



Belastingpolitieke idealen

DRS. H. J. VAN DE BRAAK

Inleiding

Twee jaar geleden is de herdruk verschenen van een boeiende studie van de hand van Fritz Karl Mann over de betekenis van belastingpolitieke idealen 1). Tegen de achtergrond van het vraagstuk der belastingweerstand lijkt het mij de moeite waard om daar aandacht aan te schenken. Het ziet er immers naar uit, dat de gemiddelde belastingbetaler zich weinig illusies zal maken over zulke idealen, al was het maar omdat bijvoorbeeld de creatie van betere, belastbare feiten — historisch gezien — in zijn na-deel blijkt uit te vallen. Dat wil zeggen, uit een oogpunt van rechtszekerheid en belastingmentaliteit moet het bedenken van alternatieve, belastbare feiten niet al te hoog worden aangeslagen, omdat de geschiedenis van de belastingheffing leert dat zulke feiten vaak als een aanvullende en niet als een vervangende inkomstenbron voor de overheid blijken te fungeren. „Alte Steuern, gute Steuern; neue Steuern, schlechte Steuern” 2).

In onderstaande beschouwing zal ik om te beginnen aandacht schenken aan de betekenis van zogeheten belastingtheorieën, die motiveren waarop het recht van de overheid berust om belasting te heffen. Die belastingtheorieën zal ik daarbij relateren aan het betoog van Mann. Daarnaast doet zich de vraag voor, hoe wij ons in de hedendaagse verzorgingsstaat zulke belastingpolitieke idealen moeten voorstellen. Ik zal daarbij vooral aanknopen bij de ideeën van Knut Wicksell, die een oorspronkelijke conceptie van rechtvaardige belastingheffing voorstellen 3). In de eerste plaats beklemt hij de samenhang tussen de kosten en baten van collectieve voorzieningen, die wellicht is te realiseren middels gelede budgettering. In de tweede plaats accentueert Wicksell de unanimité van besluitvorming over collectieve voorzieningen, die is terug te vinden in de zogeheten belastingreferenda.

Belastingtheorie

Kenmerkend voor het belastingrecht is zijn streven naar een evenwicht tussen

rechtvaardigheid en doelmatigheid. Ofschoon dit (vage) evenwichtsstreven typerend is voor meerdere rechtsgebieden 4), worden bij fiscale wetgeving diverse rechtsbeginselen onderkend, die aan zulk streven ten grondslag liggen. Exemplarisch voor het rechtvaardigheidsstreven is het gelijkheidsbeginsel volgens welke belastingplichtigen — die in dezelfde omstandigheden verkeren — een zelfde bedrag aan belasting behoren te betalen. Dit gelijkheidsbeginsel is weer nader uitgewerkt in met name het profijt-, draagkracht- en buitenkansbeginsel. Exemplarisch voor het doelmatigheidsstreven is het welvaartsbeginsel: belasting wordt zodanig geheven dat de algemene welvaart zo groot mogelijk is. Dit betekent bijvoorbeeld dat belastingheffing rekening houdt met inspanningsreacties, die negatief zullen zijn wanneer ten gevolge van de opgelegde belasting minder eenheden produktiefactor worden aangeboden.

Onder belastingtheorieën worden wel verstaan de theorieën, die aangeven en motiveren op welke rechtsgronden de belastingheffing berust, alsook welke maatstaven — in het bijzonder met betrekking tot de verdeling van de collectieve-lastendruk — bij de inrichting van de belastingheffing behoren te worden gehanteerd 5). Het spreekt vanzelf, dat deze belastingtheorieën sterk uiteenlopen onder invloed van staatkundige opvattingen, sociaal-economische omstandigheden e.d. Een belangrijke oorzaak voor die divergentie is dan ook gelegen in de veelzijdigheid van het instrument der belastingheffing. Aanvankelijk ontloopt belastingheffing zich als een vorm van *sociale politiek*, waarbij haar een maatschappelijk sturende functie wordt toegedacht. Zo wordt wel onderscheid aangebracht tussen zogeheten aansporingsbelastingen („incentive taxes”) en afschrikkingsbelastingen („punitive taxes”) 6). In het eerste geval kunnen we denken aan de ouderwetse vrijgezellenbelasting, die de procreatie aanmoedigt, maar ook de moderne belastinguitgaven waarbij bepaald gedrag wordt gestimuleerd door middel van fiscale tegemoetkomingen of wel ontheffingen. In het tweede geval valt natuurlijk te denken aan de belastingen op dubieu-

ze of luxueuze consumptiegoederen, maar ook aan de „rent”-heffingen — kansspelbelasting, vermogensaanwasdeling —, die bepaald gedrag als het ware bestraffen ook al hoeft hier geen sprake te zijn van schuld („culpa”).

Naderhand wordt belastingheffing vooral voorgesteld in haar gedaante van bekostigingsinstrument. Oudere belastingdefinities reppen dan ook over gedwongen inkomensoverdrachten ter dekking van overheidsuitgaven en ter bekostiging van collectieve goederen. Zulke definitie mist inmiddels de ruimere overheidstaak, waarbij belastingheffing wordt aangewend voor de realisering van diverse, niet-fiscale doeleinden zoals welvaartsbevordering en inkomensverdeling. Op die manier is het de sociaal-economische sturingsfunctie, die weer op de voorgrond treedt.

Alhoewel het belastingtheoretische denken weinig systematiek vertoont, is het met enige goede wil mogelijk om enkele belastingconcepties te onderkennen, die inzicht geven in de daaraan ten grondslag liggende, maatschappelijke verhoudingen alsook in de aangevande rechtsgronden. In grove trekken zal ik die belastingpolitieke concepties en idealen weergeven. Zolang belastingheffing fungeert als buitengewoon financieeringsmiddel voor de vorst, concentreert het belastingtheoretische denken zich op de vraag of hij wel het recht heeft om belasting te heffen. Zo fungeert in het absolutistische tijdperk belastingheffing als een noodmaatregel, die met de grootste terughoudendheid en zorgvuldigheid gehanteerd dient te worden. Typerend in dat opzicht is de uitdrukking in het Engelse staatsrecht van destijds: „The King should live of his own” 7). Dat wil zeggen, vorsten dienen hun uitgaven uit eigen middelen te bekostigen — verkoop van ambten, verpachting van gronden enz. — en kunnen slechts bij wijze van noodmaatregel een beroep doen op de beurs van de burger in de vorm van de zogeheten beden. Zodoende is belastingweerstand een vanzelfsprekende en legitieme zaak, terwijl vrijwillige bijdragen in natura of pecunia moeten worden gezien in het licht van leenrechtelijke verhoudingen 8).

1) Fritz Karl Mann, *Steuerpolitische Ideale*, Stuttgart/New York, 1978.

2) Otto Veit, *Grundlagen der Steuermoral, Zeitschrift für die Gesamte Staatswissenschaft*, 83e jg., 1927, blz. 342.

3) Knut Wicksell, A new principle of just taxation, in: Richard A. Musgrave en Alan T. Peacock (eds.), *Classics in theory of public finance*, New York, 1967, blz. 72-119.

4) W. J. Slagter, *Rechtvaardigheid en doelmatigheid*, Deventer, 1961.

5) H. J. Hofstra, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Deventer, 1977, blz. 83.

6) Fritz Karl Mann, *Steuersoziologie*, in: Wilhelm Bernsdorf, *Wörterbuch der Soziologie*, Stuttgart, 1969, blz. 1128.

7) Mann, a.w., 1978 blz. 39.

8) Joseph Schumpeter, The crisis of the tax state, *International Economic Papers*, Londen, 1954, blz. 11.

Van lieverlee worden die beden echter zo vanzelfsprekend, dat misstanden op dat punt, maar ook een betere kennis van de sociaal-economische consequenties van belastingheffing, het belasting-theoretische denken stimuleren. Onder invloed van de staatkundige leer van het maatschappelijk contract en het leerstuk van de volkssoevereiniteit ontwikkelt zich het denkbeeld, dat belasting zoveel als een rechtvaardige prijs is („justum pretium”), die burgers moeten betalen voor het profijt van overheidsdiensten, bijvoorbeeld waar het gaat om de bescherming van eigendomsrechten. Men spreekt hier wel van de zogenaemde *ruiltheorie*, volgens welke het individu een privaatrechtelijke verhouding met de staat onderhoudt en als zodanig een prijs voor overheidsdiensten betaalt, die niet wezenlijk verschilt van de prijs die men op een markt moet betalen. Zo fungeren de „middelen te water” als het oudste deel van het Nederlandse belastingstelsel. Deze convooy- en licentgelden — naderhand geëvolueerd tot in- en uitvoerrechten — zijn vergoedingen voor de bescherming van oorlogsschepen resp. voor het recht om handel te drijven met de vijand 9). De ratio van deze belastingrechtelijke conceptie is terug te vinden in het profijtbeginsel: belasting mag slechts worden geheven in verhouding tot het profijt dat men van overheidsprestaties heeft. Over het algemeen leidt deze belastingconceptie tot een grote voorkeur voor verteringsbelastingen. Het is in dat licht bezien niet zo verwonderlijk, dat zich in het absolutistische tijdperk — gekenmerkt door belastingprivileges voor de standen, die met bloed en gebed „betalen” — het belasting-politieke ideaal van de accijnzen ontwikkelt. Accijnzen beantwoorden immers aan een — weliswaar oppervlakkig — algemeenheids- en gelijkheidsideaal, dat bovendien de voordelen van het type indirecte belastingheffing in zich verenigt: vrijwilligheid, onzichtbaarheid, opvoeding, opbrengst 10).

Mét de verruiming van de overheids-taak — die vooral de overgang van nachtwaker- naar verzorgingsstaat markeert — ontstaat het impliciete inzicht, dat veel overheidsprestaties zoveel als collectieve goederen zijn, die voor iedereen weliswaar een gelijk belang vertegenwoordigen maar die moeilijk individueel zijn toe te rekenen. Met andere woorden, naarmate de band tussen nut en prijs wordt losgekoppeld — het genieten, betalen en beslissen liggen niet langer in één hand —, is het vooral de draagkrachtgedachte, die tot een rechtvaardige lastenverdeling moet leiden. Doet aanvankelijk de proportionele heffing opgeld, later zijn het de progressie en de belastingvrije voet, die mede vormgeven aan de draagkrachtgedachte. Zoals bekend is dat niet zonder slag of stoot gegaan: „Die Progression wäre ebenso frivol wie das Verhalten eines Händlers, der, sobald er einen reichen Fremdling in seine Tür eintreten

sieht, sich sagt: 'Dieser Mann ist reich, deshalb muss er teuer bezahlen.'” 11). Hoe dat verder zij, hier is sprake van een belastingrechtelijke conceptie, die belasting opvat als een soort offer dat uit de verhouding tussen individu en gemeenschap voortvloeit. Die *offertheorie* is plausibel voor zover het in veel gevallen een fictie is om te menen, dat de burger slechts een individuele ruilverhouding met de overheid onderhoudt. Veeleer zouden we hier kunnen spreken van een collectieve ruilverhouding, omdat de overheid inkomensoverdrachten vordert en die volgens een bepaalde verdeelsleutel weer uitkeert in de vorm van (gebonden) overdrachtsinkomens. De ratio van deze belastingrechtelijke conceptie is terug te vinden in het draagkrachtbeginsel, volgens welke — in de klassieke bewoordingen van Adam Smith — belasting dient te worden geheven naar de „ability to pay”, een criterium waaraan niet geringe complicaties zijn verbonden 12). Een typische draagkrachtheffing is de inkomstenbelasting, die echter door haar ontgaanbaarheid en afwentelbaarheid sterk aan erosie onderhevig is.

De draagkrachtgedachte markeert als het ware de overgang naar een derde belastingrechtelijke conceptie, voor zover belastingheffing een ingreep kan betekenen in maatschappelijke machts- en welzijnsverhoudingen wanneer bijvoorbeeld

Deze rubriek wordt verzorgd door de vakgroep Sociaal-Economisch Beleid van de Erasmus Universiteit Rotterdam

buitenkansen als het ware worden bestraft, ook al hoeft daarbij geen sprake te zijn van schuld. De ratio van deze belastingtheoretische opvatting is terug te vinden in het buitenkansbeginsel — ook wel het beginsel van de bevoorrechte verkrijging genaamd —, inhoudend dat wanneer iemand door de verkrijging van een bate bevoordeeld is boven anderen, in verhouding tot dat voordeel belasting mag worden geheven. Een typische rent- of surplusheffing is de kansspelbelasting of de vermogensaanwasdeling en onder rent wordt wel verstaan datgene wat natuurlijke of rechtspersonen door machts-, toevalls- of voorsprongpositie in de schoot wordt geworpen.

Begrotingsnormering

Tegen de achtergrond van het feit, dat draagkrachtheffingen sterk aan erosie onderhevig zijn en rentheffingen — voor zover ruimer gedefinieerd dan de bestaande, men denke aan zoiets als rentinkomens —, nauwelijks op maatschappelijke steun kunnen rekenen, doet zich de vraag voor wat wij ons in de huidige verzorgingsstaat eigenlijk moeten voorstellen van belastingpolitieke idealen. In de eerste plaats kunnen we ons voorstel-

len, dat het rechtvaardigheidsgehalte van de vigerende belastingheffing wordt opgevoerd, niet alleen door verscherpte controle op fiscale trucage of door het neutraliseren van inflatie-effecten, maar ook door een confrontatie met sociale-rechtvaardigheidsopvattingen zoals deze sedert de baanbrekende studie van John Rawls 13) in discussie zijn gekomen. In de tweede plaats kunnen we ons afvragen of, en in hoeverre, de grenzen van belastingheffing inmiddels zijn bereikt resp. overschreden. In dat verband zij herinnerd aan de opmerking van Wolfson, dat het huidige beleid sterk doortrokken is van het non sequitur dat wat er in de primaire inkomensvorming niet deugt door middel van collectieve heffingen en voorzieningen gecorrigeerd zou moeten worden 14). In de derde plaats kunnen we bij belastingpolitieke idealen vooral denken aan een duidelijke en acceptabele samenhang tussen collectieve kosten en baten. Typerend is immers, dat in de huidige verzorgingsstaat het stelsel van openbare financiering — opgevat als een gigantisch samenstel van negatieve en positieve inkomensoverdrachten — vooral wordt beoordeeld in termen van economisch evenwicht, bijvoorbeeld de toelaatbaarheid van financieringstekorten. Zodoende wordt voorbijgegaan aan de gedachte, dat er ook zoiets is als een rechtsevenwicht voor zover belastingbetalers een aantoonbare en aanvaardbare samenhang wensen tussen de heffing en bestemming van algemene middelen. In die trant is bijvoorbeeld door Brüll het belastingpolitieke ideaal van de gelede *budgettering* gepropageerd, dat een dwingend parallelisme veronderstelt tussen de inkomsten- en uitgavenstructuur van de rijksbegroting 15). Dat wil zeggen, individuele goederen vanwege de overheid dienen te worden bekostigd uit profijt-heffingen; collectieve goederen uit draagkrachtheffingen en quasi-collectieve goederen of inkomensoverdrachten uit rent- of surplusheffingen. Vanzelfsprekend levert deze parallelle koppeling tussen inkomsten- en uitgavenstructuur niet geringe problemen op, wanneer we alleen al kijken naar de kwantitatieve verhoudingen. