

Economische benadering van belastingbeginselen

Samenvatting

Getracht wordt om het debat over het belastingstelsel te verhelderen door een onderscheid te maken tussen verdeling, allocatie en uitvoering, en door de inhoud van belastingbeginselen, zoals het draagkrachtbeginsel en het beginsel van bevoorrechte verkrijging, te preciseren. De theorie van de optimale belastingheffing wordt bekritiseerd evenals het beginsel van de minste pijn. De voorkeur gaat uit naar een integrale benadering van het Nederlandse stelsel, waarbij bepaalde beginselen een meer uitgesproken rol dienen te spelen dan zij thans doen.

Belastingheffing is ongetwijfeld de belangrijkste bron van de overheid waaruit ze haar uitgaven financiert. Dit is al lang zo en niet alleen in Nederland, maar in vrijwel alle landen ter wereld. Zolang er belastingen bestaan, wordt er al gediscussieerd over de hoogte, het karakter en de structuur van die belastingen en over de opbouw van wat men veelal aanduidt met de term 'belastingstelsel'.¹ In hoeverre die discussie ooit geleid heeft tot een samenhangend geheel van belastingen, zoals de term 'stelsel' suggereert, betwijfel ik. Tipke schreef in dit verband enige tijd geleden een artikel dat hij de veelzeggende titel 'Steuerrecht-Chaos, Konglomeraat oder System?' meegaf.² Overzien we de bestaande belastingwetgevingen, dan blijkt al bij oppervlakkige beschouwing dat in de meeste landen hoogstens sprake is van een conglomeraat van belastingen, dat in de loop van de geschiedenis is ontstaan. Schmolders³ spreekt in dit verband dan ook van 'historische belastingssystemen'. Samenhang tussen de belastingen die het conglomeraat vormen, bestaat niet of nauwelijks. Naarmate de behoefte van de overheid aan middelen toenam, heeft de overheid gezocht naar aanwezige belas-

Dr. D.A. Albregtse

Universitair hoofddocent in de fiscale economie aan het Fiscaal-Economisch Instituut van de Erasmus Universiteit Rotterdam. Hij promoveerde op het onderwerp internationale belastingvermijding. Adres: Fiscaal-Economisch Instituut EUR, Postbus 1738, 3000 DR Rotterdam, tel. 010-525511.

tingcapaciteiten, mogelijkheden om nieuwe belastingen te heffen, zonder veel na te denken over de relatie met al bestaande belastingen.

Dit wil niet zeggen dat de diverse belastingen en afzonderlijke belastingmaatregelen niet theoretisch werden en worden onderbouwd. Het karakter van de theoretische onderbouwing verandert echter steeds. Op zichzelf is dit vanzelfsprekend. Theoretische inzichten en randvoorwaarden veranderen steeds. Daarnaast wordt de belastingheffing mede gebruikt ter realisering van uiteenlopende en soms onderling tegenstrijdige doeleinden.

Het aldoor invoeren van nieuwe belastingen of onderdelen van belastingen, heeft dan ook in vele landen geleid tot het ontstaan van een warrig, onderling tegenstrijdig, ingewikkeld en onsamenhangend geheel van belastingwetten en -wetjes.

Dit ontwikkelingsproces leidt ertoe dat van tijd tot tijd overal in de wereld, en zeker in de ingewikkelde, industriële samenleving de roep om belastinghervorming en in nauwe samenhang daarmee om belastingvereenvoudiging weerklinkt.⁴ Ook in Nederland weerklinkt die roep herhaaldelijk. In 1985 heeft de Nederlandse regering op zo'n roep officieel antwoord gegeven door het instellen van een ministeriële vereenvoudigingscommissie (de Commissie-Oort).⁵ De taakopdracht van deze commissie is overigens maar beperkt. In wezen gaat het er alleen om binnen de bestaande structuur van de loon- en inkomstenbelasting en de premieheffing volksverzekeringen te komen met voorstellen ter vereenvoudiging van wetgeving en uitvoering. Hofstra, een lid van de Commissie-Oort, pleitte er onlangs dan ook onlangs voor om naast de vereenvoudigingscommissie spoedig een veelzijdig samengestelde Staatscommissie in te stellen, die zich in het kader van een ruime opdracht bezig zal

houden met meer structurele uitgangspunten en problemen van fiscaal beleid.⁶

In de officiële discussie over belastinghervorming en -vereenvoudiging en vooral bij de uitwerking daarvan is in het verleden nogal eens voorbijgegaan aan wat ik zou willen noemen de beginselen van belastingheffing waaronder ik versta uitgangspunten en randvoorwaarden die in acht moeten worden genomen bij de vormgeving van de belastingwetgeving, wil deze acceptabel zijn in economisch, maatschappelijk en sociaal-psychologisch opzicht.⁷ Gekozen werd voor een meer pragmatische aanpak. Volstaan werd vaak met enkele aanpassingen op detailpunten. Budgettaire en politieke korte-termijnoverwegingen speelden hierbij een overheersende rol. Gevolg is echter dat het ontwikkelingsproces, zoals hierboven geschetst, tot op heden niet is stopgezet.

In dit artikel zal ik allereerst ingaan op een aantal verdelingsbeginselen. Daarna wil ik op basis van enige hedendaagse economisch-theoretische inzichten trachten een aantal aanvullende beginselen te formuleren die van belang kunnen zijn bij de huidige discussie over belastinghervorming en -vereenvoudiging. Vervolgens zal ik ingaan op de discussie in Nederland en nagaan welke invloed die beginselen zouden moeten hebben.

De verdelingsbeginselen

In de discussie over belastingvraagstukken spelen drie elementen een grote rol, namelijk: (a) het verdelingselement; (b) het allocatief element (de invloed op gedrag en allocatie); (c) het uitvoeringselement waarbij de vermijdbaarheid van de belastingen en vereenvoudiging in de uitvoering centraal staan.

Wat betreft het verdelingselement, is het *gelijkheids*beginsel een algemeen aanvaard uitgangspunt. Gelijken moeten gelijk behandeld worden, ongelijken ongelijk. In de loop van de tijd is steeds gezocht naar criteria voor een rechtvaardige verdeling van de belastingdruk die in overeenstemming is met het gelijkheidsbeginsel. Daarbij dient aangetekend te worden dat economen als zodanig geen uitspraak kunnen doen over wat een rechtvaardige verdeling is. Dat zal de politiek moeten doen.⁸ Economen moeten zich beperken tot het uitwerken

van die door de politiek geformuleerde rechtvaardige verdeling en tot het aangeven van grenzen en randvoorwaarden waarbinnen die verdeling tot stand kan komen en blijven. Wat de uitwerking betreft, waar het bij punt a. om gaat, spelen vooral de criteria draagkracht, profijt, bevoorrechte verkrijging, equivalentie en solidariteit een belangrijke rol in de belastingtheoretische discussie.

Verreweg de meeste aandacht heeft de factor *draagkracht* gekregen.⁹ Het draagkrachtbeginsel berust op de gedachte dat de belastingdruk zodanig verdeeld dient te worden over de economische subjecten, dat de draagkrachtverhoudingen ná belastingen gelijk zijn aan die vóór belastingen. Hieruit vloeien twee vraagstukken voort die ook voor de actuele discussie van groot belang zijn. Ten eerste, wat is draagkracht en hoe moet die worden gemeten en, ten tweede, welke tariefsopbouw moet worden gekozen om het verlangen de draagkrachtverhoudingen intact te houden, te realiseren?

Belangrijke indicatoren voor de factor draagkracht zijn het inkomen, de consumptie en het vermogen.

Tot op heden is in de actuele discussie vooral aandacht besteed aan het *inkomen* als maatstaf voor draagkracht. Velen hebben zich bezig gehouden met de definiëring van het inkomensbegrip dat zo goed mogelijk iemands individuele draagkracht weergeeft. Vrij grote eensgezindheid bestaat in theorie over het uitgangspunt dat aan het inkomensbegrip ten grondslag zou moeten liggen. Dat uitgangspunt is de vermogensvermeerderingstheorie die resulteert in een ruim inkomensbegrip, waaronder niet alleen inkomens voortvloeiend uit bepaalde bronnen vallen, maar in beginsel alle vermogensvermeerderingen (en -verminderingen), waartoe ook vermogenswinsten, schenkingen, erfenissen en prijzen zijn te rekenen.¹⁰ Ook in Nederland bestaat die eensgezindheid onder fiscalisten.¹¹ Opmerkelijk is het echter dat, hoewel in de actuele belastingpolitiek nog steeds veel waarde wordt gehecht aan het draagkrachtbeginsel, tot op heden weinig aandacht is besteed aan dit eensluidend advies en de uitwerkingen ervan.¹²

Wat het tariefverloop, dat hierop aansluit, betreft, wordt vooralsnog vrijwel steeds verwezen naar de theorie van het evenredige nutsoffer. Hoewel deze theorie vele critici kent, bestaat er nog

steeds geen echt theoretisch alternatief. Het is de vraag of hieraan in de actuele belastingpolitiek ook behoefte bestaat. Aan de consumptie of het verbruik als maatstaf van heffing is tot op heden veel minder aandacht besteed. Hoewel op grond van rechtvaardigingsoverwegingen kan worden verdedigd dat consumptie de draagkrachtmaatstaf bij uitstek is, strandt de discussie al gauw bij de technische uitwerking ervan.

Het draagkrachtbeginsel weerspiegelt niet alleen in de inkomstenbelasting. Ook bij de daarop geënte loonbelasting en de premieheffing volksverzekeringen en bij onder meer de vermogensbelasting (belastingvrije voet) en de omzetbelasting (tarief) speelt het draagkrachtbeginsel een rol.

Een tweede belangrijk verdelingsbeginsel is het *profijtbeginsel*, ook wel het *equivalentiebeginsel* genoemd. Als criterium voor verdeling van de belastingdruk geldt hierbij het profijt dat ieder van de economische subjecten van de met die belastingen gefinancierde uitgaven heeft. Hierdoor wordt een rechtstreeks verband gelegd tussen het betalen van belastingen en het profijt dat men ervan heeft en fungeert de belasting als prijs voor overheidsgoederen en -diensten. Het zal duidelijk zijn dat doorvoering van het profijtbeginsel grenzen kent.

Het profijt van overheidsgoederen en -diensten is soms moeilijk en soms in het geheel niet te individualiseren. Van een aantal traditionele overheidsvoorzieningen kan immers niemand uitgesloten worden of zichzelf uitsluiten. In de huidige discussie wordt het profijtbeginsel vooral verdedigd als middel om de band tussen betalen en genieten van overheidsvoorzieningen te verstevigen. Verwacht gevolg daarvan is dat de burger bewuster wordt van de prijs van overheidsvoorzieningen. Hij kan zich enerzijds niet aan de betaling ervan onttrekken indien hij gebruik wenst te maken van die voorzieningen, terwijl hij anderzijds zelf kan beslissen of hij die prijs er wel voor overheeft. In wezen wordt met het profijtbeginsel het marktmechanisme in de collectieve sector verder versterkt. In het vigerende Nederlandse belastingstelsel vinden we het profijtbeginsel terug in de milieuheffingen, de motorrijtuigenbelasting en ten dele ook in gemeentelijke belastingen en de premieheffing werknemersverzekeringen. Ook het bestaan van de vennootschapsbelasting wordt wel verdedigd met een be-

roep op het profijtbeginsel.

Volgens het beginsel van de *bevoorrechte verkrijging* wordt de belastingdruk verdeeld overeenkomstig de moeite die men moet doen om dat inkomen of vermogen te verkrijgen. Het beginsel van de bevoorrechte verkrijging (ook wel het inspanningsbeginsel genoemd) speelt onder meer een rol bij de heffing van successierechten en de vermogensbelasting.

Ten slotte het *solidariteitsbeginsel*. Het solidariteitsbeginsel vindt zijn oorsprong in de gedachte dat het ontbreken van voldoende middelen de vervulling van bepaalde essentiële behoeften niet in de weg mag staan. Degenen die die middelen wel hebben, wordt gevraagd deze af te staan ten behoeve van degenen die die middelen niet hebben. Solidariteitsbeginsel en draagkrachtbeginsel hebben veel met elkaar gemeen. Het draagkrachtbeginsel laat echter per definitie de draagkrachtverhoudingen in stand. Het solidariteitsbeginsel niet, althans niet per definitie. Het zal duidelijk zijn dat het solidariteitsbeginsel, zoals hier gedefinieerd, en het profijtbeginsel lijnrecht tegenover elkaar staan. In tegenstelling tot de drie eerder genoemde beginselen laat het solidariteitsbeginsel zich niet definiëren door objectieve verdelingscriteria. Het wordt gedefinieerd door de doelstellingen van het inkomensbeleid. Hierbij zij aangetekend dat een gegeven inkomens(verdelings)beleid niet hoeft te resulteren in het solidariteitsbeginsel. Het tegendeel kan waar zijn.

Het solidariteitsbeginsel speelt een belangrijke rol bij de premieheffing volksverzekering.

Het feit dat alle vijf genoemde verdelingsbeginselen aan ons belastingstelsel ten grondslag liggen, impliceert het bestaan van spanningen. Op die spanningen dient men bij het herzien en vereenvoudigen van het belastingstelsel alert te zijn. Die alertheid is overigens ook geboden bij het maken van compromissen tijdens de komende kabinetsformatie. De verkiezingsprogramma's van de drie grootste politieke partijen zijn, wat de verdelingsbeginselen en met name de onderlinge verhoudingen daartussen betreft, niet met elkaar in overeenstemming. Zet de Partij van de Arbeid het draagkrachtbeginsel en het solidariteitsbeginsel voorop, de VVD hecht hier veel minder aan. De Korte pleitte op 10 maart 1986, toen nog als Tweede-Kamerlid

voor de VVD, tijdens een studiemiddag over zwart werk impliciet voor meer profijtbeginsel. Hij stelde letterlijk:

'De heffingsgrond van de belastingen en premies is gaandeweg verlegd van het profijtprincipe naar het solidariteitsprincipe. De band tussen individueel profiteren en betalen voor de overheidsdiensten is sterk verzwakt. Het devies van de politiek werd "de burger moet de lasten uit solidariteit slikken". Zeker bij een marginale druk van belastingen, premies en inkomenssubsidies die oploopt tot 100% of meer'.

Het CDA neemt een tussenpositie in.

Niet-verdelingsbeginselen

Lange tijd heeft de discussie over de verdeling op de voorgrond gestaan in de literatuur over de *optimale* belastingstructuur. Een aantal factoren maakte dat de discussie, althans ten dele, werd verlegd en uitgebreid.

Op het gelijkheidsbeginsel kwam steeds meer kritiek. De kritiek betrof niet zozeer het gelijkheidsbeginsel zelf, maar de *operationalisering* van het begrip. Wat is gelijk, wie is gelijk en hoe meten we gelijkheid (consumptie of inkomen of vermogen) en welke correcties brengen wij daarop aan? Problemen worden welhaast onoplosbaar, zodra verschillen in preferenties of andere subjectieve welzijnsverschillen in de beschouwing worden betrokken. Het besef groeit dat wat dit betreft slechts 'second-best' oplossingen kunnen worden gevonden. Daarnaast moet gewezen worden op het probleem van de *afwenteling* en van de andere vormen van belastingvermijdingsgedrag, waardoor een theoretisch op het gelijkheidsbeginsel gebaseerde verdeling feitelijk een geheel andere kan zijn. Hoe die feitelijke verdeling er dan wel uitziet, is overigens in het geheel niet duidelijk. De resultaten van de vele studies naar de belastingafwenteling wijzen in verschillende, soms tegengestelde richtingen. Naarmate het afwentelingsonderzoek in omvang toenam, stapelden zich steeds meer vragen op.¹³ Het besef groeide dat het zonder meer nastreven van een rechtvaardige verdeling een illusie is geworden. Eerste vereiste is dat zo'n verdeling ook door iedereen, althans door de overgrote meerder-

heid, aanvaard wordt. Daarbij komt dat, naarmate de belastingdruk stijgt, hogere eisen aan die verdeling worden gesteld. Het feit dat men lange tijd absolute prioriteit bleef geven aan een zo rechtvaardig mogelijke verdeling leidde tot het aanbrengen van vele verfijningen en detailregelingen in de fiscale wetgeving. De *uitvoering* kwam daardoor sterk onder druk te staan. Ook in de economische-wetenschapsbeoefening leidde dit tot meer aandacht voor de uitvoeringssfeer.

Een andere oorzaak van het feit dat de aandacht voor de verdelingsbeginselen in het algemeen enigszins op de achtergrond is gekomen, is dat de belastingpolitiek steeds meer een integraal onderdeel van de sociaal-economische politiek is gaan vormen. Belastingheffing wordt vooral sinds de jaren dertig steeds meer gebruikt als *instrument* van economische en sociale politiek. Ook op andere beleidsterreinen kreeg belastingheffing een functie. Daarbij kwam dat, wellicht mede door het bewust gebruiken van belastingheffing als sturingsinstrument, het besef groeide dat belastingheffing ook allerlei andere gewenste en ongewenste economische en maatschappelijke effecten kon hebben. Dit alles heeft ertoe geleid dat de discussie zich in toenemende mate op de economische en maatschappelijke effecten van belastingheffing, door mij eerder het allocatieve element genoemd, is gaan richten.

Belastingpolitiek als onderdeel van economische en sociale politiek

Het feit dat belastingheffing steeds meer gebruikt wordt als instrument op andere, niet-fiscale, beleidsterreinen, zet die belastingheffing en vooral de beginselen die eraan ten grondslag liggen onder zware druk. Immers, op al die beleidsterreinen gelden doelstellingen die de beginselen van de belastingheffing in hun instrumentele functies van ondergeschikt belang doen zijn en steeds verschillende eisen stellen aan dat instrument. Gevolg: steeds meer ingewikkelde, op zichzelf staande detailregelingen. Het is de vraag of deze verpolitiserings van de belastingheffing, zoals Hofstra het onlangs noemde (t.a.p. noot 7 p. 256), de mogelijkheden en eisen van een consistent en begrijpelijk belastingbeleid niet miskent. Door Hofstra en vele anderen wordt

deze vraag al zonder meer positief beantwoord.

De actualiteit van dit probleem blijkt opnieuw bij het doorlezen van de verkiezingsprogramma's van de drie grootste politieke partijen. Zo wil de PvdA de belasting- en premieheffing mede aanwenden voor het bevorderen van het proces van arbeidstijdverkortung, door de midden- en lage-inkomensgroepen te ontlasten; het CDA en de VVD streven naar een algemene belastingverlaging ter bekorting van het bruto-nettotraject in het algemeen. De spaarzin, met name ook wanneer deze is gericht op het beleggen in aandelen, moet volgens het VVD- en het CDA-programma worden bevorderd, terwijl volgens het CDA-programma wijzigingen in de tarieven van de loon- en inkomstenbelasting de verhouding directe tot indirecte belastingen en de eventuele uitbreiding van de belastingheffing door de lagere overheden mede getoetst dienen te worden aan de koopkrachteffecten voor de burgers en de stimulering van de ontwikkeling van arbeidsintensieve sectoren. De VVD legt veel nadruk op het fiscaal stimuleren van het bedrijfsleven en het ontlasten van het midden- en kleinbedrijf.

