

Politieke economie van de belastinghervorming

Samenvatting

De mogelijkheid van belastinghervorming wordt afhankelijk gedacht van een specifieke constellatie van belangen en machtsrelaties in het politiek-economisch systeem, hetgeen wordt geïllustreerd met het geval van belastingbetalersopstand in de Verenigde Staten. Op basis van een overzicht van het werk van hervormingscommissies in het buitenland en van economische modellen terzake worden voorwaarden voor succesvolle realisering van de voorstellen van de Commissie-Oort afgeleid. Het tijdstip van rapportering – vlak voor de kabinetsformatie 1986 – hoort daar niet bij.

1. Inleiding

Naar belastingen kun je op verschillende manieren kijken. Je kunt je afvragen hoe ze behoren te zijn, gegeven gestelde criteria: de normatieve, teleologische invalshoek. Maar de belangstelling kan ook uitgaan naar de beantwoording van de vraag waarom belastingen zijn zoals ze zijn: de positieve invalshoek.

De eerste, normatieve, invalshoek staat centraal bij discussies inzake belastinghervorming. Het is tevens de invalshoek die traditioneel de grootste aandacht heeft gekregen binnen de leer der openbare financiën. Evenals bij andere vormen van overheidsbeleid, kunnen de criteria waaraan de kwaliteit van het belastingstelsel wordt afgemeten onder twee noemers worden gebracht: rechtvaardigheid ('equity') en doelmatigheid ('efficiency'). Het criterium van de doelmatigheid betreft dan de vraag of het belastingstelsel een optimale aanwending van de beschikbare produktiemiddelen in de economie mogelijk maakt.

Het gevaar dat men bij deze beschouwingswijze loopt, is dat men onvoldoende rekening houdt met

**Drs. P.S.A. Renaud en
prof. dr. F.A.A.M. van Winden**

Beiden zijn verbonden aan de vakgroep micro-economie van de Economische Faculteit Universiteit van Amsterdam, respectievelijk als ZWO-medewerker en hoogleeraar in de leer der openbare financiën. Zij houden zich bezig met econometrisch onderzoek naar interdependentie tussen economie en politiek. *Adres:* Economische Faculteit UvA, Jodenbreestraat 23, 1011 NH Amsterdam, tel. 020-5254250.

het feitelijke gedrag van beleidsontwikkelaars en beleidsuitvoerders (politici en ambtenaren), en van degenen die met dit beleid geconfronteerd worden (hier de belastingsubjecten). Een voorstel tot belastinghervorming dat daaraan mank gaat, zal ofwel 'in de ijskast' worden geplaatst, of zal bij effectuering al snel verworden tot een 'gatenkaas' of 'een door bomkraters geteisterd landschap' (karakterisering door de Leidse hoogleraar Giele van het huidige Nederlandse belastingstelsel). In de volgende twee paragrafen van dit artikel zullen we hierop aan de hand van enkele voorbeelden uit de praktijk nader ingaan.

Met het oog op de verwezenlijking van een belastinghervorming is het noodzakelijk dat voorstellen daartoe geworteld zijn in een gedegen kennis van de motieven en het gedrag van eerdergenoemde betrokkenen bij het beleid. De positieve invalshoek inzake de bestudering van belastingheffing waarop hier gedoeld wordt, is echter tot nu toe zeer eenzijdig ontwikkeld, zo moet helaas worden geconstateerd. Hoewel met name de laatste jaren door micro-economen veel kennis is verworven omtrent de gedragsreacties van gezinshuishoudingen en bedrijven ten aanzien van belastingen – waarover in de volgende paragraaf meer – tast men met betrekking tot de motieven en het gedrag van degenen die de belastingpolitiek ontwikkelen en uitvoeren (de politici en de ambtenaren) nog goeddeels in het duister. De economische theorie van de politieke besluitvorming is pas tamelijk recent tot ontwikkeling gekomen. In paragraaf 4 zal aandacht worden besteed aan de aard van deze theorie en de betekenis ervan voor het onderhavige onderwerp, belastinghervorming.

Het artikel zal besloten worden met enkele opmerkingen over de betekenis die, in het licht van de

huidige stand van de wetenschap, toegekend mag worden aan het werk van de Commissie-Oort.

2. Belastingweerstand: de straat en de academie

Weerstand tegen belastingheffing door de overheid is er altijd geweest. Uit de geschiedenisboekjes herinneren we ons het verzet tegen de gehate 10e penning van Alva en uit het recente verleden de protesten tegen de invoering van de BTW. Veelal uit de weerstand zich niet in luid protest, maar in allerlei vormen van stil protest of legaal of illegaal ontwijkend gedrag. Belastingontduiking is daarvan wellicht het meest aansprekende voorbeeld. In deze paragraaf willen wij wat langer stilstaan bij twee andere typen gedragsreacties. Ten eerste de recente pogingen van groepen belastingbetalers in de Verenigde Staten om door middel van directe politieke acties, waaronder referenda, politici te dwingen belastingverlaging door te voeren of op z'n minst de belastingen niet meer te verhogen. Ook al kennen we een dergelijke 'tax revolt', in tegenstelling tot de veelbesproken belastingontduiking en de hierna te noemen gedragsreacties, (nog) niet in Nederland, toch is het leerzaam nader kennis te nemen van de aard en de effecten van dit verschijnsel. Vervolgens zullen wij ingaan op enkele wetenschappelijke studies over de economische inefficiëntie die het gevolg zijn van het feit dat mensen hun handelen aanpassen aan de aard van het vigerende belastingstelsel. We zullen voor de Verenigde Staten en voor Nederland enkele cijfers geven betreffende de negatieve effecten van de belastingdruk op het arbeidsaanbodgedrag van individuen en op het investeringsgedrag van ondernemers. Zowel van de kant van de belastingbetaler als van de kant van de wetenschap worden dus signalen gegeven die wijzen op weerstand tegen de huidige belastingen.

Een van de meest bestudeerde fenomenen in de Amerikaanse literatuur over openbare financiën van de laatste tijd zijn de zogenaamde 'tax and expenditure limitations'.² Het begon allemaal in juni 1978 in Californië toen, uitgelokt door de gedreven burger Howard Jarvis, een initiatief-wetsvoorstel tot halvering van de onroerend-goedbelasting – Propositie 13 – met een overweldigende

meerderheid door de kiezers werd aangenomen. Al gauw volgde in november 1978 Michigan en daarna Massachusetts (bijgenaamd 'Taxachusetts'). Een golf van belastingverlagende acties overspoelde het land. Momenteel kent ongeveer de helft van de staten limieten op lokale belastingen en uitgaven, en negen staten kennen ook limieten op de 'state' belastingen en uitgaven. Nu probeert men door een grondwetswijziging de federale politici te dwingen een sluitende begroting te maken. Een voorloper hiervan is de zogeheten 'Gramm-Rudman Act', die voorziet in een evenwichtige begroting in 1991.

De volgende vragen kunnen bij deze ontwikkelingen gesteld worden: ten eerste, waarom is het zo ver gekomen?; en ten tweede, welke effecten hebben dergelijke wettelijke restricties eigenlijk op het overheidsgedrag?

De verschillende studies overziende, komt het ons voor dat de volgende factoren een rol hebben gespeeld. In de *eerste* plaats noemen we het gevoel, de perceptie, dat de bestaande configuratie van belastingen en uitgaven niet voldoende correspondeert met de belangen of voorkeuren van de burgers. Politici en ambtenaren zouden te veel oog hebben voor hun eigen belangen en hobby's. Daarbij is uit opinieonderzoek gebleken dat het welbegrepen eigenbelang hierbij voorop staat. In Californië bleken met name huiseigenaren die niet werkzaam waren bij de overheid voor het wetsvoorstel gestemd te hebben, ongeacht het feit of zij zichzelf tot de 'conservatives' dan wel de 'liberals' rekenden.³ In de *tweede* plaats is van groot gewicht of belastingmaatregelen geïsoleerd dan wel duidelijk in relatie tot overheidsuitgaven worden gezien of ter discussie worden gesteld. Een algemene bevinding van opinieonderzoekers is dat bij een geïsoleerde vraagstelling negatieve reacties gebruikelijk zijn, maar dat bij gecombineerde vraagstelling, waarbij belastingen en voorzieningen met elkaar in verband worden gebracht, de waardering veelal drastisch verandert.⁴ In hoeverre deze factor in de Verenigde Staten een rol heeft gespeeld, is niet geheel en al duidelijk. In ieder geval is bij voorbeeld in Californië deze relatie benadrukt door de media. Daar bleek dan ook 71 procent van de ja-stemmers de overtuiging te zijn toegedaan dat een drastische belastingreductie verwezenlijkt kan worden zonder enige substantiële aantasting van de overheids-

voorzieningen. Het enorme begrotingsoverschot van de staat Californië in die tijd ondersteunde een dergelijke opvatting, en de afwezigheid daarvan in andere staten wordt wel in verband gebracht met het elders mislukken van initiatieven à la 'Proposition 13'.⁵ Als *derde* factor noemen we de aard van de belastingen die ter discussie worden gesteld. Bij de genoemde initiatieven in de Verenigde Staten gaat het typisch om 'lokale' belastingen – een niveau waarop communicatie en organisatie gemakkelijker zijn dan op nationaal niveau – en belastingen met een gevoelig karakter. Ter verduidelijking van het laatste volgt citaat betreffende de onroerend-goedbelasting: 'The property tax is a particularly good target because it is billed and not withheld, because its rate of increase in most areas has been truly outrageous, and because it taxes what most American regard as an essential component of success and security-owning your own home'.⁶ Ook in Nederland blijkt om soortgelijke redenen de (gemeentelijke) onroerend-goedbelasting conflicten op te roepen. In tegenstelling tot de Verenigde Staten is deze belasting in Nederland in kwantitatief opzicht echter van veel geringere betekenis.⁷

Ten slotte heeft ongetwijfeld ook de ontdekking van de kracht van het initiatief als protestinstrument een belangrijke rol gespeeld bij de verspreiding van de 'tax revolt'. De euforie hierover is echter spoedig afgenomen. Zo snel zelfs dat volgens Naisbitt al in 1980 het verzet ging lijken op een beweging tot handhaving van de bestaande belastingssituatie.⁸

Het tweede punt van discussie is de vraag of dergelijke 'limitations' wel invloed hebben op het gedrag van politici en ambtenaren. Citrin en Green komen tot de conclusie dat in Californië na 1978 wel degelijk wat veranderd is. Belastingen zijn verlaagd en kiezers geven te kennen zich beter te kunnen vinden in het beleid.⁹ Anderen beweren echter dat dergelijke restricties helemaal niet effectief zijn, omdat politici inventief zijn en wel een uitweg weten.¹⁰ Ondersteuning voor deze laatste opvatting kan men zien in de recente gang van zaken rond de genoemde Gramm-Rudman Act. Ambtenaren proberen in de Amerikaanse begroting weer een onderscheid doorgevoerd te krijgen tussen een gewone dienst en een kapitaaldienst (voor uitgavendekking uit leningen). Momenteel kennen de Ver-

enigde Staten, evenals Nederland, slechts een ongesplitste begroting. Bij uitvoering van de splitsing zou op de kapitaaldienst wel een tekort mogen voorkomen. Indien men een beetje ruim rekt en het begrip investering niet te eng opvat, zou dit tekort wel eens overeen kunnen komen met het begrotingstekort van vóór de Gramm-Rudman Act. Het is overigens nog maar de vraag of dit voorstel aangenomen zal worden. Een ander voorbeeld is de staat Arizona, waar door sommige lokale overheden gemiddeld drie van de vier keer met succes een beroep werd gedaan op uitzonderingsbepalingen van een 'limitation' zonder dat die in de geest van de 'limitation' is.¹¹

De Nederlandse ervaring met 'begrotingsmassage' – zoals het kunstmatig verlagen van de uitgaven via garantieverlening, belastinguitgaven en regelgeving¹² – lijkt geen groter optimisme in dit opzicht te rechtvaardigen.

Tot zover de opstand op straat. We zullen nu enkele kritische geluiden van wetenschapsbeoefenaars belichten. Vooraf moeten drie dingen worden opgemerkt: ten eerste, dat men veelal, wanneer de discussie over de negatieve effecten van de belastingheffing gaat, het geheel van belastingen, sociale premies en regelingen van de overheid op het oog heeft; ten tweede, dat men bij deze negatieve effecten vooral denkt aan effecten op het arbeidsaanbod door individuen of het investeringsgedrag van ondernemers; ten derde, dat op empirisch gebied in Nederland nog weinig bekend is over deze (negatieve) effecten.

Een overzicht van de resultaten verkregen voor de Verenigde Staten met betrekking tot het arbeidsaanbod wordt gegeven door Burtless en Haveman.¹³ Deze resultaten laten een reductie van het arbeidsaanbod van maximaal 5 tot 12 procent zien als gevolg van het bestaan van belastingen en inkomensoverdrachten. Renaud en Siegers¹⁴ hebben voor Nederland berekend dat een daling van het inkomen met 1 procent als gevolg van belasting- of premieverhoging leidt tot een daling van het arbeidsaanbod van gehuwde mannen met 0,05 procent en van gehuwde vrouwen met 1,83 procent.

Wat betreft de effecten op het investeringsgedrag, komt Hansson tot de conclusie dat afschaffing van belasting op kapitaal kan leiden tot een toename van de kapitaalgoederenvoorraad met 10 tot

70 procent.¹⁵ De algehele welvaartswinst zou 0,7 tot 3,7 procent zijn. In Nederland is nog weinig bekend over de effecten van de belastingen en premies op het investeringsgedrag van ondernemers.

Afgezien van deze illustratieve studies betreffende de effecten van belastingen op arbeidsaanbod en investeringen is ook onderzoek gedaan naar de effecten op de besparingen van bedrijven en gezinshuishoudingen en op het aanvaarden van risico. Voor de empirische resultaten die daarbij verkregen zijn, geldt echter in nog sterkere mate dat ze niet ondubbelzinnig zijn.

Omdat de wetenschapsbeoefenaren het onderling niet eens zijn, komt hun kritiek op het huidige belastingstelsel niet duidelijk en overtuigend over. Vooral op het gebied van de arbeidsaanbodeffecten is echter duidelijk vooruitgang geboekt, en dat geeft hoop voor de rol die wetenschappelijke informatie bij belastinghervormingen in de toekomst zal kunnen spelen.

3. Belastinghervorming in het buitenland

In de Verenigde Staten zijn, evenals in andere landen, van tijd tot tijd onafhankelijke commissies in het leven geroepen met de opdracht het belastingstelsel door te lichten en voorstellen te doen om tot meer of minder structurele hervormingen te komen.

Wij zullen eerst wat dieper ingaan op de Amerikaanse ervaring. Daarna komen in het kort Engeland, Canada, Australië, Nieuw-Zeeland en Ierland aan bod.¹⁶

De meest recente poging tot belastinghervorming in de *Verenigde Staten* is gestart in 1976 en leidde tot een officieel rapport van de US Treasury in 1977. Dit verslag is door het ministerie geproduceerd zonder dat de politiek erom gevraagd had. Een herzien rapport verscheen pas in december 1984 en werd gevolgd door een eigen voorstel van president Reagan in mei 1985, nadat deze zich geïntereerd had op de politieke verstandhoudingen op dit terrein.¹⁷ Het rapport van 1984 is in de versie van Reagan op een aantal essentiële punten afgezwakt. Een vergelijking van de twee voorstellen laat de invloed van de lobby's van belangengroepen zien. Men moet daarbij overigens niet vergeten dat het in mei 1985 nog steeds een voorstel betrof,

hetgeen wil zeggen dat de gebruikelijke procedure van consultatie, inspraak, uiteindelijke compromissen en stemming nog moest komen. De behandeling van de voorstellen was tijdens het schrijven van dit artikel nog niet afgerond. Met name de bestaande regeling inzake de aftrekbaarheid van lokale belastingen voor de federale belastingen is een heet hangijzer. Maar hierover later meer.

De belangrijkste uitgangspunten van de twee voorstellen, vervat in rapporten met een totale dikte van meer dan duizend pagina's, zijn: ten eerste, dat de hele operatie budgettair neutraal moet zijn voor de federale overheid; ten tweede, dat de schijventarieven omlaag moeten; ten derde, dat de heffingsgrondslag moet worden verbreed; en ten vierde, dat de negatieve effecten van inflatie zo veel mogelijk voorkomen moeten worden door in bepaalde gevallen expliciet onderscheid te maken tussen nominale en reële componenten. De weg om deze doeleinden te bereiken, is in de voorstellen echter verschillend beschreven. In het eerste (verder aangeduid met Tax Reform I) lag de nadruk nog op 'simpeltax'. In het tweede rapport (verder aangeduid met Tax Reform II) zijn de sporen van politieke concessies aan bepaalde belangengroepen al duidelijk aanwezig.

Tax Reform I kende drie voor iedereen geldende schijventarieven, te weten: 15, 25 en 35 procent. Het tarief van de vennootschapsbelasting zou veranderd worden in een uniform tarief van 33 procent. Tegelijkertijd zou de helft van de dividendbetalingen door een onderneming aftrekbaar zijn. De verlaging van de schijventarieven zou gefinancierd worden door een verbreding van de heffingsgrondslag en door afschaffing van een groot aantal aftrekposten. Voor individuen zou de aftrek van de lokale belastingen (iets dat we in Nederland niet kennen) afgeschaft worden. Wat de giften betreft zouden alleen bedragen die groter zijn dan 2 procent van het belastbaar inkomen aftrekbaar zijn. Wat de vennootschapsbelasting betreft zou een groot aantal faciliteiten met betrekking tot investeringsaftrek verdwijnen. Kapitaalwinsten van individuen en ondernemingen zouden niet langer met een uniform tarief van 46 procent belast worden, maar met een tarief van respectievelijk 40 en 28 procent (Nederland kent geen kapitaalwinstbelasting).

Hoeksteen van het voorstel was het overstappen

van nominale op reële grootheden. Rentebetalingen zouden opgesplitst worden in een reëel deel dat belastbaar of aftrekbaar zou zijn (al naar gelang het doel) en een inflatiecomponent die niet belastbaar of aftrekbaar zou zijn. De hypotheekrente zou volledig aftrekbaar blijven.

De drie schijventarieven (15, 25 en 35 procent) zijn ook terug te vinden in Tax Reform II. Voor alleenstaanden worden de volgende schijven onderscheiden: 2.900 tot 18.000 dollar, 18.000 tot 42.000 dollar en 42.000 dollar en meer. Voor gezinnen zijn dit: 4.000 tot 29.000 dollar, 29.000 tot 70.000 dollar en 70.000 dollar en meer. Wat de vennootschapsbelasting betreft, worden nu toch vier schijven met bijbehorende tarieven gehandhaafd. Een duidelijke concessie aan de kleinere ondernemingen. Het voorstel luidt: een tarief van 15 procent tot 25.000 dollar, 18 procent van 25.000 tot 50.000 dollar, 25 procent voor het traject van 50.000 tot 75.000 dollar en 33 procent voor het traject van 70.000 dollar en meer.

Daarentegen houdt ook het voorstel van Reagan in dat lokale belastingen niet meer aftrekbaar zijn. Dit heeft geleid tot een heftig protest van de staten die een hoge lokale belastingdruk kennen, zoals de staat New York. Het resultaat daarvan moet worden afgewacht. Giften blijven volledig aftrekbaar, hetgeen een duidelijke concessie is aan de kerken en andere organisaties. Dividendbetaling wordt slechts tot 10 procent aftrekbaar. Het motief hiervoor is naar alle waarschijnlijkheid de poging het voorstel budgettair neutraal te houden. Ook het principe van het belasten van de reële rente is onderuitgehaald. De gehele nominale rente blijft aftrekbaar. Dat laatste stimuleert het met vreemd kapitaal financieren van investeringen door ondernemingen.

Engeland kende het zogenaamde Meade-rapport, uit januari 1978.¹⁸ Het rapport handelde met name over de implicaties van een bestedingsbelasting ('expenditure tax') als vervanging van een inkomstenbelasting ('income tax'). Verder werd voorgesteld een vennootschapsbelasting op cash-flowbasis in te stellen en zou de vermogensbelasting gewijzigd dienen te worden. Geen van deze voorstellen is verwezenlijkt.

In 1962 werd in Canada door de Carter-commissie een onderzoek gestart naar de invoering van een

'comprehensive income tax', dat wil zeggen een uniforme inkomstenbelasting voor individuen en ondernemingen, zowel voor inkomens als voor kapitaalwinsten en ontvangen giften. Het onderzoek duurde 4 jaar. Geen van deze voorstellen is ooit overgenomen.

In Australië werd in 1975, na een onderzoek van drie jaar, door het 'Asprey Committee' een rapport gepubliceerd dat een voorstel inhield tot vereenvoudiging van de inkomstenbelasting en invoering van een BTW. Ook deze voorstellen hebben geen ingang gevonden. Australië kent nog steeds geen BTW.

In 1980 volgde Ierland. De ingestelde commissie, die medio 1985 haar werkzaamheden nog niet beëindigd had, adviseerde één enkel tarief bij de inkomstenbelasting in te voeren en de heffingsgrondslag te verbreden. Wederom zijn de hoofdlijnen van de voorstellen nog niet overgenomen.

Als gekeken wordt naar de mate waarin de voorstellen van de bovengenoemde commissies, die ieder voor zich jarenlang onderzoek hebben verricht, uiteindelijk geïmplementeerd zijn, kan men moeilijk enthousiast worden over het werk van dergelijke commissies. Hoogstens kan men volhouden dat deze onderzoeken, door de informatie die zij verschaffen, de houding ten aanzien van belastingstelsels beïnvloeden en daardoor wellicht op wat langere termijn en op meer indirecte wijze effect uitoefenen op de belastingpolitiek.

Al met al mag men, nu in 1986 Nederland aan de beurt is, niet te veel verwachten van de Commissie-Oort.¹⁹ Het is al tekenend dat het CDA, de politieke stroming die gezien haar langdurige regeringsdeelname bijzondere verantwoordelijkheid draagt voor de belastingpolitiek, niet veel voelde voor de instelling van een commissie en daarom een 'zwakke' afvaardiging heeft geleverd.

In de volgende twee paragrafen zullen we nader ingaan op voorwaarden voor een succesvolle advisering.

4. Politieke economie van belastingen

We hebben ons tot nu toe vooral bezig gehouden met de vraag naar belastinghervorming. Echter, zoals in de marktsector van de economie een vraag naar goederen of diensten alleen maar telt – effect

tief is – voor zover deze vergezeld gaat van koopkracht, zo is een vraag naar hervormingen in de politieke sfeer – de collectieve sector – slechts effectief wanneer deze ondersteund wordt door politieke invloed. Dit brengt ons op het aanbod van veranderingen in belastingstelsels, ofwel de determinanten van de feitelijke totstandkoming daarvan.

Hiermee betreden we het terrein van de nieuwe politieke economie, de moderne economische theorie van de politieke besluitvorming. Bij deze theorie staat het feitelijke gedrag van de mensen die van de overheid als organisatie deel uitmaken – ambtenaren en politici – centraal. In tegenstelling tot wat in de traditionele leer van de openbare financiën gebruikelijk is, wordt niet a priori (vaak impliciet) aangenomen dat deze mensen zich door andere, meer ‘sociale’ motieven laten leiden dan mensen in de particuliere sector. In overeenstemming met de gebruikelijke benadering van het gedrag van laatstgenoemden in de economische theorie, wordt dan ook typisch verondersteld dat ambtenaren en politici zo veel mogelijk hun eigenbelang trachten na te streven en als zodanig niet geïnteresseerd zijn in het bevorderen, laat staan maximaliseren, van zoiets als de ‘sociale welvaart’ of ‘het algemeen belang’. Vooral door het werk van Van der Doel heeft deze benadering in Nederland bekendheid verkregen.²⁰ Niet alleen het gedrag van ambtenaren en politici wordt bestudeerd, maar ook dat van politieke partijen, kiezers en pressiegroepen. Verder worden met behulp van zogenaamde politiek-economische modellen de onderlinge afhankelijkheden tussen het gedrag van genoemde deelnemers aan het politieke besluitvormingsproces en de effecten daarvan op het economische en politieke proces geanalyseerd. Ook al zijn reeds vele interessante studies op dit terrein verschenen, toch moet worden opgemerkt dat de theorievorming nog amper de kinderschoenen ontgroeid is. Eigenlijk is pas in de jaren zeventig het onderzoek goed van de grond gekomen. Het is dan ook niet verbazingwekkend dat het thema belastinghervorming in al zijn complexiteit nog nauwelijks onderzocht is.

Tot nu toe is langs een viertal wegen geprobeerd om tot een verklaring te komen van belastingstructuren. Hierbij beperken we ons tot de modelmatige benadering die tot kwantitatieve uitspraken leidt

met betrekking tot belastingen.

