de Ptolemaeën waarschijnlijk inderdaad een koptaks onder de naam *syntaxis*, maar dit was geen poll-tax. Op de tweede plaats moet het vernederende karakter van de *laographia* niet al te zwaar worden aangezet. Het bevoordelen van bepaalde groepen (Romeinse staatsburgers en burgers van de Griekse *poleis* oftewel *the Hellenized population*) komt de facto immers neer op het benadelen van andere groepen (*the native Egyptian populace*).

6.2.1.3. Belastingplicht en vrijstellingen

Belastingplichtig waren alle mannen tussen 14 en 62 jaar behalve Romeinse burgers en burgers van de *vrije (Griekse) steden*¹¹⁸. Vrijstellingen golden daarnaast voor bepaalde functionarissen en priesters. Deze door Wallace¹¹⁹ geschetste grote lijnen gelden nog steeds. Opvallend is dat in tegenstelling tot een aantal andere koptaksen (zie hierna) geen vrouwen werden belast¹²⁰. Ook blijken belastingplicht en -vrijstelling meer langs sociale criteria te verlopen dan langs culturele, zoals bij de Ptolemaeïsche *halikè*. Van deze laatste taks waren immers vrijgesteld winnaars van spelen, leraren en anderen die zich om de Griekse identiteit bekommerden¹²¹. Eerstgenoemden werden echter soms ook van de *laographia* vrijgesteld,

¹¹⁵ Geen wet, want de democratische mechanismen waren buiten werking gesteld.

¹¹⁶ MOBACH, SILLEVIS en DE VRIES, I, par. 002.

¹¹⁷ TCHERIKOVER 1950, pp. 189-190 resp. 206-207.

¹¹⁸ Alexandrië, Naucratis en Ptolemais (TCHERIKOVER 1950, p. 197). Later kwam daar Antinoëpolis bij.

¹¹⁹ WALLACE, *Taxation*, 1938, pp. 103, 105, 107, 109 en 119-120. De leeftijden 60 en 65 jaar komen ook voor.

¹²⁰ RATHBONE 1993, pp. 90-92. Zie ook SHELTON 1988 inzake de *halikè*.

¹²¹ *Geef de keizer wat de keizer toekomt*, p. 5.

evenals filosofen en redenaars¹²². Een interessante casus is de vrijstelling voor veteranen. In de legioenen dienden slechts Romeinse burgers. Soldaten van de hulptroepen (*auxilia*) ontvingen het burgerrecht na hun dienstdaag. Een afzonderlijke vrijstelling was dus overbodig, tenzij deze werd verleend in afwachting van het diploma waarin het burgerrecht was vastgelegd¹²³.

Slaven waren in principe eveneens belastingplichtig. Zij volgden echter het regime van hun meesters, zodat slaven van vrijgestelden geen poll-tax verschuldigd waren. Voor niet-vrijgestelde slavenbezitters kon de belasting behoorlijk oplopen. Zij betaalden niet alleen voor zichzelf en hun nog niet volwassen zonen, maar ook voor hun slaven¹²⁴.

6.2.1.4. Tarief

Het tarief van de *laographia* kenmerkt zich door enerzijds de verschillen per regio en anderzijds de reductie voor bewoners van de gouv-hoofdsteden (zie tabel 2). Het tarief van 16 drachmen per persoon per jaar komt het meeste voor. De Arsinoïtische gouv kent met 40 drachmen het hoogste tarief. Samen met enkele aanvullende heffingen kon het bedrag tot 44 à 45 drachmen oplopen¹²⁵. Overleed de belastingschuldige in de eerste helft van het jaar, was de helft verschuldigd. Overleed hij in de tweede helft, moesten zijn nabestaanden het volle bedrag betalen¹²⁶.

Tabel 2: tarieven *laographia*

Nome	Taux réduit	Taux plein
Mendésite	8 dr. (y compris suppléments)	16 dr. (y compris suppléments)
Memphite	8 dr. (y compris suppléments)	Inconnu
Arsinoïte	20 dr. (+ 10 ob. de suppléments)	40 dr.
Héracléopolite	inconnu	16 dr.?
Oxyrhynchite	12 dr.	16 dr. ou plus?
Hermopolite	8 dr. (+ 4 ob. de suppléments)	Inconnu
Tentyrite	16 dr.	inconnu / inexistant
Coptite	16 dr.	inconnu / inexistant
Thèbes	10 dr. (+ 4 ob. de suppléments)	(15 dr. + suppléments?)
Hermonthite	16 puis 24 dr.?	16 puis 24 dr.
Eileithiopolite	16 dr.	inconnu / inexistant
Apollonopolite	16 dr.	inconnu / inexistant
Syène / Éléphantine	16, puis 17dr., puis 17 dr. ½ ob. (= 16 dr. + suppléments?)	inconnu / inexistant

Bron: P. Heilporn¹²⁷

¹²² WALLACE, *Taxation*, 1938, p. 120.

¹²³ EL-MOSSALAMY 1994.

¹²⁴ WALLACE, *Taxation*, 1938, pp. 111 en 119.

¹²⁵ Ibidem, p. 122 en SHELTON 1976. Voor katakrimata (boetes) zie KRUSE 1999.

¹²⁶ RATHBONE 1993, p. 87 en RITNER 1987.

¹²⁷ *Geef de keizer wat de keizer toekomt*, p. 10. Zie ook SIJPESTEIJN 1991 en REITER 2002.

In de discussie over de denigrerende bedoelingen van de *laographia* (zie pagina 32) speelt het gereduceerde tarief voor gouw-hoofdstedelingen (*mèropolitai* of *hoi apo tès mèropoleôs*) een belangrijke rol. Blijkbaar hanteerden de Romeinen tenminste drie sociale strata: geprivilegieerden (vrijgesteld), niet-geprivilegieerden (vol tarief) en semi-geprivilegieerden (gereduceerd tarief). Rome's beleid om, naast zijn eigen burgers, het gehelleniseerde deel van het Oosten te bevoordelen is algemeen bekend. Des te opmerkelijker is een poll-tax, zij het tegen een lager tarief, voor Grieken die een opleiding hadden genoten, de *ephebie* (een soort militaire dienstplicht) hadden doorlopen, belangrijke magistratenfuncties bekleedden en, zoals het rechtgeaarde Grieken betaamt, zich voornamelijk in het *gumnasion* ophielden¹²⁸. Jongens moesten, zodra ze 14 jaar oud werden, aantonen dat beide ouders uit de klasse van semi-geprivilegieerden kwamen (*epikrisis*), wilden zij in aanmerking komen voor het lage belastingbedrag. Wonen in de gouwhoofdstad was dus niet voldoende. Niet-geprivilegieerden werden er fiscaal niet beter op door te verhuizen naar de stad en *mèropolitai* verloren hun belastingstatus niet door naar het platteland te trekken¹²⁹.

6.2.1.5. Wijze van heffen

Zoals eerder opgemerkt was de census cruciaal voor het invorderen van de *laographia*. De volkstelling werd in verband met de aanvangsleeftijd om de 14 jaar gehouden en vond van huis tot huis plaats¹³⁰. Aan de hand van de aldus verzamelde gegevens (*apographai kat' oikian*) werd jaarlijks een lijst van belastingplichtigen en te ontvangen bedragen opgemaakt. Overledenen en zij die de eindleeftijd hadden bereikt werden geschrapt, jongens vanaf 14 jaar werden toegevoegd¹³¹. De cyclus van 14 jaar heeft met zekerheid bestaan vanaf het jaar 33/34 tot en met het jaar 257/258. Voor de census van 61/62, die Wallace nog in zijn overzicht miste, is eveneens bewijs gevonden¹³². In 19/20 is waarschijnlijk ook een telling geweest. Wat betreft de jaren 11/10 v. C. tot en met 12/13 houdt Bagnall¹³³ een census om de zeven jaar voor mogelijk.

Hoe het formele belastingrecht werkte, illustreert een petitie (*enteuxis*) van een zekere Helenos aan de *praefectus Alexandriae et Aegypti* uit 5/4 v. C.¹³⁴. De prefect was de hoogste functionaris in de provincie en de invordering van taksen was zijn belangrijkste verantwoordelijkheid¹³⁵. Helenos maakt bezwaar tegen zijn belastingplicht uit hoofde van de *laographia* door allereerst op te merken dat zijn vader Alexandrijns burger was. De aanvankelijke stelling dat hij zelf een Alexandrijn was, vond hij respectievelijk zijn scriba toch iets te boud en is vervangen door *Jood uit Alexandrië*. Wel refereert hij aan zijn Griekse opleiding, het *gumnasion* en de *ephebie* (primaire standpunt). Vervolgens voert hij aan dat hij 60 jaar of ouder is en daarom niet hoeft te betalen (subsidiare standpunt). Tot slot doet hij een

¹²⁸ BELL 1947, p. 18.

¹²⁹ WALLACE, *Taxation*, 1938, p. 110.

¹³⁰ Ibidem, p. 98 e.v.

¹³¹ BAGNALL, *Census*, 1991, p. 256.

¹³² PRÉAUX en HOMBERT 1952, pp. 47-53.

¹³³ BAGNALL, *Census*, 1991, in het bijzonder pp. 255 en 265.

¹³⁴ BGU IV, 1140.

¹³⁵ BRUNT 1990, pp. 235-243.

beroep op een *bestendige gedragslijn* respectievelijk *beginsel van behoorlijk bestuur* en herinnert hij aan het feit dat hij niet eerder voor de belasting is aangeslagen (meer subsidiaire standpunt). Helenos concipieert op deze wijze zijn bezwaarschrift niet veel anders dan een hedendaags fiscaal jurist dat zou doen, met dien verstande dat laatstgenoemde wellicht een andere volgorde zou hanteren (algemene rechtsbeginselen eerst).

Afbeelding 5: Constitutio Antoniniana



Bron: Justus Leibig Universität Gießen

6.2.1.6. Einde van de laographia

Toen keizer Caracalla in 212 middels zijn befaamde *Constitutio Antoniniana*¹³⁶ (zie afbeelding 5) het Romeins burgerschap aan alle provinciebewoners schonk, bezegelde hij het lot van de laographia. Romeinse burgers waren immers vrijgesteld. Toch zijn sporen van de poll-tax tot ver in de derde eeuw in Egypte aangetroffen¹³⁷. Tot op de dag van vandaag is geen afdoende verklaring voor deze anomalie gevonden. Bell¹³⁸ heeft overtuigend gepleit voor een fiscaal-economische in plaats van juridische beweegreden achter de verdwijning van de poll-tax. Op zijn laatst sinds de invoering van stadsraden onder keizer Septimius Severus in 200/201 was de invordering van taksen steeds meer een collectieve zaak geworden. Niet langer de individuele belastingplichtigen of de belastingambtenaren (praktores) waren verantwoordelijk, maar de gemeenschappen. Vooraanstaande leden daarvan waren met hun vermogen persoonlijk aansprakelijk. Ook andere soorten belastingen werden aantrekkelijker voor Rome, zoals het *stephanikon* (zie paragraaf 6.6) of, in verband met de inflatie en het toenemende belang van het leger, de *annônè* (zie pagina 25). Op deze wijze verliep de weg naar de belastinghervorming onder Diocletianus (keizer van 284-305) geleidelijk.

¹³⁶ P. Giss. 40.

¹³⁷ SB 5677 en BGU II, 667.

¹³⁸ BELL 1947, in het bijzonder pp. 19 en 23. Zie ook SHARP 1999, in het bijzonder pp. 216-224.

6.2.1.7. Beoordeling

Met Tcherikover ben ik van mening dat, zolang de bronnen uit Ptolemaeïsch Egypte zwijgen (in casu het ontbreken van belastingkwitanties), de aanname geen andere kan zijn dan dat de Romeinen de laographia hebben ingevoerd. Eventueel heeft een bestaande Ptolemaeïsche belasting als basis of naamgever gefungeerd. Aldus luidt ook de *communis opinio*¹³⁹.

Wat het denigrerende karakter van de laographia betreft, volg ik echter Bell's redentatie. De klasse van de *mèropolitai* past niet in de tweedeling *Über-* en *Untermenschen*. Veeleer vindt hier Rome's geroemde en verguisde politiek van *divide et impera* aanwending. Het Romeinse burgerschap wordt de provincialen als een worst voor de neus gehouden, net zoals in de Verenigde Staten de kanslozen in de samenleving de *American dream*, de loopbaan van krantenbezorger tot oliemagnaat, wordt voorgespiegeld. In beide gevallen bereikt bijna niemand zijn doel, maar het streven ernaar wordt warm aanbevolen. De kans dat een Egyptische pachter het burgerschap in de wacht sleept, anders dan via een militaire carrière, is vrijwel nihil. Een *mèropolitès* komt al eerder in aanmerking om eerst Alexandrijns en dan Romeins burger te worden.

De laographia als strafheffing is ook moeilijk verenigbaar met het beleid van een *Realpolitiker* als Octavianus, zeker wanneer ook de haute volée van de nieuwe provincie wordt uitgenodigd om de beurs te trekken. Aan de andere kant was het voor de Romeinen vanzelfsprekend dat nieuwe rijksgenoten hun financiële verantwoordelijkheid namen casu quo belasting betaalden. Een politiek van verachting hielp daar hoegenaamd niet bij.

De positie van Egypte als unieke provincie is door Rathbone en Capponi terecht gerelativeerd. Uiteraard zullen andere provincies hun specifieke fiscale eigenaardigheden hebben gehad. Helaas kent alleen Egypte voldoende bronnenmateriaal om het heffingenstelsel in detail te bestuderen. Tendensen die voor het gehele rijk golden, zoals in paragraaf 6.2.1.6 beschreven, golden echter ook voor Egypte en andersom zijn ontwikkelingen in Egypte ook waarneembaar in andere delen van het rijk.