Het zal duidelijk zijn dat in de discussie over belastinghervorming en -vereenvoudiging in ieder geval niet voorbij gegaan kan worden aan deze problematiek.

De theorie van de optimale belastingheffing

Gegeven bepaalde economische doelstellingen en randvoorwaarden, kunnen bepaalde economische effecten worden afgeleid die bij de inrichting van een belastingstelsel van belang kunnen zijn. Met name in de jaren zeventig hebben vele fiscalisten zich met het afleiden van die effecten bezig gehouden, waarmee overigens niet is gezegd dat voor die tijd geen aandacht aan deze materie werd geschonken. Hoe progressief mag de inkomstenbelasting zijn? Wat is de optimale verhouding tussen directe en indirecte belastingen? Welke goederen moeten worden belast? Dat zijn de kernvragen waarop getracht is een antwoord te vinden.¹⁴

De ontwikkelde theorie bevindt zich op een hoog abstractieniveau. Uitgaande van stringente vooronderstellingen met betrekking tot economische doelstellingen en randvoorwaarden, wordt bij voorbeeld een optimale tariefstructuur voor accijn-

zen of de inkomstenbelasting afgeleid. Men gaat doorgaans uit van een eenvoudig twee- of drie-goederenmodel, een gegeven individuele of collectieve welvaartsfunctie en het streven naar een Pareto-optimale verdeling, waarbij het zo weinig mogelijk beïnvloeden van het gedrag der economische subjecten als doelstelling wordt gehanteerd.¹⁵ Dit hoge abstractieniveau en het feit dat geheel voorbij gegaan wordt aan bestaande wetgeving leiden ertoe dat de conclusies, die uiteraard in grote mate afhankelijk zijn van de gemaakte veronderstellingen, weinig relevant zijn voor de actuele belastingpolitiek. 'Discussions of optimal taxation implicitly assume that the tax laws are being written de novo on a clean sheet of paper', concludeert Feldstein kernachtig.¹⁶ Hoewel aan de theorie geen absolute beginselen te ontleen zijn, betekent dat niet dat deze theorie als niet relevant terzijde moet worden geschoven. Naar mijn mening zijn uit de theorie drie voor ons doel relevante conclusies te trekken, te weten:

a. de economische effecten van belastingheffing zijn onzeker;

b. tussen verdelingselement en allocatief element bestaat in theoretisch opzicht een onoplosbare spanning¹⁷;

c. iedere belasting, behalve misschien een lumpsum-heffing, zijnde een gelijke heffing per hoofd, heeft gedragsreacties tot gevolg die hetzij positief hetzij negatief gewaardeerd worden.¹⁸ Iedere belastingheffing heeft economische repercussies. Het is noodzakelijk zich hiervan bewust te zijn. Alleen second-best oplossingen zijn mogelijk. Voorts leert ons het afwentelingsonderzoek dat vooral veranderingen in belastingregelingen (schok)effecten kunnen veroorzaken, die na verloop van tijd echter veelal leiden tot een nieuw evenwicht.

Ook heeft de theorie van de optimale belastingheffing instrumenten en denkconstructies opgeleverd die gebruikt kunnen worden bij de evaluatie van belastingwijzigings- of –zo men wil – belastinghervormingsvoorstellen.¹⁹

Hoewel ik mij bewust ben van het feit dat deze conclusies, die meer het karakter hebben van gegevens, weinig concrete aanknopingspunten bieden voor de vorming van een belastingstelsel ben ik toch van mening dat ik als fiscalist niet verder kan gaan. Het zou zinloos zijn de concrete resulta-

ten van de vele studies op dit gebied hier weer te geven en ze vervolgens tot beginselen te verheffen. Daardoor ben ik te veel doordrongen van de relatieve betekenis daarvan. Hoogstens kan ik als fiscalist beleidsmakers op bepaalde theorieën en op bepaalde uitkomsten wijzen, echter niet zonder daarbij de gemaakte veronderstellingen en implicaties daarvan nader te expliciteren. Afhankelijk van de doelstellingen van de beleidsmakers, moeten die laatste dan uitmaken welke waarde ze aan die theorieën en concrete uitkomsten willen hechten. Ook moet duidelijk worden of en in hoeverre zij de gevonden effecten willen of kunnen accepteren.

De uitvoeringsbeginselen

Behalve voor het allocatieve element wordt, zoals gezegd, in de huidige discussie een belangrijke plaats ingeruimd voor de uitvoering van de belastingheffing. Door de toenemende financieringsbehoefte van de overheid zijn zowel het aantal belastingen als de meeste belastingtarieven in de loop van de tijd sterk gestegen. Het streven naar een zo rechtvaardig mogelijke belastingheffing waarbij zo veel mogelijk met verschillen in persoonlijke omstandigheden rekening wordt gehouden, heeft ertoe geleid dat de wetgeving in de meeste landen zeer verfijnd is en daardoor zeer ingewikkeld. Daarbij komt nog dat de belastingheffing, mede door de druk van belangengroepen, ter nastreving van steeds meer doeleinden wordt gebruikt. Een en ander heeft de aanvaarding van de belastingwetgeving onder druk gezet. Daarnaast hebben de hoog opgelopen marginale tarieven het vermijden van belastingen steeds rendabeler gemaakt. Verder zou onvrede met de besteding van de belastinggelden het vermijden van belastingen stimuleren. Dit alles heeft tot gevolg dat de uitvoering van belastingwetgeving een steeds moeilijker zaak geworden is.

Deze ontwikkelingen hebben hun weerslag gevonden in de theorievorming. Ten eerste heeft dit ertoe geleid dat ook in de theoretische literatuur meer aandacht is gekomen voor de band tussen belastingen en de *besteding* daarvan. De hernieuwde belangstelling van het profijtbeginself is hiervan een uiting. In dit verband moet ook de belangstelling voor de zogenaamde geleide budgettering wor-

den gezien. Hierbij wordt het verband tussen belastingen en bestedingen door de burger zichtbaar gemaakt door belasting een van tevoren vastgestelde *bestemming* te geven.²⁰ Ten slotte moet in dit verband gewezen worden op pogingen van Amerikaanse onderzoekers om belastingtheoretisch onderzoek en het onderzoek met betrekking tot overheidsuitgaven op eenzelfde methodologische noemer te brengen. Afzonderlijke behandeling van belastingen enerzijds en van overheidsuitgaven anderzijds in de theorie leidt er gemakkelijk toe dat discrepanties ontstaan tussen de onderzoeksresultaten inzake de verdeling en economische effecten van belastingen enerzijds en overheidsuitgaven anderzijds. Discrepanties, die hun weerspiegeling kunnen vinden in de praktische politiek.²¹ Belastingen worden gezien als prijzen voor overheidsproducten en de theorieën, te plaatsen in het kader van de 'public choice'-theorie, wijzen uit dat veranderingen in de belastingstructuur repercussies kunnen hebben voor (het aanbod van) overheidsuitgaven.²²

Een tweede stroming in de literatuur ontkent de band tussen belastingen en uitgaven weliswaar niet, doch acht deze voor de verklaring van het belastingvermijdingsgedrag als zodanig minder relevant.

Belastingvermijdingsgedrag (zowel legale als illegale vormen daarvan) is in de ogen van de aanhangers van deze stroming een vorm van rationeel economisch gedrag, afhankelijk van het met dat gedrag te behalen rendement. Bij de bepaling van dat rendement worden de kosten van belastingvermijdingsgedrag in de beschouwing opgenomen. Tot die kosten behoren onder meer de pakkans, de strafmaat en het eventueel verlies aan baten van overheidsuitgaven.²³ Het gevoel van de potentiële belastingvermijder dat het uitgavenniveau van de overheid niet worden beïnvloed door het feit dat hij zijn bijdrage niet of slechts gedeeltelijk zal leveren, speelt bij het feitelijke belastingvermijdingsgedrag een grote rol. Dit gevoel is de voedingsbodem voor 'free rider gedrag'.

Consequentie van deze stellingname is dat de oorzaak van het belastingvermijdingsgedrag vooral gezocht moet worden binnen het belastingstelsel zelf en de uitvoering daarvan. Ook de oplossingen moeten gezocht worden in een betere, minder fraudegevoelige en minder ontgaanbare wetgeving en

op een uitvoering die gebaseerd is op de mogelijkheid van een *ruime interpretatie* van de wetgeving, een interpretatie naar doel en strekking van de wet en niet alleen naar de letter van de wet. Een voordeel van een ruime interpretatie is verder dat het de wetgever in staat stelt de wetgeving te 'vereenvoudigen'. Het is dan niet langer noodzakelijk ieder 'lek' te dichten dat bestaat indien men de wet naar de letter zou interpreteren. Daarnaast wordt vaak geadviseerd het rendement van belastingvermindering te verlagen door enerzijds de tarieven te verlagen, waardoor de opbrengst daalt en anderzijds de kosten van dat gedrag, zoals die tot uiting komen in de pakkans, de strafmaat en het karakter van de straf, te verhogen waarbij het niet zozeer gaat om de hoogte van de straf in absolute zin, maar vooral om de kans dat de straf ook wordt opgelegd, zoals die door de (potentiële) belastingvermijder wordt ervaren. Zo concludeerde Friedland onlangs uit een empirisch onderzoek dat mensen gevoeliger zijn voor informatie over de kans van straf 'sec' (de pakkans) dan over de absolute omvang van de straf.²⁴

Vervolgens wil ik wijzen op een aantal studies waarin getracht wordt om de meningen en de preferenties van burgers ten aanzien van het niveau en de structuur van de belastingen te meten. Voor een deel zijn die studies in te delen bij de eerder genoemde public choice-studies; voor een ander deel zijn deze studies meer empirisch van aard.²⁵ Mede naar aanleiding van de aanvaarding van 'proposition 13', een maatregel van de Amerikaanse staat Californië waarin grenzen werden gesteld aan het niveau van de tarieven van de onroerend-goedbelasting, is de discussie over de wenselijkheid van zogenaamde belastingreferenda op gang gekomen.²⁶ Dat het meten van preferenties geen eenvoudige zaak is, wordt duidelijk bij het overzien van de vaak onderling tegenstrijdige uitkomsten van de vele enquêteonderzoeken op dit punt.²⁷ Ten eerste bestaat in een pluralistische samenleving geen simpel patroon van preferenties. De onder invloed van pressiegroepen van totaal verschillende pluimage tot stand gekomen en in de belastingwetgeving opgenomen detailregelingen, met soms zeer tegengestelde effecten en doelstellingen, vormen hiervan een illustratie. Ten tweede moet gewezen worden op de in diverse onderzoeken verde-

digde stelling dat, al waren de fiscale preferenties gemakkelijk vast te stellen, de kennis daarvan van beperkte waarde is omdat die preferenties grote discrepantie vertonen met de geuite preferenties over overheidsuitgaven, met name het niveau daarvan.²⁸

Mijns inziens leveren de hierboven in vogelvlucht beschreven theoretische inzichten een aantal beginselen op die licht werpen op de huidige discussie over belastinghervorming en -vereenvoudiging.

Ten eerste maken ze duidelijk dat belastingwetgeving niet alleen een studeerkameractiviteit kan zijn. De burgers op wie de lasten worden gelegd moeten die ook aanvaarden. Dit stelt eisen aan de belastingwetgeving. Die moet *duidelijk*, *doorzichtig* en vooral *consistent* en *consequent* zijn. De burger mag niet het gevoel hebben willekeurig behandeld te worden. Daarnaast moet hij weten wat er met zijn bijdrage gebeurt en moet hij de gevolgen van het wel of niet bijdragen kunnen overzien én ondervinden, waardoor hij zich betrokken gaat voelen bij het gehele overheidsgebeuren. Deze conclusies lijken in strijd met het door De Langen en anderen geformuleerde beginsel van de minste pijn.²⁹ Bij hantering van het beginsel van de minste pijn wordt ervan uitgegaan dat de heffing van belasting zo onmerkbaar mogelijk moet verlopen. De belastingplichtige zal in dat geval minder 'psychische pijn' ondervinden van het afstaan van een deel van zijn besteedbaar inkomen en minder geneigd zijn om belastingen te vermijden. In strikte zin is inderdaad sprake van strijd tussen mijn beginselen van eenvoud, doorzichtigheid en consistentie enerzijds en het beginsel van de minste pijn anderzijds. Echter, men kan zich afvragen waar die psychische pijn vandaan komt. Vindt deze niet juist zijn oorsprong in de ingewikkeldheid, ondoorzichtigheid en inconsistentie van wetgeving die voortdurend aan wijziging onderhevig is? Het wegnemen van deze oorzaken is in overeenstemming met het beginsel van de minste pijn.³⁰

Met dit alles is niet gezegd dat het probleem van de belastingvermindering dan ook geheel opgelost is. Echter, is dit een reden om over te gaan tot het meer onmerkbaar heffen van belastingen?