– Boeiend, doch zeer abstract, is het theoretische model van *Aumann en Kurz*.²¹ In dit herverdelingsmodel worden de belastingen over het brutoinkomen langs speltheoretische weg bepaald. Individuen zijn vrij om met elkaar coalities aan te gaan. Uitgaande van de gewone meerderheidsregel, kan een coalitie die de meerderheid heeft de belastingstructuur bepalen. Dit leidt niet tot een 100% tarief voor de minderheid omdat degenen die in de minderheid zijn kunnen dreigen met het ‘vernietigen’ van hun belastinggrondslag, hun bruto-inkomen; zij kunnen bij voorbeeld ophouden met werken. Het model levert de volgende resultaten op: (1) het belastingtarief (netto, dat wil zeggen gecorrigeerd voor overdrachten aan het individu) hangt af van de preferenties van individuen, tot uitdrukking komend in de aard van hun nutsfunctie, en hun bruto-inkomen; het resulterende belastingstelsel kan daardoor progressief, regressief of neutraal zijn; (2) het marginale belastingtarief ligt altijd tussen 50 en 100 procent.

Het laatste resultaat is wat verwonderlijk en blijkt samen te hangen met de veronderstelling dat beslissingen bij enkelvoudige meerderheid genomen worden. Als aan de rijkere grotere politieke invloed toegekend wordt, dan blijken de belastingtarieven lager te worden. Zoals Peck²² onlangs heeft aangetoond, kan dit laatste zich juist voordoen wanneer belastingen een negatieve invloed hebben op het arbeidsaanbod.

– Het tweede model dat we kort willen toelichten, is van *Meltzer en Richard*.²³ Ook hier gaat het om een puur herverdelingsmodel; via belastingheffing vindt een herverdeling van consumptiemogelijkheden (inkomen) plaats. En ook nu wordt verondersteld dat beslissingen genomen worden bij enkelvoudige meerderheid. De wijze waarop een meerderheid tot stand komt, verschilt echter. In dit geval wordt er niet onderhandeld tussen allerlei mogelijke meerderheids- en minderheidscoalities, zoals bij *Aumann en Kurz* het geval is, maar wordt in feite verondersteld dat de besluitvorming via stemmen volgens een directe democratie plaats vindt. Onder dergelijke omstandigheden zal (gegeven dat aan een aantal voorwaarden voldaan is) de stem van de ‘mediaankiezer’ – de kiezer die ‘op de wip’ zit – doorslaggevend zijn. In het model is dat de

kiezer met het mediaaninkomen. Het resultaat is een progressief inkomstenbelastingstelsel, waarbij het belastingtarief afhangt van de waardering door de mediaankiezer van de door hem of haar te verkrijgen netto-overdrachten (het saldo van te betalen belastingen en te ontvangen overdrachten), ofwel de extra consumptiemogelijkheden die daaruit resulteren. Anders dan Aumann en Kurz, houden Meltzer en Richard rekening met de waardering van vrije tijd, en derhalve met de effecten van belastingheffing op het arbeidsaanbod en het daaruit voortvloeiende potentieel te belasten inkomen. Anders gezegd, de mediaankiezer wordt niet alleen geacht rekening te houden met zijn of haar eigen nutsfunctie, waarmee de waardering van consumptiemogelijkheden en vrije tijd tot uitdrukking komt, maar ook met die van de medekiezers. Meltzer en Richard laten zien dat in hun model het belastingtarief onder andere stijgt (daalt) wanneer het gemiddelde inkomen stijgt (daalt) ten opzichte van het mediaaninkomen (het inkomen van de mediaankiezer) (zij menen empirische ondersteuning te vinden in het geval van de Verenigde Staten). Effecten op het belastingstelsel van bij voorbeeld veranderingen in het kiesrecht, of in de arbeidsproductiviteit en dientengevolge het inkomen, kunnen langs deze weg worden getraceerd.

– Een geheel andere benadering, en in zekere zin één die meer toegespitst is op de onderhavige problematiek van belastinghervorming vanwege haar beleidsmatige invalshoek, is die van *Brennan en Buchanan*.²⁴ Lijnrecht in tegenstelling tot Meltzer en Richard nemen zij als uitgangspunt dat in de alledaagse politiek niet de kiezer maar de overheidsbestuurders het belastingstelsel vorm geven, en wel zodanig dat de opbrengsten maximaal voor hen zijn. Naar hun opvatting is deze conceptie van de overheid als belastingopbrengsten maximaliserende 'Leviathan' meer in lijn met de huidige werkelijkheid.²⁵ Niet electorale concurrentie en de meerderheidsregel beperken de handelingsvrijheid van de overheid, maar de constitutie. Zo bepaalt een constitutie ook de beleidsruimte met betrekking tot de belastingheffing door de overheid. De vraag die zij zich vervolgens stellen en op inventieve wijze trachten te beantwoorden, is welke restricties en regels een belastingbetaler (burger) in een constitutie opgenomen zou willen zien, wan-

neer hij of zij verwacht dat de overheid de haar toegestane ruimte zal aanwenden om de belastingopbrengst te maximaliseren, en daarbij de belastingbetaler in onzekerheid verkeert ten aanzien van zijn of haar toekomstige positie in de maatschappij (hetgeen bij langademige, constitutionele beslissingen althans in enige mate het geval zal zijn). Volledig in contrast met de voorstellen die typisch blijken te zijn voor belastinghervormingscommissies – verbreding van de belastinggrondslag en verlaging van belastingtarieven, onder behoud van een gelijke opbrengst – maar min of meer in lijn met de burgerinitiatieven voor 'tax and expenditure limitations' in de Verenigde Staten, concluderen Brennan en Buchanan dat gekozen zal worden voor restricties op de omvang van de belastinggrondslag alsmede op de structuur en maximale hoogte van de belastingtarieven. Brennan en Buchanan krijgen ondersteuning van Break²⁶, die van mening is dat de vrees voor extra overheidsuitgaven telkens een belangrijke psychologische barrière zou kunnen opwerpen tegen ingrijpende hervormingen en de overheid zich gedraagt als een 'Leviathan'. De gebruikelijke belastinghervormingsvoorstellen die typisch op het verhogen van economische efficiëntie zijn gericht, kunnen in deze visie zelfs als richtlijnen worden geïnterpreteerd die aangeven hoe Leviathan aan additionele middelen zou kunnen komen! 'Loopholes' (waaronder aftrekposten) die de belastingcapaciteit doen verkleinen en lokale belastingen die de mogelijkheid van ontwijking insluiten door migratie, komen zo in een fraaier daglicht te staan.