De laographia was een poll-tax zoals Tcherikover¹⁴⁰ die definieert: een hoofdelijke belasting die – afgezien van vrijstellingen, verschillen per regio en gereduceerd tarief – wordt opgelegd aan elk lid van een gemeenschap voor hetzelfde bedrag, onafhankelijk van inkomen en vermogen, en die geen lokaal of tijdelijk karakter dan wel bepaalde bestemming heeft. Zij is daarmee een directe en persoonlijke belasting. Het systeem van census of volkstellingen geeft de laographia bovendien het karakter van een aanslagbelasting. Vanwege de algemene toepasbaarheid en de onafhankelijkheid van de financiële positie van de belastingplichtige bereikt de poll-tax een hoger abstractieniveau dan de belastingen op inkomen, winst en vermogen. De plaats binnen het Romeins-Egyptische heffingenstelsel komt in paragraaf 8 nog aan bod.

¹³⁹ CAPPONI 2005, p. 138.

¹⁴⁰ TCHERIKOVER 1950, pp. 182-183.

Er bestaat in Nederland geen poll-tax noch heeft die ooit bestaan¹⁴¹. Poll-taxes zijn voornamelijk in Angelsaksische landen voorgekomen. Groot-Brittannië voerde in 1990 een poll-tax in ter vervanging van de gemeentelijke belasting op onroerende zaken. Deze actie leidde tot de fameuze *Poll Tax Riot* en droeg daarmee bij tot de val van Margaret Thatcher¹⁴². Bij mijn weten kent geen enkel westers land op dit moment nog een poll-tax.

Afbeelding 6: monument poll tax riot



Bron: Worldpress

6.2.2. Overige algemene koptaksen

Typisch voor het Romeins-Egyptische heffingensysteem was dat bepaalde belastingen die door behoefte of afwezigheid van belastingplichtigen niet konden worden geïnd, werden omgeslagen over degenen die wel aanwezig waren en konden betalen (*merismos aporôn* respectievelijk *anakechôrèkotôn*)¹⁴³. Het betrof met name de *laographia* en andere koptaksen die aldus werden herverdeeld. De belastingvlucht (*anachôrèsis*) was een serieus probleem in Romeins Egypte. Vooral in tijden van economische achteruitgang raakten complete dorpen ontvolkt. De weinigen die achterbleven, konden onmogelijk de hele belastinglast dragen. Regelmatig moesten keizers dan ook kwijtschelding van betalingsachterstanden verlenen¹⁴⁴.

Om aan te tonen dat de *merismoi* geen belastingen zijn, is de definitie van Hofstra niet eens nodig. Het gaat immers om het in rekening brengen van bestaande belastingen bij anderen dan

¹⁴¹ Afgezien van gewestelijke heffingen in de 15^e tot 18^e eeuw, zie HÉLIN 1961, pp. 31-45.

¹⁴² *Geef de keizer wat de keizer toekomt*, pp. 32-33.

¹⁴³ LEWIS 1937.

¹⁴⁴ Zie HANSON 1981 en LEWIS 1993 voor kwijtscheldingen onder Caligula resp. Hadrianus en anderen.

de oorspronkelijke belastingplichtigen. Door een afwijkende wijze van heffen wordt geen nieuwe belasting gecreëerd. De Nederlandse fiscale wetgever legt de heffing soms ook bij anderen dan de belastingplichtige, bijvoorbeeld in de situatie waarin deze het land metterwoon verlaat¹⁴⁵, maar wel nog pensioen van een in Nederland gevestigde instelling ontvangt. Deze instelling is verantwoordelijk voor de afdracht van loonbelasting, revisierente en boetes die de emigrant verschuldigd wordt zodra hij ten aanzien van dat pensioen een ongeoorloofde handeling (bijvoorbeeld afkoop) verricht¹⁴⁶. De belastingplichtige zelf is immers door zijn emigratie voor de Nederlandse fiscus niet meer te bereiken. De instelling zal bij het uitbetalen van de afkoopsom aan de pensioengerechtigde de verschuldigde afdrachten in mindering brengen en dat is precies het door de wetgever beoogde effect. De Romeinen legden via hun *merismoi* druk op de (dorps)gemeenschap om te voorkomen dat familie, vrienden en burenen een eventuele belastingontduiker zouden helpen. Een dergelijke hulp zou immers de blijvende leden van die gemeenschap met hogere belastingen confronteren.

De dijktaaks (*chômatikon*, zie afbeelding 1 op pagina 9) vindt zijn oorsprong in het faraonische systeem van aanleggen en onderhouden van dijken en kanalen. Voor de Grieken was het ondenkbaar om samen met de Egyptenaren deze werkzaamheden in corvee te verrichten. Zij kochten hun verplichting liever af. Nog onder de Ptolemaeën werd dit soort afkoopsommen gekoppeld aan het land en in het vervolg *naubion* (zie pagina 28) genoemd¹⁴⁷. Het *chomatikon* evolueerde onder de Romeinen tot een koptaks van doorgaans zes drachmen en vier obolen per jaar¹⁴⁸. Niet duidelijk is of deze ook door stedelingen moest worden betaald of dat hij alleen op het platteland werd geheven. Ook de politietaks (*phulakitikon*) en de badtaks (*balaneutikon*) zijn ontstaan als specifieke vergoedingen, maar hebben uiteindelijk de vorm van een koptaks aangenomen. De tarieven van die twee laatste belastingen schommelden tussen een paar obolen en vier à vijf drachmen per jaar.

De tewerkstelling aan dijken en kanalen kan, net als de *epibolè* en de *epimerismos*, worden gezien als een herendienst. De afkoopsom die voor die herendienst in de plaats komt, is weliswaar een betaling, maar geen belasting. De vraag is zelfs of hier sprake is van een retributie, gaat het toch niet zozeer om een vergoeding voor een specifieke overheidsdienst, maar om het afkopen van een verplichting jegens die overheid. Eenmaal tot koptaks geëvolueerd, krijgt het *chômatikon* het karakter van een belasting, ervan uitgaande dat iedereen moet betalen, of hij nu de herendienst daadwerkelijk verricht of niet. Het *phulakitikon* en het *balaneutikon* waren oorspronkelijk retributies. Als koptaksen zijn het, net als de *poll-tax* en de dijktaaks, directe persoonlijke belastingen.

¹⁴⁵ I.e. het land verlaten om elders te gaan wonen.

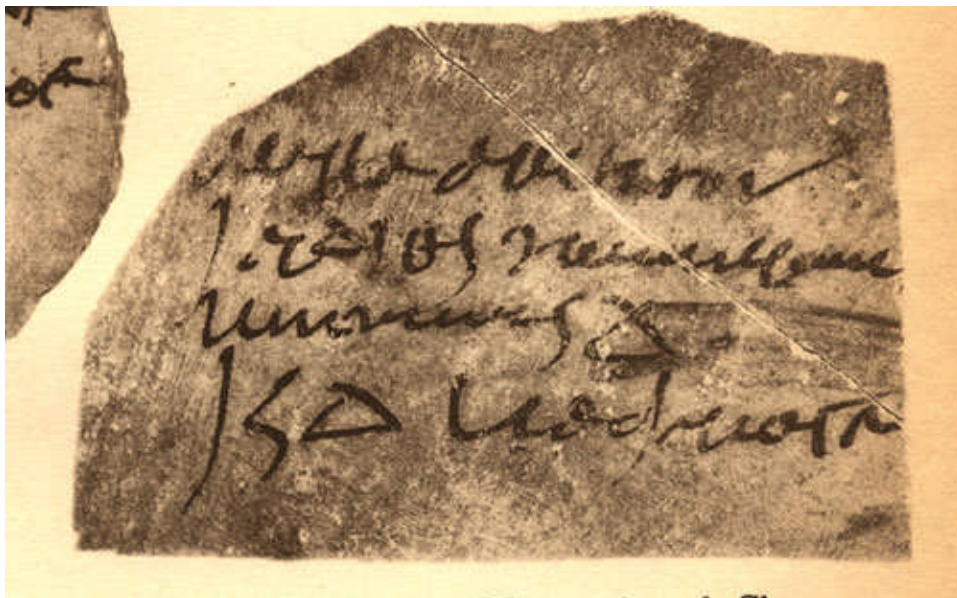
¹⁴⁶ Artikel 3.83 van de Wet inkomstenbelasting 2001, Wet van 11 mei 2000, Staatsblad 215; artikel 19b van de Wet op de loonbelasting 1964, Staatsblad 521; en artikel 25 van de Invorderingswet 1990, Staatsblad 221.

¹⁴⁷ WALLACE, *Taxation*, 1938, pp. 59-60. Op een andere plaats (pp. 141-143) beweert Wallace weer dat voor deze oorsprong geen bewijs in de bronnen te vinden is. Als ik hem goed begrijp, ziet hij het *naubion*, dat aanvankelijk *chômatikon* heette, wel als een alternatief voor de herendienst die werd uitgedrukt in hoeveelheden te verplaatsen aarde (Boven-Egypte). Het *chômatikon* was echter geen plaatsvervangende betaling voor de herendienst uitgedrukt in een aantal werkdagen (*penthèmeros*, Beneden-Egypte). In de Fajoem waren ongeprivilegieerde boeren onderworpen aan zowel het *chômatikon* als de tewerkstelling. CAPPONI 2005, p. 142 ziet andersom de *penthèmeros* als alternatief voor boeren die het *chômatikon* niet konden betalen.

¹⁴⁸ BGU IV, 1198 noemt 6 drachmen en 4½ obolen (108 drachmen voor 4 personen over 4 jaar).

Komen bovenvermelde heffingen in aanmerking voor de kwalificatie bestemmingsbelasting? Wallace¹⁴⁹ ziet een duidelijk verband tussen het herstellen van het irrigatiesysteem door de soldaten van keizer Augustus en het heffen van chômatikon en naubion. In Nederland wordt de motorrijtuigenbelasting niet gezien als bestemmingsbelasting¹⁵⁰, op de eerste plaats omdat ze een echte belasting is en op de tweede plaats omdat de relatie tussen heffing en bestemming sterker moet zijn dan een oorspronkelijk geformuleerde heffingsgrond. Het is een vaak gehoorde klacht dat de motorrijtuigenbelasting de overheid meer opbrengt dan aan het aanleggen en onderhouden van wegen wordt besteed¹⁵¹. Voor de dijktafs prefeereer ik dan ook de kwalificatie belasting. Het phulakitikon het balaneutikon in hun oorspronkelijke hoedanigheid als retributie zouden bestemmingsbelastingen kunnen zijn geweest. Helaas is niet voldoende bekend hoe de heffing zich tegenover de bestemming verhield om zulks met zekerheid te zeggen. Feit is wel dat de baden in Egypte niet alleen uit de badtaks werden gefinancierd. Er werden ook entreegelden gevraagd¹⁵², een situatie vergelijkbaar met de zwembaden in onze tijd. Om deze open te houden moet de kaartjesverkoop worden aangevuld met forse bedragen uit de algemene middelen van de gemeenten.

Afbeelding 7: kwitantie voor de Jodentaks



Bron: cursus papyrologie

6.2.3. Koptaksen ten aanzien van bepaalde bevolkingsgroepen

De Joden in Egypte en elders waren gewoon om jaarlijks een halve shekel te betalen aan de tempel in Jeruzalem. Na de vernietiging van die tempel beval keizer Vespasianus genoemd bedrag aan te wenden voor de wederopbouw van het heiligdom van Jupiter Capitolinus in Rome, dat in de burgeroorlog van 68-69 was verwoest. Aldus ontstond de Jodentaks

¹⁴⁹ WALLACE, *Taxation*, 1938, p. 143.

¹⁵⁰ HOFSTRA en NIESSEN 2010, p. 243.

¹⁵¹ Zie <http://www.onderweginfo.nl/sitemanager.asp?pid=230>.

¹⁵² Een derde inkomst is de bijdrage betaald door de uitbater van het bad, zie WALLACE, *Taxation*, 1938, pp. 155-159 en 223 en CAPPONI 2005, pp. 143-144.

(*Ioudaiôn* (of *Ioudaïkon*) *telesma*, zie afbeelding 7 op de vorige pagina) van twee denarii (acht drachmen en twee obolen), het Romeinse equivalent voor de halve shekel. Alle Joden tussen 3 en 62 jaar oud, zowel mannen als vrouwen, inclusief hun slaven, moesten deze belasting betalen, aangevuld met een extra bijdrage (*aparchè*) van één drachme¹⁵³.

Ook de Jodentaks is een directe en persoonlijke aanslagbelasting. In onze tijd is een op religie of etniciteit gebaseerde belasting ondenkbaar (zie paragrafen 7.4 en 7.6).

6.3. HEFFINGEN TEN AANZIEN VAN AMBACHTEN EN BEROEPEN

De agrarische sector was de bron van Egypte's rijkdom en stond bij de heffingsautoriteiten daarom in het centrum van de belangstelling. Dat wil niet zeggen dat andere branches aan de aandacht ontsnapten. Ook ambachten en beroepen buiten de landbouw werden met heffingen geconfronteerd. Wallace noemt in dit verband een drietal, op het eerste oog onsamenhangende categorieën. Met name de laatste categorie maakt duidelijk dat, naarmate zijn boek vordert, hij meer moeite heeft om de diverse heffingen in een logisch-consistente structuur te gieten.