Het probleem van de overblijvende kwaadaardige belastingvermindering moet bestreden worden

met het verbinden van *merkbare*, van tevoren bekende consequenties daaraan. Daarnaast mag de signaalwerking van belastingvermijding niet verloren gaan. Belastingvermijding komt ten dele voort uit het niet aanvaarden van de belastingwetgeving. Mogelijke discrepanties tussen de bij het opleggen van de belastingen gehanteerde verdelingsmaatstaven en de door de burgers aanvaarde verdeling komen tot uiting. Het opleggen van minder merkbare belastingen verstoort die signaalwerking.

Een laatste uitvoeringsbeginsel, dat zich niet zonder meer uit het voorafgaande laat afleiden, is dat van de *maximale realisatie*. De uitvoering zal zodanig ingericht moeten worden dat zo veel mogelijk van de aan de belastingheffing gestelde doeleinden wordt gerealiseerd. In de eerste plaats zal ervoor gezorgd moeten worden dat de beoogde belastingopbrengst binnen komt. Daarnaast dienen ook de gestelde niet-fiscale nevendoelen zo goed mogelijk te worden gerealiseerd. Een en ander dient te geschieden tegen zo laag mogelijke (perceptie)kosten.

De Nederlandse belastinghervormingsdiscussie

Het is niet mijn bedoeling hier in te gaan op concrete hervormings- en vereenvoudigingsvoorstellen of andere belastingpolitieke idealen die in de actuele Nederlandse discussie over dit onderwerp naar voren zijn gebracht. Anderen zullen dit in dit themanummer wel doen en hebben dit elders ook al gedaan. Mij is het vooral te doen om de betekenis van de uit het voorgaande te destilleren beginselen aan te geven voor door te voeren belastinghervormingen en -vereenvoudigingen.

Het valt op dat de discussie tot dusverre vooral een *deeldiscussie* is geweest, gericht op hervorming/vereenvoudiging van één of slechts enkele belastingen of onderdelen daarvan. Discussies over hervorming van de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting, het BTW-stelsel en het heffingsstelsel van de lagere overheden worden veelal los van elkaar gevoerd. Zo nu en dan wordt in verband met neutralisering van budgettaire gevolgen gewezen op mogelijke gevolgen voor andere belastingen.³¹ Echter, de structuur van de andere belastingen wordt daarbij veelal als een gegeven beschouwd. Gevolg van een en ander is dat ook de

verdelings-, allocatie- en uitvoeringsaspecten geïsoleerd worden beschouwd. Overigens kan men deze bezwaren ook uiten ten aanzien van de theorie. Ook in de theorievorming is veelal sprake van nogal geïsoleerde beschouwingen. Uitzondering op deze algemene stelling vormt met name een aantal Duitse studies.³²

Hoewel deeldiscussies zinvol en noodzakelijk zijn om de vele problemen en effecten van belasting(structuur)wijzigingen te kunnen bevatten, kan het verspilde tijd en energie zijn om de uitkomsten van deelonderzoeken zonder meer om te zetten in actueel beleid. Op grond van de literatuur inzake afwenteling van belastingen is de veronderstelling plausibel dat het economische leven zich na verloop van tijd aanpast aan de bestaande belastingwetgeving. Wijzigingen in bestaande wetgeving, het introduceren van nieuwe wetgeving en veranderingen in de uitvoerings sfeer roepen ongetwijfeld nieuwe gedragsreacties op. Wat geldt voor het economische leven, geldt zeker ook voor het sociale en politieke leven. Het adagium 'Oude belastingen, goede belastingen, nieuwe belastingen, slechte belastingen' heeft op dit verschijnsel betrekking. Het doorvoeren van belastingwijzigingen op grond van deeldiscussies over belastinghervorming of -vereenvoudiging van de belastingstructuur moet worden afgeraden, zeker als men de wens te kennen heeft gegeven daarna principieel over de structuur van het belastingstelsel als geheel te willen praten of de noodzaak daartoe heeft ingezien. Zo'n gedragswijze zou onnodige reacties oproepen, reacties die, zoals we hebben gezien, dan veelal nog onzeker zullen zijn ook. Zoiets moet je zo min mogelijk doen. Tevens bestaat geen behoefte aan een herhaling van de geschiedenis.³³

Aan te bevelen is dat men zich eerst rekenschap geeft van de doelen en beginselen die men ten grondslag wil leggen aan het belastingstelsel als geheel, alvorens men gaat sleutelen aan het bestaande. Het op deelgebieden tegemoet komen aan de wensen van het bedrijfsleven bij voorbeeld zonder zich af te vragen wat de structurele uitwerking van het bestaande belastingstelsel in zijn geheel op het bedrijfsleven is of moet zijn, moet wel leiden tot de introductie van gecompliceerde nieuwe regelingen.³⁴ Hetzelfde geldt bij het nastreven van een gezins- of emancipatiebeleid, spaarbeleid, cultuur-

beleid, groeibeleid, inkomensbeleid, en noem maar op.

Voorts dient men te beseffen dat belastinghervormingen aan *grenzen* gebonden zijn. In de theoretische zowel als in de meer praktische discussie wordt nogal eens de indruk gewekt dat het belastingstelsel volledig opnieuw te herscheppen zou zijn. Als de politieke wil er maar is. Niets is minder waar. Voor een deel wordt een belastingstelsel bepaald door endogene, door de belastingwetgever niet of nauwelijks te beïnvloeden factoren. Denk aan het gewenste niveau van de overheidsuitgaven, de beschikbaarheid van belastingcapaciteiten, zijnde potentiële mogelijkheden om (bepaalde) belastingen te heffen, de beschikbare mankracht en techniek voor de uitvoering van de belastingwetgeving. Ook het bestaan van een bepaalde economische, sociale, juridische en politieke structuur stelt grenzen. Voorts wil ik wijzen op de betekenis van het economisch ontwikkelingsproces voor niveau en structuur van de belastingen. Ten slotte zijn er nog internationale factoren die hun grenzen stellen. Denk bij voorbeeld aan het harmonisatiebeleid in EG-verband en aan de repercussies die te grote verschillen in belastingstelsels tussen landen kunnen hebben.³⁵ Ook de bestaande belastingwetgeving is een gegeven.

Ik zou nu meer concreet kunnen aangeven wat de betekenis is van de hierboven beschreven belastingbeginselen voor het huidige Nederlandse belastingstelsel. Ik doe dat niet. Ik heb in het voorgaande een aantal malen kritiek geuit op de partiële discussie in theorie en praktijk. Concretisering zou mij ongetwijfeld noodzaken me met details bezig te houden en dit zou de aandacht afleiden van de hoofdzaken. Ik heb gepoogd aan te tonen dat het in eerste instantie op de algemene uitgangspunten aankomt. Ik heb het idee dat men door deze algemeenheden als open deuren terzijde te schuiven voorbij gaat aan de essentie van belastinghervorming.