– Als laatste benadering die hier kort wordt toegelicht, noemen we de 'belangenfunctiebenadering' van *Van Winden*.²⁷ Volgens deze benadering wordt de belastingstructuur enerzijds bepaald door de preferenties van representatieve individuen ten aanzien van goederen en diensten die via de overheid dan wel de marktsector worden aangeboden en, anderzijds, door de politieke invloed van de sociale (belangen)groepen waarvoor deze individuen representatief zijn. Als belangrijke, elementaire groepen worden in dit verband, op basis van hun verschillende posities ten aanzien van het productieproces, onderscheiden: (1) degenen die bij de overheid werkzaam zijn (ambtenaren en politici), met een inkomen ontleend aan gedwongen

overdrachten (belastingen); (2) werknemers in de particuliere sector, met een looninkomen ontleend aan marktopbrengsten; (3) kapitaal-eigenaren, met een winstinkomen (huren, rente, dividenden); (4) 'afhankelijken' met een inkomen uit overdrachten (uitkeringstrekkers). De preferenties of belangen van degenen die niet bij de overheid werkzaam zijn, tellen mee bij de politieke besluitvorming – zijn effectief – voor zover (en afgezien van de zeldzame kwaliteit van puur altruïsme –: (a) werkenden bij de overheid tevens deel uitmaken van andere sociale groepen ('multipale posities'; bij voorbeeld een politicus die tevens aandeelhouder is); (b) werkenden bij de overheid ermee rekening houden dat ze in een andere sociale groep terecht kunnen komen ('mobiliteit'); (c) desbetreffende sociale groepen erin slagen om via het uitoefenen van pressie een 'gevestigd belang' op te bouwen bij de besluitvormers binnen de overheidsorganisatie.

De 'effectieve-belangenstructuur' die langs deze wegen tot stand komt, is bepalend voor de belastingen, alsook voor de uitgaven. Afgezien van de restricties die gevestigde belangen aan het gedrag van de overheid opleggen, kunnen het gedrag en daardoor de belangen van sociale groepen ook nog indirecter een rol spelen, namelijk wanneer dit gedrag beïnvloed wordt door het beleid van de overheid en dit gevolgen heeft voor de realisatie van het beleid ('structurele dwang'); vergelijk de effecten van belastingheffing op het arbeidsaanbod of op de investeringen.

De belangenfunctiebenadering onderscheidt zich van de eerdergenoemde benaderingen vooral daarin dat, enerzijds, veel geringere zelfstandige betekenis wordt toegekend aan de invloed van electorale processen (die tenslotte slechts één, discontinu, invloedsmedium vormen) en, anderzijds, ten opzichte van de benadering van Brennan en Buchanan veel meer ruimte wordt ingebouwd voor de invloed van anderen dan 'Leviathan'.

Hoewel bovengenoemde benaderingswijzen onderling sterk verschillen, is er een belangrijke overeenkomst in de onderliggende structuur. In tegenstelling tot de orthodoxe, normatieve beschouwingwijze die gericht is op rechtvaardigheid en efficiëntie, staat hier de verklaring van belastingen centraal. Twee elementen spelen daarbij een fundamentele rol: de preferenties of belangen van (re-

presentatieve) individuen, alsmede hun politieke invloed. De wijze waarop deze elementen verder worden gespecificeerd en aangewend, is echter sterk verschillend, zoals we hebben laten zien. Overeenstemming is er ten aanzien van het uitgangspunt dat belangen en politieke invloed te zamen – in onze terminologie: de 'effectieve-belangenstructuur' – het actuele belastingstelsel bepalen. Als geheel van wetten is een dergelijk stelsel de juridische neerslag van genoemde belangenstructuur.

Een, in het kader van het thema belastinghervorming, belangrijke implicatie hiervan is, dat slechts om drie redenen een substantiële hervorming kan plaats vinden: (a) er wordt wezenlijk nieuwe en negatieve informatie verworven inzake feitelijke aard of effecten van het vigerende belastingstelsel; (b) er is een substantiële verandering opgetreden in de preferenties/belangen van betrokkenen; (c) er is een substantiële verandering opgetreden in de politieke invloed van betrokkenen.

In relatie tot eerstgenoemde reden kan bij voorbeeld gedacht worden aan het wegnemen van belasting- of uitgavenillusie; resultaten van thans lopend onderzoek inzake 'tax (expenditure) incidence' – dat wil zeggen de verdeling van de lasten en lusten van overheidsbeleid – en inzake de 'incentive effects' van belastingen kunnen in dezen van grote betekenis worden. Met betrekking tot de twee laatstgenoemde redenen kan worden opgemerkt dat verwacht mag worden dat deze zich onder normale omstandigheden slechts zeer geleidelijk zullen wijzigen; de voorkeuren bij voorbeeld als gevolg van economische groei, en de politieke invloed bij voorbeeld als gevolg van geleidelijke wijzigingen in de numerieke sterkte of organisatiegraad van bepaalde sociale groeperingen.

Onder dergelijke omstandigheden is 'fine tuning' via stelselhervorming niet te verwachten. Veeleer zal het bestaande stelsel, via verfijning zoals aftrekposten, worden bijgesteld om het meer in overeenstemming te brengen met de nieuwe werkelijkheid ('tinkering'). Tegenover de kosten die dergelijke verfijningen, in termen van beheers- en inachtnemingskosten en mogelijke inefficiënties, meebrengen, staan namelijk de kosten van een hervorming die naarmate zij op minder sterk gewijzigde politieke verhoudingen – veranderingen in de

effectieve-belangenstructuur – geënt is, vanwege haar te verwachten gemakkelijkere aanvechtbaarheid en de inherente onzekerheid ten aanzien van haar precieze effecten, grotere weerstanden bij belangengroepen zal oproepen. Er zal dus eerst een kritische drempel overschreden moeten worden, voordat genoemde geleidelijke structurele wijzigingen een hervorming mogelijk (politiek haalbaar) maken. De geschiedenis leert dan ook dat substantiële hervormingen bijna uitsluitend optreden ten gevolge van revoluties of overheersing door een vreemde mogendheid, waardoor een structuurbreuk optreedt in de effectieve-belangenconfiguratie.