6.3.1. Staatsmonopolies

De Ptolemaeën introduceerden in Egypte staatsmonopolies voor onder andere zout, olie, bier en baden. Het exploiteren daarvan bracht echter zware administratieve lasten met zich mee. Ze werden daarom bij voorkeur uitbesteed aan particuliere investeerders die als tegenprestatie een bepaalde vergoeding (*phoros*) betaalden. In de Romeinse periode werden bijvoorbeeld zoutconcessies tegen opbod verkocht¹⁵⁴. Een andere mogelijkheid was het omzetten van een monopolie in een systeem van gereguleerde productie en distributie waarbij de individuele ondernemers aan specifieke heffingen werden onderworpen. In dat laatste geval konden de heffingsautoriteiten terugrijpen op de gildes om de invordering te vergemakkelijken. Een tweede reden waarom Wallace aandacht aan monopolies besteedt, was dat zij vaak gepaard gingen met koptaksen ten aanzien van consumenten, zoals de zouttaks (*halikè*), die rond één drachme per persoon per jaar bedroeg.

Aan de hand van het biermonopolie heeft F. Reiter¹⁵⁵ laten zien dat de betreffende heffingen ook anders kunnen worden geïnterpreteerd. Professionele bierbrouwers moesten een *Gewerbsteuer*¹⁵⁶ betalen en voor het brouwen in huiselijke kring was een *nebengewerbliche Lizenzgebühr*¹⁵⁷ verschuldigd. De *zutèra* respectievelijk *zutèra kat' andra*¹⁵⁸ is in die visie dus geen algemene koptaks voor consumenten, zoals de *halikè*, maar gaat wel in die richting, omdat het thuis brouwen in Egypte wijdverbreid was.

¹⁵³ Voor een genuanceerder beeld zie MANDELL 1984.

¹⁵⁴ P. Mich. Car. I, 123R en 128.

¹⁵⁵ REITER 2004, pp. 145-164.

¹⁵⁶ Een heffing ten aanzien van een ambacht of beroep, zoals de koptaks ad 16 drachmen per maand voor de bierverkopers in BGU IV, 1087 en XIII, 2280b.

¹⁵⁷ Leges/retributie voor een vergunning voor niet-bedrijfsmatige activiteiten, zoals in P. Stras. Gr. VII, 607 en BL VIII, 426.

¹⁵⁸ De toevoeging *kat' andra* kwam doorgaans in de Fajoem voor.

Vergoedingen voor concessies en vergunningen zijn in het beste geval retributies. Een prijs betaald op een veiling zal echter niet gauw als betaling krachtens algemene regelen gelden, waardoor deze zelfs buiten het ruime belastingbegrip valt. Nog niet zolang geleden kende het vasteland van Europa een aantal economische activiteiten die het exclusieve terrein van rijks-, regionale of lokale overheden waren. Post en telefonie, radio en televisie, nutsbedrijven en openbaar vervoer zijn de bekendste. De privatiseringsgolf die eind vorige eeuw is ingezet, heeft dit beeld ingrijpend veranderd. Ook het tegen opbod verkopen van concessies is niet uniek voor de oudheid, zoals de recente openbare veiling van de UMTS-frequenties aantoonde. Nederland mag zich – vooralsnog! – gelukkig prijzen met de *bel van Slochteren*, die de schatkist de afgelopen decade tussen 6 en 14 miljard euro per jaar (circa 5 respectievelijk 9% van de totale rijksinkomsten) aan aardgasbaten opleverde¹⁵⁹. Een ander Nederlands staatsmonopolie betreft de casino's (zie paragraaf 7.7).

6.3.2. Koptaksen ten aanzien van ambachten en beroepen

De Romeinen namen enkele monopolies uit de Ptolemaeïsche tijd over, maar prefereerden een systeem van koptaksen ten aanzien van ambachtshouders en beroepsbeoefenaars (*cheirônaxia* of *epikephalaia*). Door per branche te differentiëren in tarief naar de te verwachten omzet, werd volgens Wallace¹⁶⁰ het effect van een proportionele inkomstenbelasting bereikt. Koptaksen zijn voor een veelheid van ambachten en beroepen gedocumenteerd. De weverijen waren na de agrarische sector de belangrijkste branche in Egypte. Het merendeel van papyri en ostraka heeft dan ook betrekking op het *gerdiakon* respectievelijk de *telos gerdiôn*¹⁶¹.

De Romeins-Egyptische weverstaks kende een aantal bijzonderheden die waarschijnlijk voor meer *cheirônaxia* golden. Op de eerste plaats moesten niet alleen mannen, maar ook vrouwen, slaven en leerlingen betalen¹⁶². Zelfs Romeinse burgers ontkwamen er niet aan¹⁶³. Daarnaast laat de wijze van heffen in onder andere *Philadelphiea* het karakter van een aangiftebelasting vermoeden: de wevers zelf collecteerden, waarschijnlijk via tussenkomst van de gildes, de belastingen en droegen die in een gezamenlijk bedrag af aan een college van belastingpachters. De tussenfase van de aanslag ontbrak. In *Theadelphia* en andere dorpen inden de belastingpachters (*enklèptores* of *misthôtai*) de taksen rechtstreeks. In Opper-Egypte is een ontwikkeling waar te nemen die haaks staat op die bij andere taksen (zie pagina 36): in de eerste eeuw traden praktores op als invorderaars en in de tweede tollenaars (*misthôtai* of *telônai*)¹⁶⁴. Het tarief van de weverstaks kon in de Fajoem oplopen tot 76 drachmen per persoon per jaar. In andere delen van Egypte bedroeg het de helft of minder¹⁶⁵.

¹⁵⁹ *Aardgasbaten stuwen Rijksinkomsten in 2008* (<http://www.cbs.nl/nl-NL/menu/themas/overheid-politiek/publicaties/artikelen/archief/2009/2009-2979-wm.htm>).

¹⁶⁰ WALLACE, *Taxation*, 1938, p. 191: "(...) the Roman administration favoured capitation taxes on all persons engaged in an industry rather than taxes set at a percentage of the profits or of the gross income from a business" en verder "(...) the capitation tax on trade was made in part an income-tax, for the rates on different trades varied, presumably in accordance with the probable incomes to derive from them".

¹⁶¹ CAPPONI 2005, pp. 147-148 en REITER 2004, pp. 111-144.

¹⁶² REITER 2004, p. 112, noot 10.

¹⁶³ EL-MOSSALAMY 1994, p. 461.

¹⁶⁴ REITER 2004, pp. 112-127.

¹⁶⁵ *Ibidem*, p. 144.

Een koptaks bestond ook voor het oudste beroep ter wereld. Het *hetairikon*, de prostitutietaks, bedroeg volgens Bagnall¹⁶⁶ één denarius of ongeveer vier drachmen per maand. Hier laten de Romeinen een fraai staaltje van pragmatisme zien. Het maandelijksse belastingbedrag was immers gelijk aan het tarief dat de dames (of heren¹⁶⁷) voor hun dienstverlening hanteerden. Verlangden zij meer of minder, was het belastingtarief overeenkomstig hoger of lager. Op deze wijze hield de belastingheffing min of meer verband met de verdiensten in de sector, zonder dat er een inschatting van de daadwerkelijke verdiensten moest worden gemaakt.

De koptaksen in deze categorie zijn, zoals alle koptaksen, directe en persoonlijke belastingen. Kijkend naar de doelgroep, de opzet en de uitwerking plaats ik ze bovendien in de categorie inkomen, winst en vermogen (zie paragraaf 8).

6.3.3. Ad valorem taksen c.a.

De farao's kenden ten aanzien van ambachtslui en beroepsbeoefenaars proportionele heffingen in natura. De Ptolemaeën haalden liever geld op en de Romeinen hadden, zoals hierboven al vermeld, een voorkeur voor koptaksen. Toch zijn enkele van die heffingen in natura tot in de Romeinse tijd blijven voortbestaan. Eén daarvan, het *anabolicum* (*anabolikon*), was volgens Wallace¹⁶⁸ bestemd voor de Romeinse legers die op een bepaald moment waar ook in het rijk daadwerkelijk bij oorlogshandelingen betrokken waren, in tegenstelling tot de annônè, die de bevoorrading van de in Egypte gestationeerde troepen tot doel had. J.A. Sheridan¹⁶⁹ spreekt deze visie echter tegen. Van de vier goederen die in de *Historia Augusta*¹⁷⁰ worden genoemd, te weten glas, papier, hennep en linnen, komt alleen linnen in de papyrologische bronnen voor¹⁷¹. Betalingen in geld uit hoofde van het anabolikon zijn ook geattesteerd¹⁷².

Zoals in het hele Romeinse rijk kwamen ook in Egypte omzetbelastingen (*sales-taxes*) voor. Wallace schaaft deze onder de *taxes on trades* (heffingen ten aanzien van ambachten en beroepen) en heeft daarmee niet helemaal ongelijk, aangezien bepaalde ambachtslui en beroepsbeoefenaars met omzetbelastingen te maken kregen. Ze hebben echter een totaal ander karakter dan bijvoorbeeld de cheirônaxia. Laatstgenoemde waren gericht op de persoon van de ondernemer en werden ook – afgezien van afwentelingsmechanismen, zie pagina 15 – door die persoon gedragen. Bij de bespreking van de Nederlandse omzetbelasting is gebleken dat *sales-taxes* door de afnemer worden gedragen, ook al worden ze door de ondernemer betaald. Bovendien zijn ze gericht op de goederen of diensten in kwestie, meer specifiek op het verhandelen daarvan. De benaming *tax on trade* (het woord *trade* kan in het enkelvoud ook *handel* betekenen) zou passender zijn geweest. De term *ad valorem tax* is wel volledig

¹⁶⁶ BAGNALL, *Prostitute tax*, 1991, pp. 10-12.

¹⁶⁷ De belastingbetaler in O. Edfoe 171 is mannelijk, zie BAGNALL, *Prostitute tax*, 1991, p. 6.

¹⁶⁸ WALLACE, *Taxation*, 1938, pp. 214-219.

¹⁶⁹ SHERIDAN 1999, p. 212.

¹⁷⁰ SHA, Aurel. XLV, 1.

¹⁷¹ Bijv. PSI VII, 779 en P. Thead. 34.

¹⁷² SHERIDAN 1999, pp. 211-212.

correct, omdat omzetbelastingen berekend worden naar de waarde (hoeveelheid maal prijs) en niet, zoals de accijnzen, enkel naar de hoeveelheid (zie bijlage A, pagina 62).

Als voorbeeld van een omzetbelasting noemt Reiter¹⁷³ het *enkuklion*, terwijl hij deze tegelijkertijd als *Verkehrssteuer* aanmerkt. Ook hij heeft gelijk, in het ene geval meer dan in het andere. Het *enkuklion* was een taks op de verkrijging van bepaalde roerende (onder andere slaven en schepen), maar vooral onroerende zaken, bedroeg 10% van de waarde (in de Ptolemaeïsche tijd aanvankelijk 5%) en werd gedragen door de verkrijger. Daarmee is het een indirecte, zakelijke en kostprijsverhogende belasting, evenals de Nederlandse overdrachtsbelasting. Beide taksen zijn echter, anders dan normale omzetbelastingen, ook verschuldigd bij schenking en bepaalde andere juridische vormen van overgang¹⁷⁴. Vooral om deze reden geldt voor de overdrachtsbelasting een afzonderlijke categorie (zie pagina 16) en is mijns inziens voor het *enkuklion* de term *Verkehrssteuer* (belasting van rechtsverkeer) te prefereren. De tussenkomst van een notaris, die bij de overgang van onroerende zaken in Nederland is vereist en die bij transacties waarbij het *enkuklion* werd geheven wellicht ook vaak plaatsvond, onderstreept het (civiel)juridische karakter van beide heffingen.

In de categorie belastingen van rechtsverkeer horen ook het Nederlandse successierecht en de Romeinse *vicesima hereditatum* thuis. Laatstgenoemde kent een lange geschiedenis¹⁷⁵, maar vooral de (her)invoering onder Augustus is bekend. De belasting bedroeg, zoals de naam al zegt, 5% en was verschuldigd door Romeinse burgers. Opvallend is hoe de overweging “(...) *tributum tolerabile et facile heredibus dumtaxat extraneis, domesticis grave*” (“(...) one (tax) which is more readily acceptable when it is confined to distant heirs, but which weighs heavily on direct heirs within the family”)¹⁷⁶ terugkeert in het moderne successierecht: hoe verder de verwantschap, hoe hoger de belasting¹⁷⁷. Wallace¹⁷⁸ merkt op dat de *vicesima hereditatum* ook voor Romeinse burgers in Egypte gold en dat het moeilijk voorstelbaar is dat voor Egyptenaren geen erfbelasting zou gelden. Onbegrijpelijk is echter wat deze in de categorie taxes on trades te zoeken heeft. Günther¹⁷⁹ rangschikt het successierecht onder de indirecte belastingen, omdat conform antieke opvattingen directe belastingen “(...) aufgrund von (personalen) Zensuslisten erhoben wurden und somit eine verlässliche, weil berechenbare Einnahme für den Staat darstellten (...)”. In mijn visie is echter sprake van een directe (niet afwentelbare) en persoonlijke (gericht op de erfgenaam) belasting, vermoedelijk zelfs, zoals bij het Nederlandse successierecht, van een aanslagbelasting. Maar omdat het juridische aspect de boventoon voert, plaats ik ze in de categorie belastingen van rechtsverkeer.

¹⁷³ REITER 2004, pp. 216-228.