De fundering van een huis is onzichtbaar. Hierover moet allereerst overeenstemming bestaan. Wat er op die fundering wordt gebouwd en hoe het huis verder wordt ingericht zijn zaken die later komen.

Het gaat er in de eerste plaats om te expliciteren welke beginselen men ten grondslag wil leggen aan

het belastingstelsel en welk belang men aan ieder van die afzonderlijke beginselen stelt.

Een tweede belangrijke vraag is welke doeleinden men aan de belastingheffing wil stellen.

Ten derde moet worden bezien of eventuele neveneffecten al of niet moeten worden geaccepteerd.

Ten vierde moet duidelijk zijn hoeveel middelen in de vorm van menskracht, kennis en geld ter beschikking staan voor de realisering van de doelstellingen.

Ten slotte is van belang of, en zo ja, in hoeverre men belastingbeginselen ondergeschikt wil maken aan beginselen die ten grondslag liggen aan andere beleidsterreinen.³⁶

Noten

1. Voor een overzicht van de voortdurend veranderende meningen en opvattingen daarover zie K.F. Mann, *Steuerpolitische Ideale*, 1937. Zie ook J. van der Poel, *Sijmen betaalt! Belastingen toen en nu*, 1966.

2. K. Tipke, *Steuer und Wirtschaft*, 1971, p. 2-17.

3. C. Schmolders, *Allgemeine Steuerlehre*, 1965, p. 209 e.v.

4. In de praktisch-politieke discussie zijn de termen 'belastinghervorming' en 'belastingvereenvoudiging' min of meer elkaars synoniemen geworden. In analytisch-theoretisch opzicht is het echter wenselijk het onderscheid tussen beide begrippen goed te blijven zien. Belastinghervorming betekent een verandering in de structuur van afzonderlijke belastingen of van het belastingstelsel in zijn geheel. Tot vereenvoudiging hoeft dit niet te leiden; het tegendeel kan waar zijn. Denk b.v. aan de invoering van de wet tweeverdieners, die zeker als een belastinghervorming kan worden aangemerkt maar zeker niet als een belastingvereenvoudiging. Belastingvereenvoudiging hoeft daarentegen de structuur niet aan te tasten, maar kan ook louter bestaan in het beter leesbaar en begrijpelijk maken van de wetstekst. Vaak zal belastingvereenvoudiging wel gepaard moeten gaan met structurele wijzigingen. Ingewikkelde onsamenvangende structuren laten zich alleen vereenvoudigen door structurele aanpassing. Vergelijk C.P. Tuk, 'Vijfentwintig jaar vereenvoudiging belasting', *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 100, 1971, p. 550-553 en J.E.A.M. van Dijk, 'Vereenvoudiging zonder wetswijziging' in: *Fiscale aspecten van ondernemingen* (Meeles-bundel), 1985.

5. Voor samenstelling en taakopdracht zie ministerie van Financiën, 20 september 1985, nr. 085-2500, *Nederlandse Staatscourant*, 23 september 1985, nr. 184. *Vakstudie-Nieuws*, 40, 1985, p. 1994-1996. Vergelijk voor buitenlandse ervaringen 'Belastinghervormingen in het buitenland'. Themaummer *Maandblad Belastingbeschouwingen*, 55, 1986, p. 27-53.

6. Vergelijk 'Herziening van de loon- en inkomstenbelas-

ting', *Maandblad Belastingbeschouwingen*, 54, 1985, p. 243-248.

7. Vergelijk H.J. Hofstra, 'Het fiscale wetgevingsproces', *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 114, 1985, p. 255.

8. D.J. Wolfson, *Op zoek naar een aanvaardbare verdeling*, Inaugurale rede Rotterdam, 1977, p. 3-5.

9. Verwezen zij naar de uitgebreide studie van L.G.M. Stevens *Belasting naar draagkracht*, 1980. Stevens toetst hierin de wet inkomstenbelasting 1964 aan het draagkrachtbeginsel. Ook besteedt Stevens aandacht aan de diverse visies op en uitwerkingen van het draagkrachtbeginsel en de verhouding van het draagkrachtbeginsel tot andere belastingbeginselen. Voorts wil ik wijzen op een recent artikel van D. Pohmer en G. Jurke, 'Zur Geschichte und Bedeutung des Leistungsprinzips', *Finanzarchiv*, 42, 1984, p. 445-489.

10. Vergelijk overigens J. Head, 'The comprehensive tax base revisited', *Finanzarchiv*, 40, 1982, p. 193-210.

11. Stevens (aldaar), p. 261-262 en 559; S. Cnossen, Hervorming van de inkomstenbelasting, *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 109, 1980, p. 901-934; J.H. Christiaanse, *Eerherstel voor de inkomstenbelasting*, 1969, p. 67 e.v.

12. Merkwaardigerwijs werd aan het breder inkomensbegrip vrijwel geen aandacht geschonken in de zogenaamde Contourennota (Tweede-Kamerstuk zitting 1982-1983, 17.611, nr. 1) en de discussie daarover.

13. Illustratief is in dit verband een artikel van D. Schneider, 'Ist Steuerüberwälzung messbar?', *Finanzarchiv*, 40, 1982, p. 240-280.

14. N.H. Stern, Optimum taxation and tax policy, *IMF Staff papers*, 31, 1984, p. 339-378.

15. Eén van de grondleggers van de hedendaagse 'optimal taxation theory' is J.A. Mirrlees, An exploration in the theory of optimum income taxation, *Review of Economic Studies*, 38, 1971, p. 175-208.

16. M. Feldstein, On the theory of tax reform, *Journal of Public Economics*, 6, 1976, p. 77.

17. Verwezen zij met name naar R.A. Musgrave, ET, OT and SBT, en A. Sandmo, Optimal taxation. An introduction to the literature, *Journal of Public Economics*, 6, 1976, p. 3-16 en p. 37-54, en G. Krause-Junk, Optimal taxation - A beautiful cul de sac?, *Paper 41st Congress International Institute of Public Finance*, Madrid, 1985, p. 6.