De geschiedenis van het Nederlandse belastingstelsel laat daar mooie voorbeelden van zien. De Spaanse en Franse overheersing spelen daarin een zeer gewichtige rol. Zo legde de Unie van Utrecht (1579) de basis voor het belastingstelsel tijdens de Republiek, en werd tijdens de Bataafse Republiek de grondslag gelegd voor het stelsel tijdens het Koninkrijk (naar ontwerp van I.J.A. Gogel). Een recent voorbeeld – waarbij dan wel niet zozeer sprake is van overheersing als wel beïnvloeding door ‘vreemde mogendheden’ – betreft de invoering van de BTW. Voor menig EG-land is dit een ‘price of entry’ geweest. De invoering van de inkomstenbelasting in Nederland aan het eind van de vorige eeuw kan genoemd worden als illustratie van meer geleidelijke, binnenlandse, ontwikkelingen die op den duur een kritische drempel overschrijden. Nadat, volgens De Vrankrijker²⁸, tussen 1870 en 1890 veel ‘kruimelwerk’ – meestentijds in de technische sfeer – was gedaan ten aanzien van de belastingen, werd in 1892/93 de inkomstenbelasting, naar ontwerp van N.G. Pierson, aangenomen.

In de context van dit artikel is vooral de volgende karakterisering door De Vrankrijker van de reikwijdte en de determinanten van deze hervorming interessant: ‘De hervorming van Pierson was voor de belastingplichtigen niet zo ingrijpend (!), maar was dit wel voor het verouderde stelsel. Het meest bijzonder is het tijdstip van de hervorming. Grote veranderingen werden steeds mogelijk en noodzakelijk door oorlogen en revoluties. (...) Dit uitzonderlijke was mogelijk, doordat het Nederlandse parlement nu eerst tot een late reactie op 1848 en 1870 (jaren van politieke spanning in Europa,

schr.) bereid was, en vooral door de ‘stille revolutie’, de voortschrijdende omwenteling in de maatschappij, de verandering in de positie van klassen en standen’.²⁹

5. De Commissie-Oort: speelbal of breeklizzer?

Wat mogen we nu in het licht van het voorgaande verwachten ten aanzien van het werk van de Commissie-Oort? Laten we daartoe eerst in het kort de voorwaarden samenvatten waaronder een succesvolle hervorming mogelijk lijkt. Deze voorwaarden betreffen enerzijds de omstandigheden waaronder het vigerende belastingstelsel functioneert en anderzijds de wijze waarop de hervorming wordt voorbereid.

Aangezien er geen sprake is van een revolutie of oorlog, zullen de voorwaarden gezocht moeten worden in structurele ontwikkelingen in de economische en politieke sfeer die een kritische drempel overschrijden.³⁰ Factoren die in die richting wijzen zijn de toenemende kosten van belastingheffing³¹ en de toenemende belastingontwijking langs legale en illegale weg, waarover geleidelijk meer negatieve informatie ter beschikking komt. Zoals eerder opgemerkt, kan het ter beschikking komen van substantiële nieuwe informatie inzake het functioneren van een belastingstelsel, ook bij niet veranderende preferenties ten aanzien van overheidsactiviteiten en ongewijzigde politieke invloedstructuren, aanleiding geven tot belastinghervorming. Maar belangrijk is het ook te constateren dat zich, in het kielzog van de lange golf in de economie en de demografische ontwikkeling, structurele veranderingen aftekenen in de sociale opbouw van onze maatschappij waardoor de politieke invloedstructuur zich wijzigt. We doelen hier niet alleen op de voortschrijdende ‘vergrijzing’, waardoor de relatieve numerieke sterkte van de ‘afhankelijken’ toeneemt, maar ook op de belangrijke positie die ambtenaren zijn gaan innemen en op de na lange tijd weer groeiende groep van de zelfstandigen, een voor het sociale weefsel van een kapitalistische economie uiterst gewichtige groepering. De effectieve-belangenstructuur die aan de juridische vormgeving van het belastingstelsel ten grondslag ligt ondergaat hierdoor wijzigingen die na een periode van sleutelen (‘tinkering’) aan het stelsel (vanwege

de kosten van hervorming), eveneens tot een belastinghervorming aanleiding kunnen geven. Over al deze factoren is aan de ene kant nog zo weinig bekend en aan de andere kant, voor zover studies verricht zijn, nog zo weinig consensus, dat hervormingsvoorstellen al gauw het karakter krijgen van een blindganger of een losse flodder (hoe bekwaam de leden van een daartoe in het leven geroepen hervormingscommissie ook mogen zijn).

Voor een maximale kans op succes zal, kort gezegd, aan twee voorwaarden voldaan moeten worden: (a) gedegen informatie over de lasten en baten van het huidige stelsel, in ieder geval op het niveau van representatieve individuen van politiek gewichtige belangengroepen; (b) 'commitment' van de kant van genoemde belangengroepen, te bereiken door deze in een vroeg stadium bij de ontwikkeling van een voorstel te betrekken. Let wel, ook de baten van overheidsvoorzieningen dienen hierbij betrokken te worden. In feite zijn baten immers niets anders dan negatieve belastingen. Zoals eerder opgemerkt, suggereren resultaten van opinieonderzoek ook duidelijk dat belastingweerstand – tot uitdrukking gebracht bij geïsoleerde vragen naar de waardering van belastingen – van alle tijden en volkeren is, maar dat voor belastingopstand nog iets meer vereist is, namelijk de perceptie van een te kort schietend saldo van belastingen en baten van voorzieningen die ermee geassocieerd worden. In dit verband moet helaas worden opgemerkt dat de huidige kennis inzake de verdeling van de baten van deze voorzieningen – het 'profijt' van de overheid – nog uiterst gebrekkig is.³² Geamendeerd voor deze eis dat ook de batenverdeling bij het onderzoek betrokken dient te worden, kunnen wij de volgende beleidsaanbevelingen van Break onderschrijven:

'This would involve an early commitment on the part of the (...) government to a serious and systematic study of tax reform, combined with the widespread public discussion of all its aspects. The goal would be to collect, organise, and integrate the results of existing research studies of the economic effects of taxation; to stimulate the short- and long-run effects of alternative tax reform packages; to determine the areas of agreement among fiscal experts and to identify the nature of, and the reasons

for, their disagreements; and, most important of all, to develop the widest attainable public understanding of the strengths and weaknesses of the present (...) tax system together with the most general consensus concerning its reform'.