¹⁷⁴ Ibidem, pp. 217-218: “Das *enkuklion* war unabhängig von der Erwerbsart zu zahlen, also nicht nur bei Kauf, sondern auch etwa bei Schenkung, Zession, Erbschaft und Teilung. Sogar bei Begründung und Erneuerung einer Hypothek fiel, freilich nur in Höhe von 2%, ein *enkuklion* an (...)”. De Nederlandse overdrachtsbelasting geldt in ieder geval niet bij vererving, zie bijlage A, p. 61.

¹⁷⁵ GÜNTHER 2008, pp. 23-92. Zie ook ECK 1977.

¹⁷⁶ Plin. Min., Paneg. 37. Engelse vertaling van B. Radice (tekst tussen haakjes van mij).

¹⁷⁷ Zie bijlage A, p. 61 en SCHUTTEVÂER en ZWEMMER 1998, pp. 53-54.

¹⁷⁸ WALLACE, *Taxation*, 1938, p. 234.

¹⁷⁹ GÜNTHER 2008, p. 15.

Tot slot noemt Wallace in deze categorie een aantal schrijf- en soortgelijke kosten, waaronder de *grammatika*, schoolvoorbeelden derhalve van leges.

6.4. HEFFINGEN TEN AANZIEN VAN PRIESTERS EN TEMPELS

Priesters bekleedden in Egypte bij tijd en wijle invloedrijke posities. De basis daarvan, hun economische onafhankelijkheid, hadden de Ptolemaeën reeds proberen te ondergraven (zie pagina 27). De tempelinkomsten zouden liefst niet meer rechtstreeks aan de priesters toekomen, maar in een door het centrale gezag gecontroleerde kas (*hiëratika*) worden gestort. Uit die hiëratika ontvingen zij vervolgens een toelage (*suntaxis*). Door deze *hand aan de geldkraan* hielden de Ptolemaeën de priesterkaste met wisselend succes onder controle¹⁸⁰. Octavianus beknotte de privileges van met name de lagere priesters verder, maar nam het bestaande systeem grotendeels over¹⁸¹.

Om een priesterambt te verwerven moest een vergoeding (*eiskritikon*) worden betaald. Daarnaast was een jaarlijkse bijdrage (*epistatikon*) verschuldigd. Het eiskritikon draagt alle kenmerken van een licence-tax, dus van een retributie, in zich. Het epistatikon is mijns inziens een directe en persoonlijke belasting. Doorheen de hele geschiedenis hebben religieuze instellingen steeds ook (of vooral) een aanzienlijke economische macht vertegenwoordigd. Plaatsing in de categorie inkomen, winst en vermogen ligt dan ook het meest voor de hand.

6.5. IN-, UIT- EN DOORVOERRECHTEN

Tollen, havengelden en soortgelijke heffingen (*portoria* en *vectigalia*) kwamen in het hele Romeinse rijk voor. Kenmerkend voor dit soort heffingen was dat ze zowel aan de buitengrenzen van het rijk als tussen provincies onderling of zelfs binnen één en dezelfde provincie werden geheven¹⁸². Ook Egypte, liggend op diverse belangrijke handelsroutes, kende in- en externe *customs duties*. Al in de Ptolemaeïsche tijd werden rechten geheven in Pelusion en Alexandrië, knooppunten voor de handel vanuit en naar het Noordoosten respectievelijk het Noordwesten. De bronnen uit die tijd maken minder melding van de handel met het Zuiden (Elephantine/Syene) en de Rode Zee (Myos Hormos en Berenice). Interne heffingen zijn bijvoorbeeld voor Memphis, Hermopolis Magna en diverse plaatsen in de Arsinoïtische gouw gedocumenteerd¹⁸³.

Wat betreft Romeins Egypte worden in dit kader steeds het *Coptos-tarief*¹⁸⁴ en de *Periplus Maris Erythraei*¹⁸⁵ genoemd. Het Coptos-tarief bevat een lijst van vergoedingen voor het gebruik van wegen naar de Rode Zee¹⁸⁶. De Periplus maakt melding van een invoerrecht van maar liefst 25% (*tetartè*) dat in Leukè Kômè (op kaart 3: *White Village*, ten Zuiden van Petra)

¹⁸⁰ VANDORPE 2005, p. 166 constateert dat priesters niettemin bepaalde (delen van) heffingen zelf inden.

¹⁸¹ CAPPONI 2005, pp. 152-153.

¹⁸² WALLACE, *Taxation*, 1938, pp. 255-271.

¹⁸³ SIJPESTEIJN 1987, pp. 1-4.

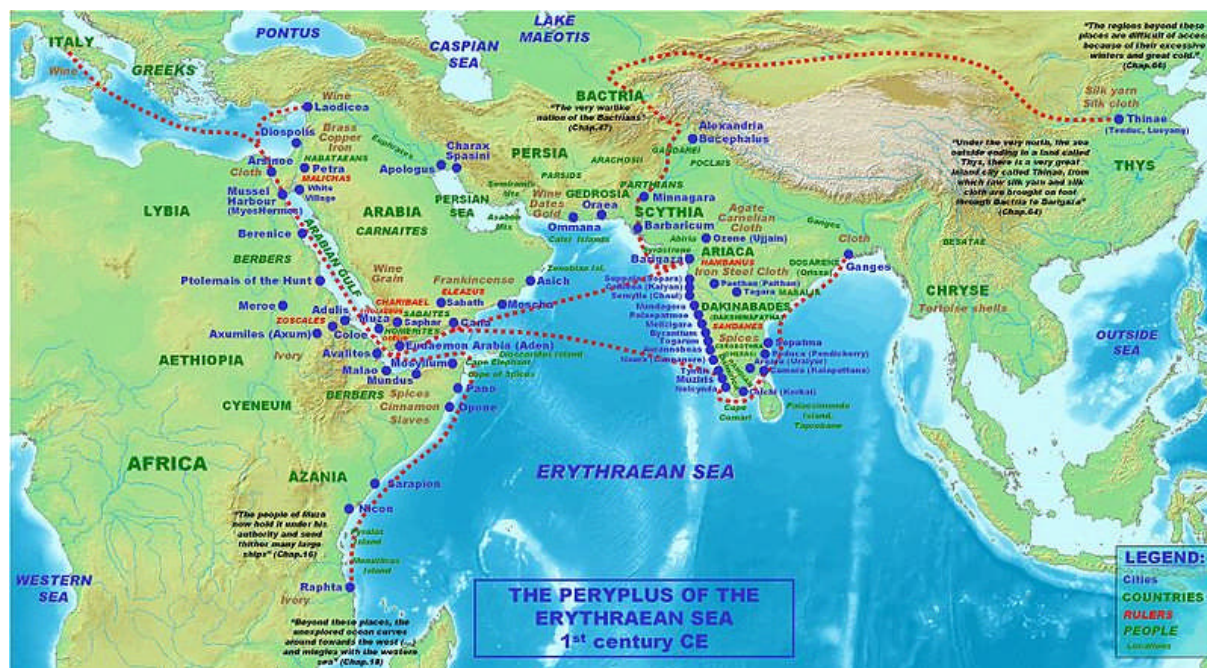
¹⁸⁴ OGIS II, 674.

¹⁸⁵ *Periplus Maris Erythraei*, § 19.

¹⁸⁶ SIJPESTEIJN 1987, p. 25.

werd geheven¹⁸⁷. Elders in het rijk bedroeg dit soort heffingen nooit meer dan 5%. Wallace¹⁸⁸ vermoedt dat de lucratieve handel op Indië, die bijna uitsluitend bestond uit luxe artikelen, dit tarief gemakkelijk kon dragen. Plinius de Oudere¹⁸⁹ bericht immers van goederen uit Indië die (waarschijnlijk in Rome) tegen het honderdvoudige werden verkocht.

Kaart 3: handel met Indië



Bron: Wikipedia

Ten aanzien van de heffingen in deze categorie is moeilijk te bepalen of ze betrekking hadden op het gebruik van een specifieke weg of haven dan wel een algemener achtergrond hadden. In het eerste geval is sprake van een retributie (vergelijk de *dragmatègia*, pagina 25) in het tweede van een echt in-, uit- of doorvoerrecht *casu quo* belasting. Gezien de hoogte van het tarief lijkt de *tetartè* in ieder geval een invoerrecht te zijn, vergelijkbaar met de invoerrechten die Nederland – aan de buitengrenzen van de Europese Unie – heft.

6.6. DIVERSE TAKSEN

Verreweg het interessantst in deze categorie is de kroontaks (*stephanikon*). Oorspronkelijk bedoeld als geschenk aan een nieuwe monarch bij diens ambtsaanvaarding, ontwikkelde deze zich onder de Romeinen tot een jaarlijkse koptaks. Keizers uit de late tweede en vroege derde eeuw maakten het nog bonter en hieven naast de jaarlijkse kroontaks extra kroontaksen ter gelegenheid van triomftochten, verjaardagen en andere al dan niet verzonnen evenementen.

¹⁸⁷ Ibidem, pp. 4-5.

¹⁸⁸ WALLACE, *Taxation*, 1938, p. 257.

¹⁸⁹ Plin. mai., Nat. Hist. VI, 101.

Keizer Severus Alexander verbood die laatste vorm, maar hield het stephanikon als koptaks in stand¹⁹⁰.

De kroontaks houdt verband met de meer collectieve wijze van heffen tijdens het latere principaat (zie pagina 36). Als koptaks verdient hij een plaats naast de *laographia* en andere algemene koptaksen.

6.7. OVERZICHT

In tabel 3 op de volgende pagina zijn de bevindingen uit deze paragraaf kernachtig in een overzicht bijeengebracht.

6.8. BUDGETTAIR BELANG

Telkens als de revenuen van Egypte aan de orde komen¹⁹¹, worden dezelfde klassieke auteurs¹⁹² genoemd, vergezeld van de voorspelbare opmerking dat de geloofwaardigheid ten aanzien van de door hen gehanteerde cijfers te wensen overlaat. In deze thesis is daarom afgezien van een tabel inzake de opbrengsten van de Romeins-Egyptische heffingen vergelijkbaar met die op pagina 16, zo die überhaupt al opgesteld zou kunnen worden. Volstaan wordt met de reeds eerder gemaakte opmerking dat de landbouweffingen, en daarbinnen de graanafdracht, budgettair het belangrijkste waren (zie pagina's 17 en 23).

Het is onmogelijk om de vraag te beantwoorden of de verhouding tussen directe en indirecte belastingen in Egypte gelijk was aan die in Nederland (circa 47% om 53%). De in-, uit- en doorvoerrechten leverden een behoorlijke opbrengst op, zeker in de bloeitijd van de handel op de Oriënt (eerste en tweede eeuw)¹⁹³.

Ook de *laographia* moet een groot belang hebben gehad, zowel budgettair voor de schatkist als qua last voor de individuele belastingbetaler. Bij een tarief van 16 drachmen (zie pagina 34) moest een eenvoudige pachter of bezitter van graanland een halve maand werken om zijn poll-tax te kunnen betalen¹⁹⁴, een aanzienlijk bedrag in aanmerking nemende dat hij tot de helft van zijn inkomen aan pacht kwijt was (zie pagina 22) en hij bovendien nog andere heffingen moest betalen. De *merismoi* vormden een additionele last voor de graanboer, welke op termijn niet langer kon worden gedragen. Aldus verloor de *laographia* als inkomstenbron voor Rome steeds meer aan betekenis.

¹⁹⁰ P. Fay. 20. Zie ook WALLACE, *Taxation*, 1938, pp. 281-284; BELL 1947, p. 20; en BOWMAN 1967, pp. 59-60 resp. 67.

¹⁹¹ O.a. WALLACE, *Taxation*, 1938, pp. 336-352; BRUNT 1990, in het bijzonder pp. 531-532; en SHARP 1999.

¹⁹² Aur. Vict., *Epitome* I, 6: Rome importeerde ten tijde van Augustus 20 miljoen *modii* (6 miljoen artaben) graan per jaar uit Egypte; Flav. Jos., *De bell. Iud.* II, 363 resp. 385 e.v.: Egypte was goed voor vier maanden oftewel $\frac{1}{3}$ van de totale graanbehoefte van Rome; Hieron., *Ad Dan.* XI, 5: Ptolemaios II Philadelphus ontving jaarlijks 1,5 miljoen artaben graan en een inkomen van 14.800 talenten (88,8 miljoen drachmen) per jaar; enz.

¹⁹³ WALLACE, *Taxation*, 1938, pp. 275-276.

¹⁹⁴ Bij een dagloon van 1 drachme (zie noot 68) en gemiddeld 30 dagen per maand (in de oudheid bestonden geen weekends).