18. De meeste aanhangers van de theorie van de optimale belastingheffing gaan ervan uit dat alleen zogenaamde lump sum heffingen geen externe effecten zullen hebben aangezien deze heffingen economische beslissingen ongemoeid zouden laten. Immers het te betalen belastingbedrag per hoofd is en blijft hetzelfde, wat men ook doet. Hoewel dit laatste in beginsel juist is, wordt er hierbij impliciet van uitgegaan dat er sprake is van een gesloten systeem en van het bestaan van slechts één belastingjurisdictie. De mogelijkheid van een internationale belastingvermijding, in de zin van verplaatsing van fysieke personen naar een andere belastingjurisdictie, zou dit uitgangspunt aanvechtbaar maken. Overigens wordt door aanhangers van de theorie er veelal van uitgegaan dat via lump sum heffingen slechts zeer bescheiden bedragen aan belastingmiddelen kunnen worden gerealiseerd. Zie onder meer F. Hartog, *Toegepaste welvaartseconomie*, 1973, p. 185.

19. Vergelijk H.S. Rosen, A methodology for evaluating tax reform proposals, *Journal of Public Economics*, 6, 1976, p. 105-121, en W. Hettich en S. Winer, Blue prints and pathways. The shifting foundations of tax reform, *National Tax Journal*, 28, 1985, p. 423-446.

20. Deze aanvankelijk door Brüll in zijn Rotterdamse openbare les *Rechtsnormen en overheidsbudget* van februari 1967 geïntroduceerde gedachte is opnieuw door het proefschrift van de socioloog H.J. van de Braak *Belastingweerstand* (1981) in de belangstelling gekomen als mogelijkheid om de steeds toenemende belastingweerstand en -vermijding een halt toe te roepen.

21. Eén van de gangmakers van deze stroming is J.M. Buchanan. Zie met name zijn artikel: Taxation in fiscal exchange, *Journal of Public Economics*, 6, 1976, p. 17-31. Meer recentelijk zie G. Brennan, C. Bohanon en R. Carter, Public finance and public prices: Towards a reconstruction of tax theory, *Public Finance*, 39, 1984, p. 157-181.

22. Vergelijk de in de vorige noot aangehaalde publikatie van Brannon, Bohanon en Carter 1984.

23. Ik heb een en ander uitgewerkt in twee artikelen: De economie van de belastingvermijding, *Economisch-Statistische Berichten*, 65, 1980, p. 831-833, en: Substitutie van belastingvermijdingsgedrag, *Economisch-Statistische Berichten*, 66, 1981, p. 299-300. Zie ook het artikel M.G. Allingham en A. Sandmo, Income tax evasion, A theoretical analysis, *Journal of Public Economics*, 1, 1972, p. 323-338.

24. W. Friedland, Belastingontduiking: de functie van de kwaliteit van informatie over de hoogte van geldboetes en de pakkans: een voorstudie, *Justitiële Verkenningen*, 1983, p. 81.

25. Verwezen zij naar G. Gilbert en W.W. Pommerehne: Preferences fiscal et politiques d'imposition, *Public Finance*, 38, 1983, p. 25-69, en naar S. Maital, Preferences, tax structure and tax reform: theory and evidence, *Public Finance Quarterly*, 3, 1975, p. 56-69.

26. In dit verband zij verwezen naar de diverse bijdragen in *National Tax Journal Supplement*, 1979.

27. Vergelijk in dit verband ook H. Elffers, J.C. Vrooman, D.J. Hessing en H.J. van de Braak, Belastingweerstand: Houding versus gedrag, *Economisch-Statistische Berichten*, 70, 1985, p. 90-94.

28. Verwezen zij naar J. Citrin, Do people want something for nothing: public opinion on taxes and government spending, *National Tax Journal Supplement*, 22, 1979, p. 13-129, en C. Folkers, *Steuerreform Interessen und Steuervergünstigungen in positiver und institutioneller Perspektive*, *Jahrbuch für Sozialwissenschaft*, 36, 1986, p. 274-301.

29. W.J. de Langen, *De grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht*, deel I, 1954 en deel II, 1958.

30. Vergelijk de door De Langen ter aangehaalde plaats deel II, p. 344 en volgende onderscheiden onderbeginselen, waartoe hij rekent:

- het streven naar het verschaffen van zekerheid aan belastingplichtigen;
- het verschaffen van zo gunstig mogelijke betalingscondities aan belastingplichtigen;
- het streven naar stabiliteit en eenvoud in de wetgeving, alsmede geheimhouding van feiten over belastingplichtigen.

Vergelijk hierover ook J. Doornebal, Belastingheffing volgens het beginsel van de minste pijn, *Economisch-Statistische Berichten*, 69, 1984, p. 1004-1007.

31. Vergelijk het rapport van de Commissie-Christiaanse over de herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten (1983), waarin wordt voorgesteld de gemeentelijke onroerendgoedbelastingen te verdubbelen en in samenhang daarmee de druk van enkele andere belastingen te verlagen.

32. F. Neumark, *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, 1970, en H. Haller, *Die Steuern Grundlinien eines rationalen Systems öffentlicher Abgaben*, 1964.

Wat een aantal Nederlandse belastingidealen betreft, zij verwezen naar het in noot 7 aangehaald proefschrift van Stevens, naar mijn artikel: Alternatieven voor de huidige inkomstenbelasting, *Economisch-Statistische Berichten*, 67, 1982, p. 77-108, en themanummer 'Grand design', *Maandblad Belastingbeschouwingen*, 54, 1985, waarbij ik wil wijzen op de beschouwing van minister Ruding. Uit al die literatuur

blijkt duidelijk de geïsoleerde beschouwingswijze. Hetzelfde blijkt uit de diverse programmapunten in de fiscale paragraaf van de drie grote politieke partijen.

33. Vergelijk Hofstra, aldaar, noot 6. Vergelijk overigens ook H.J. Hofstra, Algemene belastingherziening, *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 91, 1962, p. 165-177.

34. De introductie van de ingewikkelde fiscale oudedagsvoorziening en de zelfstandigenaftrek in de inkomstenbelasting zijn hiervan slechts enkele voorbeelden. Denk ook aan het gehaspel met de WIR.

35. Voor een nadere uitwerking zij verwezen naar hoofdstuk 13 van mijn proefschrift, *Fiscaal-economische aspecten van internationale belastingvermijding*, 1983.

36. Een concreet voorbeeld, de wens om het bruto-netto-traject (verschil tussen bruto- en nettoloon) te verkleinen, mondt al gauw uit in het voorstel de loon- en inkomstenbelasting alsmede de sociale premie te verlagen. Echter dit heeft wel belangrijke gevolgen voor de structuur en de beginselen van de belastingen. Daarvan moet men zich wel bewust zijn.