Na wat hierboven is opgemerkt over voorwaarden voor een succesvolle belastinghervorming, zal het duidelijk zijn dat onze verwachtingen ten aanzien van de effecten van het werk van de Commissie-Oort niet hooggespannen zijn. Dit voorstel zal geen breekijzer blijken te zijn, maar zal hoogstens de speelbal worden van coalitievormende politici en van enkele beleidsgerichte intellectuelen. Noch de beschikbare tijd (enkele maanden), noch het taakgebied (slechts de loon- en inkomstenbelasting), noch het tijdstip van rapportering (15 mei; dat wil zeggen vlak voor de kabinetformatie), noch de samenstelling van de commissie (géén breed draagvlak), geven reden tot optimisme. Wellicht doet de commissie er nog het beste aan de minister voorlopig voor te stellen een aardig gebruik uit de 17e eeuw weer in te voeren: premies uitloven voor goede ideeën omtrent nieuwe belastingen.

Noten

1. Onderzoek dat ten grondslag ligt aan dit artikel is verricht binnen het onderzoeksprogramma 'Economische Politiek en Belangentegenstellingen' van de Universiteit van Amsterdam. Van financiële ondersteuning door de Nederlandse Organisatie voor Zuiver Wetenschappelijk Onderzoek (ZWO) is dankbaar gebruik gemaakt.
2. Belangrijke bijdragen kunnen gevonden worden in: H.F. Ladd en T.N. Tideman (red.), *Tax and expenditure limitations*, Washington DC 1981.
3. W. Schneider, 'Punching through the Jarvis Myth', in: A.B. Laffer en J.P. Seymour (red.), *The economics of the tax revolt*, New York 1979, p. 114-117.
4. Zie b.v. A. Lewis, *The psychology of taxation*, Oxford 1982, en A. Hadenius, Citizens strike a balance: discontent with taxes, content with spending, *Journal of Public Policy*, 5, 1985, p. 349-363.
5. J. Naisbitt, *Megatrends*, Utrecht 1984, p. 162.
6. Schneider, aldaar, p. 116.
7. Zie b.v. het rapport *Bewoners belast*, van het Instituut voor Onderzoek van Overheidsuitgaven, 's-Gravenhage 1985.
8. J. Naisbitt, aldaar, p. 162.
9. Zie: J. Citrin en D.P. Green, Policy and opinion in California after Proposition 13, *National Tax Journal*, 35, 1985, p. 15-35.

10. Zie: D. Bails, A critique on the effectiveness of tax-expenditure limitations, *Public Choice*, 38, 1982, p. 129-138.
11. Zie: D. Bails, aldaar.
12. Zie b.v. L. Koopmans en A. Wellink, *Overheidfinanciën*, Leiden 1983.
13. G. Burtless en R. Haveman, Taxes, transfers, and labour supply: The evolving views of US economists, paper dat gepresenteerd is op het congres van het International Institute of Public Finance, Madrid 1985.
14. P.S.A. Renaud en J.J. Siegers, Income and substitution effects in familylabour supply, *De Economist*, 132, 1984, p. 350-366.
15. I. Hansson, An evaluation of the evidence on the impact of taxation on capital formation, paper dat gepresenteerd is op het congres van het International Institute of Public Finance, Madrid 1985.
16. Zie J.A. Kay, Tax reform in retrospect: The role of inquiries, paper dat gepresenteerd is op het congres van het International Institute of Public Finance, augustus 1985, Madrid.
17. De officiële documenten zijn: *Blueprints for basic tax reform*, US Government Printing Office, Washington 1977; *Tax reform for fairness, simplicity, and economic growth*, Department of the US Treasury, Washington 1984, en *The President's tax proposals to the Congress for Fairness, growth, and simplicity*, mei 1985.
18. De commissie werd in 1975 ingesteld en produceerde in 1978 het rapport *The structure and reform of direct taxation*, Londen 1978.
19. Wellicht is het in dit verband nuttig om de lezer te herinneren aan de lotgevallen van het zogenaamde rapport Hofstra uit 1978, dat, op verzoek van de bewindslieden van financiën, handelde over de wenselijkheid en praktische mogelijkheden tot herziening van de belastingheffing in verband met de inflatie (zie Koopmans en Wellink, aldaar, p. 159-160). De voorstellen van Hofstra die, naar verwacht mag worden, veel minder ingrijpend zijn dan de voorstellen waarmee de Commissie-Oort zal komen, hebben het politiek niet gehaald.
20. J. van den Doel, *Democratie en welvaartstheorie*, Alphen aan den Rijn, 1978.
21. Zie R.J. Aumann en M. Kurz, 'Power and taxes', *Econometrica*, 45, 1977, p. 1137-1161.
22. R.M. Peck, 'Power and linear income taxes: An Example', *Econometrica*, 54, 1986, p. 87-94.
23. Zie A.H. Meltzer en S.F. Richard, 'A rational theory of the size of government', *Journal of political economy*, 1981; en van dezelfde auteurs: *Tests of a rational theory of the size of the government*, *Public Choice*, 41, 1983, p. 403-418.
24. Zie R. Brennan en J. Buchanan, *The power to tax*, Cambridge 1980.
25. De burgerinitiatieven in de Verenigde Staten voor 'tax and expenditure limitations' geven in ieder geval meer ondersteuning aan hun opvatting dan aan die van onder anderen Meltzer en Richard, waarbij de overheid zich zou gedragen conform de wensen van de (mediaan)kiezer.
26. G.F. Break, Avenues to tax reform: Peirls and possibilities, *National Tax Journal*, 37, 1984, p. 1-8.
27. Zie b.v. F.A.A.M. van Winden, *On the interaction between state and private sector*, Amsterdam 1983; van dezelfde auteur: *De mens in de collectieve sector*, Leiden 1985; F.A.A.M. van Winden, B.C.J. van Velthoven en P.S.A. Renaud, Belastingdruk en overheidsuitgeven in Nederland 1952-1977, *Economisch-Statistische Berichten*, 69, 1984, p. 523-528.
28. Zie A.C.J. de Vrankrijker, *Geschiedenis van de belastingen*, Bussum 1969.
29. Zie De Vrankrijker, aldaar, p. 81.
30. Wel kan de invloed van 'vreemde mogelijkheden' bij een voortschrijdende Europese eenwording een zeer belangrijke determinant worden, zoals we boven ten aanzien van de BTW hebben geconstateerd.
31. Zo schat een recent Amerikaans onderzoek de totale extra kosten voor de burgers van een toeneming van de marginale tarieven van alle belastingen in de Verenigde Staten met 1 procent op 34-48 dollarcent per dollar netto additionele opbrengst (Break, aldaar, p. 2).
32. Van een eerste poging tot het in kaart brengen van deze verdeling in Nederland is verslag gedaan in het rapport *Profiel van de overheid in 1977* van het Sociaal Cultureel Planbureau, 's-Gravenhage 1981.