Tabel 3: overzicht

Heffing	Belasting / retributie / etc.	Direct / indirect	Persoonlijk / zakelijk	Categorie	Opmerking
Ekphoria	Pacht				Evt. materiële belasting (pacht + taks)
Kathèkonta	Belasting	Direct	Persoonlijk	Inkomen, winst en vermogen	Aanslagbelasting (episkepsis)
Epibolè / epimerismos	Herendienst				Evt. verkapte belasting
Puros sunagorastikos	Monopsonie				Evt. materiële of verkapte belasting; evt. heffing andere overheid (leger)
Annônè	Belasting	Direct	Persoonlijk	Inkomen, winst en vermogen	Regime onderl. heffing volgend indien niet zelfst.; heffing andere overheid (leger)
Halônia, dragmatègia, etc.	Retributie				
Geômetria	Belasting	Direct	Persoonlijk	Inkomen, winst en vermogen	Oorspr. heffing in natura was retributie; voor meerdere jaren vastgesteld
Apomoira	Belasting	Direct	Persoonlijk	Inkomen, winst en vermogen	Oorspr. heffing luidde in natura
Eparourion	Belasting	Direct	Persoonlijk	Inkomen, winst en vermogen	Oorspr. heffing luidde in natura
Naubion	Belasting	Direct	Persoonlijk	Inkomen, winst en vermogen	Oorspr. heffing luidde in natura
Phoros (dieren)	Huur				Evt. materiële belasting (huur + taks)
Ennomíon	Belasting	Direct	Persoonlijk	Inkomen, winst en vermogen	Als <i>weidebelasting</i> een retributie
Huikè	Belasting	Direct	Persoonlijk	Hoger abstractieniveau	Koptaks, maar betwist
Diplôma onôn / hippôn	Retributie				
Laographia	Belasting	Direct	Persoonlijk	Hoger abstractieniveau	Aanslagbelasting (census)
Merismoí	Wijze van heffen				
Chômatikon	Belasting	Direct	Persoonlijk	Hoger abstractieniveau	Oorspr. afkoopsom voor herendienst
Phulakitikon	Belasting	Direct	Persoonlijk	Hoger abstractieniveau	Oorspr. Retributie
Balaneutikon	Belasting	Direct	Persoonlijk	Hoger abstractieniveau	Oorspr. Retributie
loudaiôn telesma	Belasting	Direct	Persoonlijk	Hoger abstractieniveau	Oorspr. bijdrage aan tempel Jeruzalem
Phoros (monopolie)	Retributie				Bij openbare veiling geen retributie
Halikè	Belasting	Direct	Persoonlijk	Hoger abstractieniveau	Consumentenkoptaks
Zutèra	Retributie				Misschien toch consumentenkoptaks
Cheirónaxia / epikephalaia	Belasting	Direct	Persoonlijk	Inkomen, winst en vermogen	Producentenkoptaks
Gerdiakon	Belasting	Direct	Persoonlijk	Inkomen, winst en vermogen	Producentenkoptaks; evt. aangiftebelasting
Hetairikon	Belasting	Direct	Persoonlijk	Inkomen, winst en vermogen	Producentenkoptaks
Anabolikon	Belasting	Direct	Persoonlijk	Inkomen, winst en vermogen	Heffing andere overheid (leger)
Sales-taxes	Belasting	Indirect	Zakelijk	Productie en invoer	
Enkuklion	Belasting	Indirect	Zakelijk	Successie en rechtsverkeer	Past niet in categorie ad valorem taksen
Vicesima hereditatum	Belasting	Direct	Persoonlijk	Successie en rechtsverkeer	Past niet in categorie ad valorem taksen
Grammatika	Retributie				
Eiskritikon	Retributie				
Epistatikon	Belasting	Direct	Persoonlijk	Inkomen, winst en vermogen	
Tetartè	Belasting	Indirect	Zakelijk	Productie en invoer	Tollen en havengelden eerder retributies
Stephanikon	Belasting	Direct	Persoonlijk	Hoger abstractieniveau	Oorspr. geschenk aan nieuwe monarch

7. Belastingbeginselen

Overheden geven geld uit en hebben daarom behoefte aan inkomsten. Veel heffingen zijn “‘Kinder der Not’ of ‘Krisen-, Kriegs- und Nachkriegssteuern’”¹⁹⁵, waaraan naast willekeur hooguit overwegingen van doelmatigheid ten grondslag liggen. Deze twee nuchtere constatering, geldend voor alle civilisaties in ruimte en tijd, dreigen elke discussie over belastingbeginselen en -theorieën¹⁹⁶ in de kiem te smoren. Aan de andere kant vormen heffingen en hun rechtvaardigingsgronden, zoals in paragraaf 4 al is opgemerkt, een afspiegeling van de normen en waarden die in een samenleving gelden. Zo levert het antwoord op de vraag waarom sommige (groepen van) mensen harder worden getroffen dan andere(n) of juist niet, waardevolle inzichten op. Een kort overzicht van de belangrijkste beginselen is hier dan ook op zijn plaats¹⁹⁷.

7.1. BUITENKANSBEGINSEL

Heel specifiek is het *buitenkansbeginsel* of *beginsel van de bevoorrechte verkrijging*. De kansspelbelasting en het successierecht zijn er voor een belangrijk deel op gebaseerd¹⁹⁸. Loterijwinnaars en erfgenamen komen immers eenmalig in een positie waarin ze een extra bijdrage aan het collectief kunnen leveren. Het is twijfelachtig of Augustus een dergelijk beginsel voor ogen had toen hij zijn *vicesima hereditatum* (zie pagina 44) introduceerde. Veeleer waren geldnood¹⁹⁹ en de wens om “(…) einen Belastungsausgleich zwischen dem vollgültigen römischen Grundeigentum in Italien einerseits und den tributpflichtigen Landbesitzungen in den Provinzen anderseits zu schaffen”²⁰⁰ het motief.

7.2. PROFIJTBEGINSEL

Meer algemene toepasbaarheid kent het *profijtbeginsel*, met als klassieke voorbeeld de motorrijtuigenbelasting²⁰¹. Auto- en motorrijders profiteren het meest van een dicht en goed onderhouden wegennet en het is niet meer dan logisch dat juist zij voor de kosten ervan opkomen. Voor de oudheid zou deze rechtvaardigingsgrond op tolleren, havengelden en aanverwante heffingen van toepassing kunnen zijn, al is hier eerder sprake van retributies dan van belastingen in enge zin (zie pagina's 45-46).

In meer of mindere mate geldt het profijtbeginsel voor alle heffingen, maar voor die uit de categorie productie en invoer bij uitstek. De gedachte is immers dat vooral de partijen in het economische verkeer baat hebben bij een door de overheid geschapen en te handhaven kader.

¹⁹⁵ VAN HILTEN en VAN KESTEREN 2007, p. 3. De auteurs noemen als voorbeelden o.a. de *tiende penning* van Alva in de 16^e eeuw, de omzetbelasting in Duitsland van 1916 en de accijnzen in Engeland van 1940.

¹⁹⁶ Belastingtheorieën behandel ik in deze thesis niet. Voor een uitstekende inleiding hiervoor zie HOFSTRA en NIESEN 2010, pp. 66-76 en de aldaar vermelde literatuur.

¹⁹⁷ Het overzicht is ontleend aan DE LANGEN 1950.

¹⁹⁸ STEVENS 2007, p. 24.

¹⁹⁹ GÜNTHER 2008, pp. 37-40.

²⁰⁰ NEESEN 1980, p. 137.

²⁰¹ VAN SCHIE e.a. 2007, p. 28.

Enkel binnen een dergelijk kader kunnen productie, handel en consumptie floreren. Het heffen van bijvoorbeeld omzetbelastingen is daarom gerechtvaardigd. Indien deze gedachte op de oudheid wordt geprojecteerd, zijn ook heffingen als de Romeins-Egyptische sales-taxes op het profijtbeginsel gebaseerd.

7.3. DOELMATIGHEIDSBEGINSEL

Het *doelmatigheidsbeginsel*, te onderscheiden van de hierboven genoemde overwegingen van doelmatigheid (zie hiervoor paragraaf 8), heeft meer betrekking op het hoe dan op het waarom van de belastingheffing. Het kan worden onderverdeeld in het *welvaarstbeginsel* (een belasting dient de welvaart positief of, op zijn minst, niet negatief te beïnvloeden) en het *beginsel van de minste pijn* (belastingplichtigen moeten bij de heffing zo weinig mogelijk irritatie ondervinden). Een sprekend voorbeeld is de loonbelasting²⁰². Deze wordt ingehouden op het loon van werknemers, zodat zij betalen naargelang zij inkomsten ontvangen en niet in de verleiding komen om het geld voor andere zaken uit te geven. In de oudheid kan dit beginsel een rol hebben gespeeld bij de diverse heffingen in natura. Ook hier vindt immers de afdracht direct aan de bron plaats en op het moment dat de goederen beschikbaar zijn. Bovendien besparen contribuabelen zich het omwisselen in geld²⁰³.

7.4. GELIJKHEIDSBEGINSEL

In de belastingstelsels van moderne westerse landen is het *gelijkheidsbeginsel*, als verbijzondering van het algemene verbod op discriminatie²⁰⁴, dominant aanwezig. Belastingplichtigen die in dezelfde omstandigheden verkeren, dienen evenveel belasting te betalen, ongeacht ras, geslacht, geloof, nationaliteit, levensovertuiging, seksuele voorkeur, enzovoort. Onder andere de *tweeverdienerswetgeving*²⁰⁵ is een uitvloeisel van dit beginsel. De Romeinen moet het gelijkheidspostulaat ten ene male vreemd zijn voorgekomen. Zoals aan de hand van de *laographia* is geïllustreerd (paragraaf 6.2.1.7), was ongelijke behandeling nu net de basis van hun verdeel-en-heerspolitiek. Het was het voorrecht van ieder Romeins burger om geen directe belastingen te hoeven betalen²⁰⁶. Rome wees de provincies de taak toe om zijn schatkist vullen, hetzij middels het opleggen van collectieve tributen aan steden en volken hetzij, zoals aanvankelijk in Egypte, middels de overname van een bestaand heffingenstelsel.

²⁰² STEVENS 2007, pp. 24-25.

²⁰³ Dit laat onverlet dat ook andere motieven aan de heffing in natura ten grondslag liggen, bijvoorbeeld de bescherming tegen inflatie (vergl. de *annône*, p. 36).

²⁰⁴ Vastgelegd in de Universele Verklaring van de Rechten van de Mens (artikel 2), het Europese Verdrag tot Bescherming van de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden (artikel 14), het Internationale Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten van de Verenigde Naties (artikel 3) en de Grondwet voor het Koninkrijk der Nederlanden (artikel 1).

²⁰⁵ Tot begin jaren 70 van de vorige eeuw werden inkomsten van de gehuwde vrouw opgeteld bij het belastbare inkomen van de man. Vanwege de progressie (zie hierna) werden die inkomsten onevenredig zwaar belast. In fasen is de fiscale behandeling van gehuwden volledig sekseneutraal gemaakt en zoveel mogelijk gelijkgesteld aan die van ongehuwden.

²⁰⁶ Afgezien van eerdergenoemde *vicesima hereditatum*, die ik als directe belasting heb aangemerkt, zie pagina 43. Zie ook NEESEN 1980, pp. 5-16.

7.5. DRAAGKRACHTBEGINSEL

Consequente toepassing van het gelijkheidsbeginsel dwingt tot ongelijke behandeling van ongelijke gevallen. Het profijtbeginsel schrijft vervolgens voor dat wie meer profiteert van overheidsuitgaven ook meer belasting moet betalen. Het is echter het *draagkrachtbeginsel* dat de specifieke link legt tussen belasting enerzijds en inkomen, winst en vermogen anderzijds. Het stoelt op de gedachte dat *de sterkste schouders de zwaarste lasten moeten dragen* en komt het beste tot uitdrukking in de inkomsten- en de loonbelasting. Deze kennen immers een progressieve tariefstructuur: naarmate het inkomen stijgt, stijgt ook, meer dan proportioneel, het te betalen belastingbedrag²⁰⁷. Genoemde gedachte komt ook tot uitdrukking in het Griekse en Romeinse systeem van *liturgieën*²⁰⁸. Daarin wordt immers slechts aan de allerrijksten gevraagd om zware financiële verplichtingen ten behoeve van de gemeenschap op zich te nemen. Bij de *laographia* en andere koptaksen blijken de Romeinen daarentegen een voorkeur te hebben voor een vast belastingbedrag, geldend voor iedereen, ongeacht de hoogte van inkomen, winst en vermogen. Dat daardoor juist de minst bedeelden relatief het zwaarst worden getroffen, hoeft geen betoog.

7.6. BEOORDELING

Zowel de belastingbeginselen in het algemeen als het draagkrachtbeginsel in het bijzonder hebben ferme kritiek ontmoet. Hofstra²⁰⁹ heeft de belastingbeginselen “een bonte verzameling van beginselen en onderbeginselen” genoemd, waarbij “overwegingen van zeer uiteenlopende aard lukraak naast elkaar (worden) gesteld, zonder ook maar een poging te doen een rangorde daartussen vast te stellen”. Zij kunnen daarom nooit afdoende verklaren waarom belastingen zijn zoals ze zijn. Naast de in de inleiding van deze paragraaf genoemde financieringsbehoefte, willekeur en doelmatigheid speelt het credo *est quia erat* een belangrijke rol: een op een bepaald moment bestaande belasting is er, omdat zij er altijd al was. In moderne parlementaire democratieën leiden voorstellen tot afschaffen of verlagen van belastingen steevast tot dezelfde Pavlov-reacties. Politiek links, altijd beducht voor de macht van het *grootkapitaal* en daarom voorstander van een omvang- en invloedrijke overheid, wijst dergelijke voorstellen af met het argument dat deze enkel aan de beter gesitueerden ten goede komen. Politiek rechts wil wel vanuit een ideologisch standpunt minder belastingen, maar vindt een evenwichtig begrotingsbeleid net iets belangrijker. Tot een fundamentele discussie over welke taken een overheid heeft en welke (belasting)inkomsten daarvoor nodig zijn, komt het met het oog op de vierjarige verkiezingscyclus²¹⁰ zelden en als het daartoe al komt, is het eindresultaat een prachtig rapport dat in een obscure la verdwijnt. Sterker nog, de

²⁰⁷ Zie bijlage A, pp. 58-60.

²⁰⁸ Liturgieën waren oorspronkelijk onbezoldigde ambten die vaak grote financiële offers met zich meebrachten. Vooraanstaande en vermogende burgers namen zo'n ambt toch op zich, omdat het als eervol werd beschouwd en/of zij zich niet redelijkerwijs eraan konden onttrekken. Zie LONIS 1994, p. 31.

²⁰⁹ HOFSTRA EN NIESSEN 2010, p. 56 (tekst tussen haakjes van mij).

²¹⁰ Interessant is ook de visie van STEVERS 1968: politici, zowel volksvertegenwoordigers als vakministers, streven naar stemmenmaximalisatie en stellen daarom het ene na het andere geldverslindende project voor. De minister van Financiën heeft als enige belang bij het beperken van de uitgaven. Hij heeft immers de ondankbare taak om de middelen voor de steeds maar hogere uitgaven te vinden. Die middelen zijn ofwel belastingverhoging ofwel leningen. De auteur borduurt hier voort op werken van A. de Tocqueville, J.A. Schumpeter en A. Downs.

exponentiële groei van de openbare financiën sinds de Tweede Wereldoorlog²¹¹ laat eenzelfde autonome ontwikkeling vermoeden als die in afzonderlijke bedrijven en instellingen. Hoe hoger uitgaven en inkomsten, hoe meer prestige en hoe meer mogelijkheden bestuurders hebben om voor zichzelf gunstige financiële en andersoortige voorwaarden te bedingen. Belastingheffing is daarmee een doel op zichzelf geworden.

Ook het Romeinse keizerrijk laat een sterke stijging van de overheidsuitgaven en -inkomsten zien. De economische bloei onder de adoptiefkeizers kon die stijging dragen, totdat de problemen onder Marcus Aurelius de zwakte van het systeem pijnlijk aan het licht brachten. De ondergang van het rijk in het Westen was vanaf dat moment slechts een kwestie van tijd²¹². In onze dagen was een aantal oliecrises voldoende om de door het *Wirtschaftswunder* verwende Europese economieën in een diepe depressie te storten. Sindsdien zijn de overheden er weliswaar in geslaagd om uitgaven en inkomsten meer met elkaar in overeenstemming te brengen, maar de huidige banken- en schulden crisis toont aan dat een serieuze sanering van de collectieve sector nog steeds op zich laat wachten.

Het aanvankelijk vooral in socialistische kringen zo bejubelde draagkrachtbeginsel heeft inmiddels behoorlijk aan glans ingeboet. Enerzijds gaat het niet ver genoeg. Slechts een minderheid van de belastingen wordt immers volgens dit principe geheven²¹³. Het belang van bijvoorbeeld de degressief werkende omzetbelasting is in de loop der jaren alleen maar toegenomen. Ook kent het begrip draagkracht een arbitraire invulling. Zo geldt in de inkomstenbelasting en haar voorheffingen, met name ten aanzien van de categorie inkomsten uit vermogen, de *bronnentheorie* volgens welke alleen de opbrengsten uit een bron worden belast, niet de waardevermeerdering van die bron zelf. Huur, rente en dividend zijn dus te belasten inkomsten, maar niet de winst die bij verkoop van huizen, obligaties en aandelen wordt gerealiseerd²¹⁴. Tot een heffing op basis van *vermogensvergelijking*²¹⁵, welke in de ontwikkeling van het belastingrecht een logische vervolgstap zou zijn geweest, is het nooit gekomen. In tegendeel, de laatste 25 jaar is in de internationale strijd om het beste vestigings- en investeringsklimaat een opmerkelijke tendens zichtbaar: verlaging van de tarieven en verbreding van de heffingsgrondslag²¹⁶. Mogelijk leidt deze tendens in de toekomst tot de veel besproken en soms fel bepleite *vlaktaks*²¹⁷.

²¹¹ BOS 2006.

²¹² Voor de samenhang tussen belastingheffing en de ondergang van het Romeinse rijk zie onder andere WELLS 1922; PULLIAM 1924; FRANK 1972; en, recenter en uit economische hoek, DELORME, ISOM en KAMERSCHEN 2005.

²¹³ I.c. de inkomsten- en loonbelasting (eerstgenoemde enkel in box I), de vennootschapsbelasting en de successiewet. Zie bijlage A, pp. 58-61 en tabel 1 op p. 16.

²¹⁴ De vermogensrendementsheffing ondervangt dit euvel slechts ten dele.

²¹⁵ Volgens dit principe wordt het vermogen van 31 december van een bepaald jaar vergeleken met dat van 1 januari van hetzelfde jaar en vervolgens vermeerderd met de tijdens het jaar gedane uitgaven. Aldus komen alle vormen van vermogenstoename tot uitdrukking. Afzonderlijke heffingen zoals kansspelbelasting en successierecht worden zo eveneens overbodig.

²¹⁶ Dit geldt zowel voor de inkomsten- en loonbelasting als voor de vennootschapsbelasting en de successiewet. Verbreding van de heffingsgrondslag wordt vooral bereikt middels het schrappen van aftrekposten. Per saldo levert de tariefsverlaging weinig belastingvoordeel op, zodat terecht van een vorm van *window dressing* kan worden gesproken.

²¹⁷ Een belasting met een proportioneel tarief, zie DE KAM en ROS 2006.

Anderzijds is de heffing naar draagkracht ook veel te ver gegaan. Vóór de Oort-wetgeving bedroeg het toptarief in de Nederlandse inkomsten- en loonbelasting 72%, samen met de vermogensbelasting zelfs 80%. Het hoogste tarief in de successiewet heeft tot 2010 68% bedragen. Neem daarbij het tarief in de vennootschapsbelasting dat in 1985 nog 43% bedroeg en het zal niet verbazen dat een aantal ongewenste neveneffecten is opgetreden, zoals de afwenteling van belastingen (zie paragraaf 5), de belastingontwijking en -ontduiking²¹⁸, de fiscale emigratie²¹⁹ en het verleggen van productieprocessen naar lagelonenlanden. Omdat ook bepaalde subsidieregelingen zijn gebaseerd op het draagkrachtbeginsel, worden de middeninkomens onevenredig zwaar getroffen. De betrokkenen verdienen te veel om in aanmerking te komen voor bijvoorbeeld zorg- of huurtoeslag, maar te weinig om in fiscale constructies te stappen of het land te verlaten.

Het bovenstaande heb ik niet zozeer naar voren gebracht als kritiek op het huidige politieke, staatkundige en fiscale bestel, maar om aan te tonen dat wij, evenals de Romeinen en ondanks 2000 jaar vooruitgang, onvoldoende in staat zijn gebleken om de uitdagingen die zich aan ons presenteren met passende maatregelen tegemoet te treden. Zeker als de dossiers inzake klimaatverandering en terreurbestrijding mede in ogenschouw worden genomen, moet nog blijken of wij een lot, zoals de Romeinen dat te wachten stond, tijdig zullen kunnen afwenden. Voor de in de inleiding gememoreerde zelfgenoegzaamheid is in ieder geval geen plaats. Het uitstapje richting de belastingbeginselen is in die zin vruchtbaar geweest als dat daarmee een verschil in normen en waarden tussen beide samenlevingen tot uitdrukking is gekomen. Een in absolute getallen gelijk belastingbedrag voor iedereen is ten onzent immers ondenkbaar, evenals een onderscheid tussen burgers en niet-burgers. Voor de Romeinen was daarentegen een belastingheffing op basis van gelijkheid en draagkracht onacceptabel.

7.7. FISCAAL INSTRUMENTARIUM

Belastingbeginselen proberen te verklaren waarom en hoe de overheid haar uitgaven via de belastingheffing op de burgers verhaalt, al is het niet met veel succes. Een stap verder gaat het inzetten van de fiscaliteit als *instrument* om bepaalde maatschappelijk gewenste doeleinden te bereiken. Zo ligt het draagkrachtbeginsel in de inkomsten- en de loonbelasting aan de basis van een rechtvaardige verdeling van de fiscale lasten. Genoemde belastingen maken echter ook onderdeel uit van een doelbewuste nivelleringspolitiek: de inkomensverschillen moeten na aftrek van belastingen minder groot zijn dan vóór die aftrek. Accijnzen, zoals die op tabak en alcohol(ische dranken), worden geheven om een als slecht ondervonden consumptiegedrag te ontmoedigen. Van belastingvoordelen moet juist een stimulerende werking uitgaan. De differentiatie in de tarieven van de diverse heffingen inzake motorrijtuigen bijvoorbeeld, moet de ontwikkeling van milieuvriendelijke auto's bevorderen. Laatstgenoemde twee heffingen dienen – theoretisch – ook ter financiering van maatschappelijke meerkosten die het ongewenste gedrag veroorzaken (kosten van zorg bij alcohol- en tabakverslaving, kosten van milieumaatregelen, etc.).

²¹⁸ Ontwijking is het op legale wijze besparen van belasting, ontduiking is belastingfraude.

²¹⁹ Vele duizenden Nederlandse belastingvluchtelingen bevolken inmiddels de Belgische grensstreek, Frankrijk, Spanje, Aruba of nog exotischer *belastingparadijzen*.

De Romeinen hadden van dit fiscale instrumentarium geen weet, althans zo luidt de communis opinio. Neesen²²⁰ zegt bijvoorbeeld: “(...) eine vorausschauende einheitliche Finanzplanung, welche neben fiskalischen Zwecken auch noch wirtschafts- und sozialpolitische Ziele verfolgen konnte, war dabei nur schwer möglich”. Maar heeft hij wel gelijk? Is hierboven niet vast komen te staan dat het Romeinse heffingenstelsel mede invulling gaf aan de verdeel-en-heerspolitiek? Waren de Ptolemaeïsche monopolies, naast een lucratieve bron van inkomsten, niet tevens een marktregulerend mechanisme?

Ook de vraag naar het succes van de Nederlandse fiscale politiek is gerechtvaardigd. De tekortkomingen van het heffen naar draagkracht zijn in de vorige subparagraaf al aan de orde gekomen. De alcoholaccijns komt in een ander daglicht te staan als duidelijk wordt dat er ook een frisdrankaccijns bestaat. Milieuvriendelijke en goedkope brandstoffen zoals LPG worden ontmoedigd door hogere tarieven in de motorrijtuigenbelasting om het (dreigend) gemis aan accijnzen op lichte en minerale oliën tegen te gaan respectievelijk te compenseren. Welk gat zou er in de begroting worden geslagen als alle burgers zouden stoppen met roken, drinken en autorijden, met andere woorden, als de overheid de doelen die zij nastreeft, zou bereiken? Middels het beleid ten aanzien van gokken toont de Nederlandse overheid haar ware gezicht. Enerzijds dient de kansspelbelasting de gokdrift van de burgers te temperen, anderzijds zijn casino's overheidsbedrijven die voor hun dienstverlening driftig reclame maken. Wederom blijkt dat belastingheffing een doel op zichzelf is geworden en dat de arrogantie van de moderne mens misplaatst is. De belastingheffing kan als instrument worden ingezet, maar het succes ervan is twijfelachtig.

8. Belastingheffing in de praktijk

In de aanhef van paragraaf 7 is opgemerkt dat overwegingen van doelmatigheid mede aan de belastingheffing ten grondslag liggen. Een voorbeeld uit de praktijk kan deze stelling verduidelijken. Ten aanzien van motorrijtuigen worden in hoofdzaak twee soorten belastingen geheven: een bijzondere omzetbelasting (naast de algemene omzetbelasting (BTW)) bij de aanschaf of invoer (BPM) en een belasting op het houden van een motorrijtuig (MRB). Voor zware motorrijtuigen bestaat een extra, hier niet genoemde heffing. Daarnaast bestaat de prijs voor brandstof voor 60% à 70% uit overheidsheffingen (accijnzen en BTW). De verplichte verzekering voor auto's en motoren levert de schatkist via de assurantiebelasting (een belasting van rechtsverkeer, hier niet genoemd) aanvullende inkomsten op. Er moet inkomsten- respectievelijk loonbelasting worden betaald wanneer een zelfstandige of werknemer een auto van de zaak rijdt. Tot slot zijn de parkeerbelasting en boetes een lucratieve business voor de diverse overheden. Waarom is het motorrijtuig zulk een melkkoe afgezien van het kennelijke feit dat de auto- en motorrijders de lasten voor lief nemen? Het antwoord is even simpel als ontzuiverend: het kenteken.

²²⁰ NEESEN 1980, p. 3.

Via het kenteken heeft de overheid een optimale controle­mogelijkheid. Het kenteken wordt verstrekt op het moment dat het motorrijtuig wordt toegelaten op de Nederlandse openbare weg, dus bij de eerste aanschaf of invoer. Op hetzelfde moment wordt de BPM geheven. Strikt genomen moet de *houder van het kenteken* de MRB betalen. Deze hoeft niet per se de (juridische) eigenaar van het voertuig te zijn. Indien de auto of motor wordt verkocht en het kenteken niet wordt overgeschreven, blijft de oorspronkelijke houder van het kenteken verantwoordelijk voor de MRB. Boetes en parkeerbelasting kunnen makkelijk worden geïnd via het kenteken. De invordering is zo belangrijk voor de overheid, dat algemene rechtsprincipes als de *praesumptio innocentiae* (vermoeden van onschuld) en het *in dubio pro reo* (bij twijfel voor de aangeklaagde) buiten werking zijn gesteld. Om onder parkeerbelasting, boete of MRB uit te komen moet de belastingplichtige bewijzen dat hij niet de houder van het voertuig respectievelijk kenteken is of de overtreding heeft begaan.

Egypte kende geen motorrijtuigen en kentekens, maar wel een kadaster. Het is dan ook niet verwonderlijk dat zoveel heffingen aanknoopten bij de onroerende zaken, zeker onder de pragmatisch ingestelde Romeinen: de pacht, de belasting en de bijkomende verplichtingen ten aanzien van graanland, de taksen inzake de wijn- en tuinbouw, het enkuklion. Ook Nederland kent een kadaster en belastingen die daarbij aansluiten: de onroerendezaakbelasting en andere heffingen van lagere overheden (rioolrechten, heffingen van waterschappen, enzovoort), de overdrachtsbelasting en het huurwaardeforfait in de inkomstenbelasting²²¹. Zowel voor Romeins Egypte als voor Nederland is de overgang door successie via het kadaster en de notaris fiscaal goed te traceren. Voor beide geldt ook de profane wijsheid: waar onroerende zaken zijn, is geld niet ver weg.

Geld is ook niet ver weg waar economische activiteiten plaatsvinden. De Nederlandse fiscus richt zich tot het bedrijfsleven om zowel directe als indirecte belastingen alsmede talloze minder belangrijke heffingen te innen. De informatie die hij van de Kamers van Koophandel ontvangt, is daarbij bijzonder welkom. De Romeins-Egyptische autoriteiten konden bij de gildes aankloppen om de heffing van taksen en andere afdrachten te vergemakkelijken (zie paragrafen 6.3.1 en 6.3.2). Ook hier blijkt weer dat de beschikbaarheid van financiële middelen en de controleerbaarheid van fiscaal relevante gegevens van essentiële waarde zijn.

De achilleshiel van het Nederlandse fiscale stelsel is de inkomstenbelasting. Betalingen aan poetsvrouwen en klusjesmannen²²² alsmede transacties in het (semi-)criminele milieu worden steeds chartaal gedaan en zijn daarom lastig te traceren. In Romeins Egypte bracht de census niet te onderschatten kosten voor de belastingheffer met zich mee²²³ en misschien heeft dit gegeven het einde van de *laographia* mede veroorzaakt.

Tot slot is het van belang zich niet te verliezen in details zoals tarieven en heffingswijzen, maar door te dringen tot het wezen van een heffing. Ook hier kan een voorbeeld een en ander

²²¹ Het huurwaardeforfait is een bijtelling in de inkomstenbelasting voor eigenaars van woningen.

²²² Dit mogen ook poetsmannen respectievelijk klusjesvrouwen zijn. Politieke correctheid wordt in dezen niet nagestreefd.

²²³ Wallace, *Taxation*, 1938, pp. 98-99.

wellicht verduidelijken. Nederland kent de jure geen *winstbelasting*. De facto worden de winsten van bedrijven echter wel degelijk belast, in de inkomstenbelasting ingeval een onderneming voor rekening en risico van een natuurlijk persoon wordt gedreven (het inkomen van de zelfstandige) en in de vennootschapsbelasting ingeval deze voor rekening en risico van een rechtspersoon wordt gedreven. In Romeins Egypte sloten diverse heffingen aan bij het land of werden in de vorm van licence-taxes gegoten. Toch kan er geen twijfel over bestaan dat Rome wilde meeprofiteren van de verdiensten in de diverse sectoren van de economie. Belastingen ter zake van landbouw, ambachten/beroepen en priesters/tempels plaats ik dan ook in één en dezelfde categorie. Vicesima hereditatum en enkuklion hebben een vergelijkbare positie als het Nederlandse successierecht respectievelijk de Nederlandse overdrachtsbelasting, sales-taxes en tetartè hebben eveneens moderne tegenhangers. Algemene koptaksen vormen een categorie op zichzelf. Aldus resulteert het in de inleiding beloofde voorstel voor een nieuwe indeling van het Romeins-Egyptische, nu niet meer heffingen-, maar belastingstelsel (zie tabel 4).

Tabel 4: nieuwe indeling Romeins-Egyptische belastingen

Nederland	Categorie	Romeins Egypte	
N.v.t.	Koptaksen	Laographia	Poll-tax
		Chômatikon Phulakitikon Balaneutikon Huïkè Halikè Stephanikon	Andere algemene koptaksen
		loudaiôn telesma	Koptaksen bepaalde bevolkingsgroepen
Inkomstenbelasting Loonbelasting Dividendbelasting Vennootschapsbelasting	Inkomen, winst en vermogen	Kathèkonta Geômetria Apomoiria Eparourion Naubion Ennomion	Landbouw
		Cheirônaxia / epikephalaia Gerdiakon Hetairikon	Beroepen / ambachten
		Epistatikon	Priesters / tempels
Successierecht Overdrachtsbelasting	Successie en rechtsverkeer	Vicesima hereditatum Enkuklion	
Omzetbelasting In- en uitvoerrechten	Productie en invoer	Sales-taxes Tetartè	
(Wel heffingen, maar geen vergelijkbare)	Heffingen andere overheden	Annônè Anabolikon	Leger

9. Conclusie en slot

De vergelijking van het Romeins-Egyptische heffingenstelsel met het huidige Nederlandse belastingstelsel heeft een drietal inzichten opgeleverd. Op de eerste plaats voldoet een aantal heffingen niet aan een modern gedefinieerd belastingbegrip. Sommige als taksen gepresenteerde heffingen zijn bij nader inzien retributies, andere zijn pacht of huur en nog andere kwalificeren niet eens als betaling.

Op de tweede plaats verschillen beide fiscale systemen in wezen minder van elkaar dan steeds weer wordt beweerd. Uiteraard zitten in tarieven, heffingswijzen en andere details grote verschillen, maar die bestaan ook tussen hedendaagse westerse belastingstelsels. De belastingbeginselen en de belastingheffing in de praktijk hebben aangetoond dat heffingen zelden baseren op weldoordachte overwegingen van welke aard dan ook. Voor de fiscus zijn twee zaken van doorslaggevend belang: beschikbaarheid van financiële middelen en controleerbaarheid. Om te denken dat wij moderne westerlingen het op dit vlak beter doen dan de Romeinen van 2000 jaar geleden, is een illusie.

Op de derde plaats kunnen de markante verschillen, die er uiteraard ook zijn, worden verklaard vanuit tegengestelde opvattingen over mens en maatschappij. Vooral uit het voorbeeld van de *laographia* is gebleken dat Rome zijn eigen burgers respectievelijk de burgers van de Griekse *poleis* en, in mindere mate, het gehelleniseerde deel van de bevolking bevoorrechtte. De politiek van *divide et impera* vond dus ook in *fiscalibus* toepassing. Daarnaast hadden de Romeinen een voorkeur voor koptaksen met een gelijk belastingbedrag voor iedereen. Het Nederlandse belastingstelsel wordt gekenmerkt door gelijkheid en draagkracht en sluit op die manier aan bij de algemeen geldende politieke en maatschappelijke opvattingen van het tijdperk na de Tweede Wereldoorlog.

De bevindingen van deze thesis hebben uiteindelijk geleid tot een voorstel voor een nieuwe indeling van het Romeins-Egyptische fiscale stelsel. Daarbij zij tot slot opgemerkt dat elke indeling arbitrair is. Er zijn argumenten die pleiten voor die van Wallace, andere spreken eerder voor die van mij. Ik hoop dat mijn beschouwingen als fiscaal econoom hebben bijgedragen tot een nieuwe kijk op deze boeiende, maar weerbarstige materie en de historische wetenschap zullen aanzetten tot verder onderzoek.

BIJLAGE A: BONDIGE TOELICHTING NEDERLANDSE BELASTINGEN

Inkomstenbelasting

Ondanks haar beperkte budgettaire belang (zie pagina 16) is de inkomstenbelasting het hartstuk van het Nederlandse belastingstelsel. Vrijwel iedere ingezetene is immers belastingplichtig²²⁴ en niet-ingezetenen zijn dat voor zover zij een bepaalde inkomentechnische relatie met Nederland hebben²²⁵. Daarnaast vormt zij de basis voor een aantal andere heffingen, waarvan de loonbelasting de belangrijkste is.

Tot 2001 was de inkomstenbelasting een *synthetische* heffing: de inkomens²²⁶ uit diverse, totaal van elkaar verschillende categorieën werden bij elkaar opgeteld, verminderd met een aantal aftrekposten²²⁷ en vervolgens aan een gezamenlijk tarief onderworpen²²⁸. Met de wetswijziging van 2000 is deze systematiek losgelaten en is voor een *analytischer* aanpak gekozen. Er zijn nu drie *boxen* met elk een eigen tarief. De belangrijkste verandering betreft box III, waarin de inkomsten uit vermogen, uitgezonderd de eigen woning, zijn ondergebracht. Deze worden fictief en forfaitair op 4% gesteld, ongeacht het daadwerkelijke rendement, en vervolgens belast tegen 30%. De *vermogensrendementsheffing* van 1,2% (30% van 4%) die aldus resulteert, maakt een aparte vermogensbelasting²²⁹ overbodig. Box II betreft de winst uit aanmerkelijk belang²³⁰ en heeft een vast tarief van 25%. In box I zitten alle overige inkomensbestanddelen, in hoofdzaak het inkomen van zelfstandigen, werknemers en uitkeringstrekkers alsmede de (door de aftrekbaarheid van de hypotheekrente vaak negatieve) inkomsten uit de eigen woning en de meeste aftrekposten.

Het tarief in box I bedraagt op dit moment 33% over het jaarlijkse inkomen tot € 18.500, 42% over de volgende € 37.000 en 52% over de rest. Daarbij dient opgemerkt dat het tarief tot een

²²⁴ Uitgezonderd zijn alleen leden van het Koninklijk Huis en bepaalde in Nederland woonachtige buitenlandse diplomaten of medewerkers van internationale organisaties.

²²⁵ Te denken valt aan zelfstandigen of werknemers die in of vanuit Nederland werken, maar elders wonen. Ook bepaalde uitkeringen van Nederlandse overheden en inkomsten uit in Nederland gelegen onroerende zaken zijn in Nederland belast, ook al woont de genietter daarvan in het buitenland. Belastingverdragen zorgen voor een verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de woon- en de werkstaat, zodat niet twee keer over dezelfde inkomsten belasting moet worden afgedragen.

²²⁶ De term *inkomensbelasting* zou correcter zijn geweest (vergelijk de Duitse *Einkommenssteuer*). De inkomsten vormen immers slechts één van de drie hoofdcategorieën. De andere twee zijn *winst uit onderneming* en *winst uit aanmerkelijk belang* (zie hierna).

²²⁷ Er zijn drie categorieën van algemene aftrekposten: *persoonlijke verplichtingen*, *buitengewone lasten* en *giften*.

²²⁸ Voor bepaalde baten (gouden handdrukken, winst bij het staken van een onderneming, etc.) golden echter ook toen al afzonderlijke tarieven.

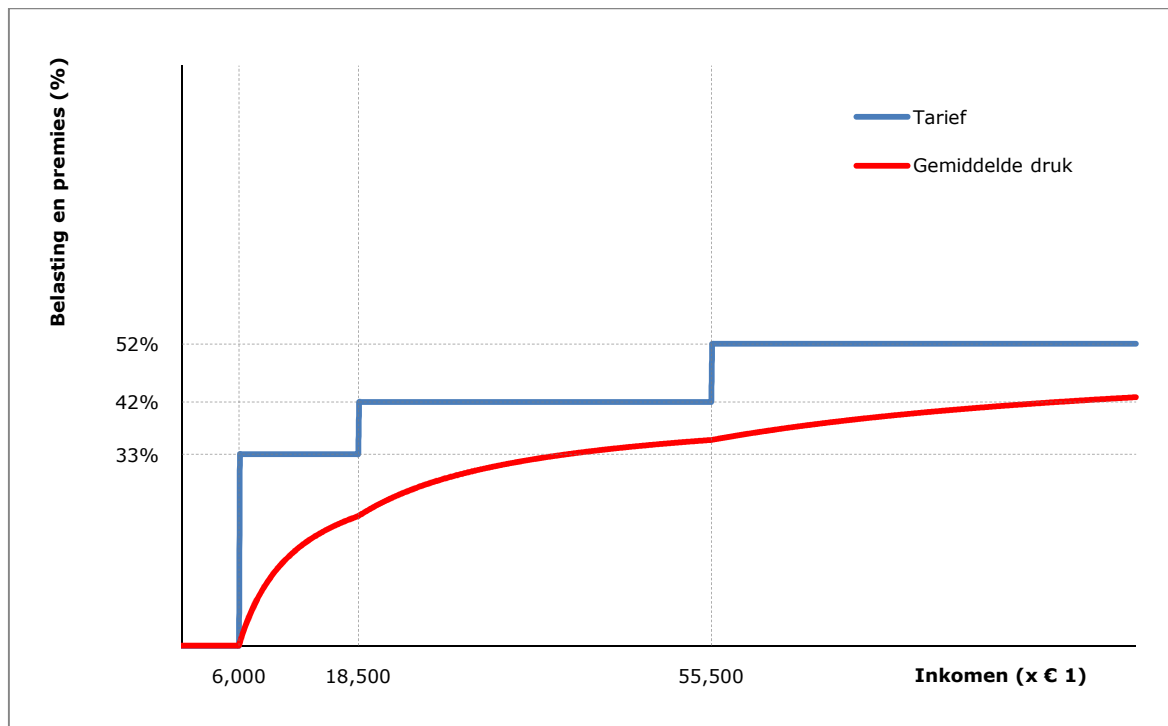
²²⁹ De vermogensbelasting, per 1 januari 2001 afgeschaft, belaste niet de *inkomsten* uit vermogen, maar het vermogen zelf. Ze kende een tarief van 7‰. De huidige vermogensrendementsheffing ad 1,2% kan dus worden gezien als een combinatie van een vermogensbelasting ad 7‰ en een belasting op inkomsten uit vermogen ad 5‰ (1,2% - 7‰). Er is een belastingvrij vermogen van circa € 20.000 per belastingplichtige.

²³⁰ Met *aanmerkelijk belang* wordt een aandelenpakket van een bepaalde omvang bedoeld. De winst is het verschil tussen de vervreemdings- en de verkrijgingsprijs ingeval van verkoop van dat pakket. Echter ook het dividend van de aanmerkelijk-belanghouder wordt in deze box belast.

inkomen van € 33.500 voor het grootste deel bestaat uit premieheffing ten behoeve van de volksverzekeringen (zie pagina 12). Omdat 65-plussers bepaalde premies niet meer hoeven te betalen, ziet hun tariefstructuur iets anders uit. Tot een inkomen van € 18.500 zijn zij 15% verschuldigd en over de volgende € 15.000 24%. Tussen € 33.500 en € 55.500 geldt 42% en daarboven 52%²³¹. Belangrijk hierbij is dat inkomens boven € 55.500 niet volledig met 52% worden getroffen, maar opgedeeld worden in schijven met bijbehorend tarief. De gemiddelde belasting- en premiedruk ligt daarom steeds beneden het tarief (zie onderstaande grafieken²³²).

Voor progressie in het tarief zorgen verder de heffingskortingen die in 2000 in de plaats zijn gekomen van de belastingvrije sommen. Een heffingskorting verlaagt het te betalen belastingbedrag en levert dus in absolute getallen evenveel voordeel voor iedereen op. Een belastingvrije som verlaagt het inkomen waarover belasting moet worden betaald, zodat de hoogste inkomens meer dan de laagste profiteren. De belastingbesparing bij eerstgenoemde bedraagt immers 52% en bij laatstgenoemde 33% respectievelijk 15%. De algemene heffingskorting bedraagt € 2.000 (voor 65-plussers € 925). Inkomens tot € 6.000 per jaar blijven dus belastingvrij (33% van € 6.000 minus € 2.000 respectievelijk 15% van € 6.000 minus € 925)²³³.

Grafiek 1: tarieven en gemiddelde druk box I 65⁷

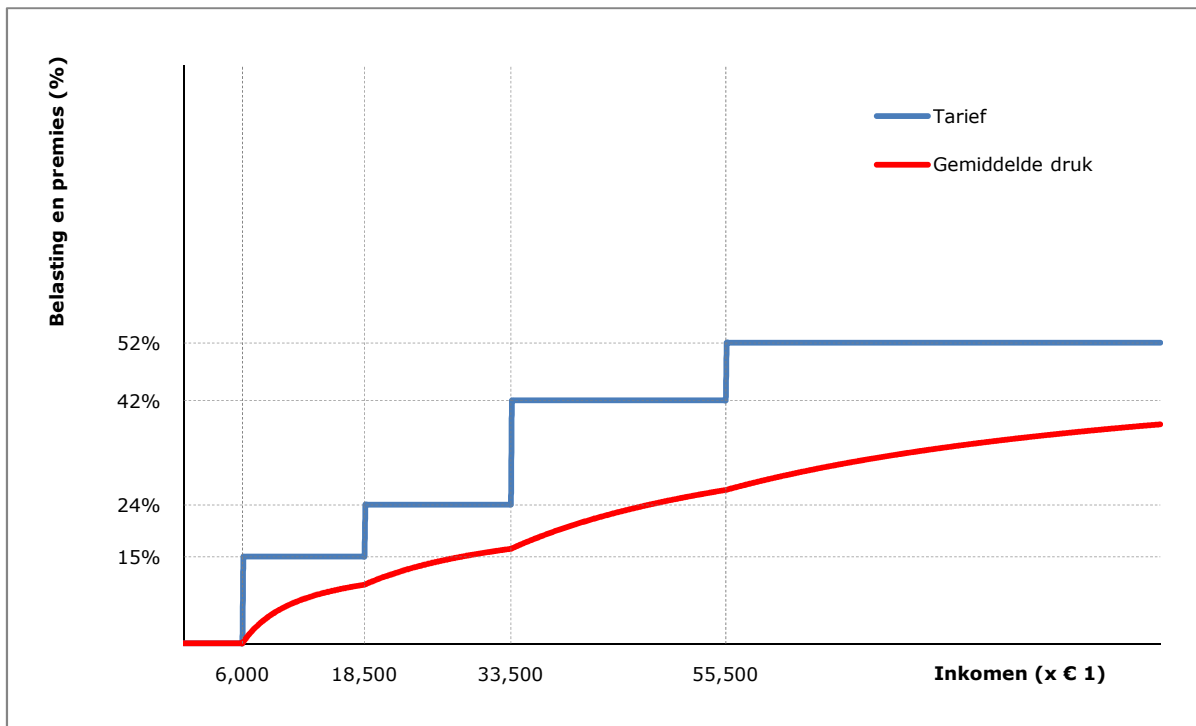


²³¹ Ook de belastingplichtigen jonger dan 65 jaar hebben een schijf tussen € 18.500 en € 33.500, maar het tarief bedraagt hier 41,95%. Vanwege het minieme verschil met de 42%-schijf heb ik beide samengenomen.

²³² Er is met geen andere korting rekening gehouden dan met genoemde algemene heffingskorting.

²³³ Alle hier genoemde percentages en bedragen zijn afgerond en gelden voor 2011.

Grafiek 2: tarieven en gemiddelde druk box I 65[†]



Loon- en dividendbelasting

De loon- en de dividendbelasting zijn *voorheffingen* van de inkomstenbelasting. Zij belasten bepaalde inkomsten, in casu loon (inkomsten uit in dienstbetrekking verrichte arbeid, maar ook de meeste uitkeringen) en dividend (inkomsten uit aandelen, casu quo vermogen²³⁴) en vorderen die niet in bij de belastingplichtige, maar bij de uitkerende partij (de werkgever respectievelijk de vennootschap). Deze laatste brengt de belasting vervolgens in mindering op het loon respectievelijk het dividend. Loon- en dividendbelasting kunnen worden verrekend met de inkomstenbelasting, zodat de heffingen niet cumuleren. Deze verrekening impliceert dat de ene keer een bijbetaling volgt (bijvoorbeeld wanneer een belastingplichtige naast loon en dividend nog andere inkomsten heeft) en de andere keer een teruggave (bijvoorbeeld wanneer een belastingplichtige aftrekposten heeft). Ingeval geen van beide van toepassing is, zijn loon- en/of dividendbelasting tevens *eindheffing* en komt de belastingplichtige feitelijk niet met de inkomstenbelasting in aanraking.

Het tarief van de loonbelasting is gelijk aan dat van box I in de inkomstenbelasting. Ook de heffingskortingen zijn van toepassing. Het tarief van de dividendbelasting bedraagt 25%.

Vennootschapsbelasting

Hebben inkomsten-, loon- en dividendbelasting betrekking op *natuurlijke personen*, de vennootschapsbelasting beoogt (besloten of naamloze) vennootschappen en andere

²³⁴ Normaliter belast in box III (vermogensrendementsheffing), maar ingeval van een aandelenpakket van een bepaalde omvang in box II (aanmerkelijk belang, zie noot 230).

*rechtspersonen*²³⁵ te treffen. Het object van de heffing is de winst uit de onderneming die voor rekening en risico van de betreffende rechtspersoon wordt gedreven. De winst uit voor rekening en risico van natuurlijke personen gedreven ondernemingen (het inkomen van zelfstandigen) valt onder de inkomstenbelasting. Het tarief bedraagt momenteel 20% tot een winst van € 200.000 en 25,5% daarboven (schijventarief als hierboven).

Successie- en schenkingsrecht

De Nederlandse successiewet belast erfrechtelijke verkrijgingen en schenkingen²³⁶. Het tarief bedraagt, al naar gelang de omvang van de verkrijging, 10% respectievelijk 20% voor partners en kinderen, 18% respectievelijk 36% voor kleinkinderen en 30% respectievelijk 40% voor overigen²³⁷ (wat de omvang van de verkrijging betreft, schijventarief als hierboven).

Vooraf ten aanzien van erfrechtelijke verkrijgingen van partners gelden royale vrijstellingen (tot € 600.000), zodat in die gevallen niet snel daadwerkelijk successierecht verschuldigd is. In het schenkingsrecht bestaat een eenmalig vrijstelling voor schenkingen van ouders aan kinderen tot 35 jaar van circa € 50.000.

Overdrachtsbelasting

Van de oorspronkelijk vier heffingen in de subcategorie *belastingen van rechtsverkeer* zijn er nog twee over. De belangrijkste, de overdrachtsbelasting, is een belasting van 6% op de verkrijging van onroerende zaken. Uitgezonderd is onder andere de erfrechtelijke verkrijging, zodat in ieder geval successierecht en overdrachtsbelasting niet cumuleren.

Met het oog op de financiële crisis en de bijgevolg lastige situatie op de huizenmarkt is besloten de belasting met ingang van 15 juni 2011 van 6% naar 2% te verlagen²³⁸.

Omzetbelasting

De belangrijkste indirecte, zakelijke en kostprijsverhogende belasting is de omzetbelasting. Sinds 1968 wordt deze in Nederland geheven in de vorm van een *belasting op de toegevoegde waarde* (BTW). In elke bedrijfskolom van grondstof tot eindproduct brengt iedere producent aan zijn afnemers omzetbelasting in rekening. De omzetbelasting op de door hemzelf afgenomen goederen en diensten mag hij daarop in mindering brengen. Op deze wijze betaalt hij per saldo over zijn toegevoegde waarde en draagt de eindconsument uiteindelijk de kosten van de belasting.

²³⁵ Verenigingen, stichtingen, coöperaties, etc. voor zover zij een onderneming drijven.

²³⁶ Het *recht van overgang* van in Nederland gelegen onroerende zaken ten aanzien van niet-ingezetenen blijft hier buiten beschouwing.

²³⁷ De *dubbele progressie*: naarmate de omvang van de verkrijging en de afstand tot de erflater toeneemt, stijgt ook het tarief.

²³⁸ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën d.d. 1 juli 2011, nr. BLKB 2011/1290M.

Er zijn drie tarieven: 19% is het normale tarief, 6% het tarief voor met name voedsel en andere eerste levensbehoeften en 0% het tarief bij uitvoer. Bij invoer wordt, afhankelijk van het soort product, 6% dan wel 19% belasting geheven. Er is ook een aantal vrijstellingen, zoals voor particuliere onroerende zaken (dus geen cumulatie met de overdrachtsbelasting) en bank- en verzekeringsproducten.

Belasting van personenauto's en motorrijwielen en motorrijtuigenbelasting

Een in Europees verband fel bekritiseerde heffing is de belasting van personenauto's en motorrijwielen (BPM)²³⁹. Het betreft een *bijzondere verbruiksbelasting* die ten aanzien van de aanschaf en de invoer van deze voertuigen wordt geheven. Door deze heffing zijn auto's en motorfietsen in Nederland zo'n 20% à 30% duurder dan in bijvoorbeeld Duitsland of België.

De motorrijtuigenbelasting, in de volksmond ook wel wegebilasting genoemd, is een heffing ter zake van het houden van een motorrijtuig. Zij zorgt ervoor dat het daadwerkelijke gebruik van (snel)wegen, anders dan in landen als Frankrijk, Spanje of Italië, over het algemeen gratis is. Het tarief differentieert naar soort brandstof, gewicht en milieuvriendelijkheid.

Accijnzen en in- en uitvoerrechten

Kleurrijk is het palet aan heffingen in deze subcategorieën. Te noemen zijn de accijnzen op tabak, alcohol(houdende dranken), en lichte (onder andere benzine) en minerale (onder andere diesel) oliën. Kenmerkend is dat accijnzen zich richten naar de hoeveelheid en niet, zoals de omzetbelasting, naar de waarde.

In- en uitvoerrechten hebben betrekking op de handel met andere dan EU-landen. Binnen de eurozone zijn deze immers in strijd met het vrije verkeer van goederen en diensten.

Kansspelbelasting

De kansspelbelasting geldt zowel voor loterijen als voor casino's. In het eerste geval moet de loterijwinnaar zelf de belasting ad 29% betalen. In het tweede geval dient het casino zijn uitbetalingen met de verschuldigde kansspelbelasting te verhogen (in casu 40,85%, zijnde $29/(100-29) \times 100\%$) en deze aan de fiscus af te dragen.

Onroerendezaakbelasting

Schier oneindig is de lijst van gemeentelijke heffingen. De belangrijkste is zonder twijfel de jaarlijkse onroerendezaakbelasting, te betalen door eigenaars en gebruikers van woningen,

²³⁹ Bij mijn weten komt deze enkel in Nederland en in het Verenigd Koninkrijk voor. De kritiek houdt met name verband met het vrije verkeer van goederen binnen de Europese Unie dat met deze belasting wordt belemmerd. Het Europese Hof heeft de BPM echter – vooralsnog – gesauveerd.

bedrijfspannen en overige onroerende zaken. De tarieven verschillen sterk per gemeente, maar zijn steeds afhankelijk van de waarde die jaarlijks opnieuw wordt vastgesteld.

Afvalstoffenheffing

Milieuheffingen zijn er op rijks-, provinciaal en gemeentelijk niveau. De afvalstoffenheffing wordt qua hoogte in steeds meer gemeentes afhankelijk gemaakt van de hoeveelheid aangeboden huisvuil. Op die manier probeert de lokale politiek zowel het algemene milieubewustzijn alsook het scheiden van afval te stimuleren. Het afvoeren van glas, papier en karton, kleding en schoeisel, plastic en chemisch afval is immers veelal gratis.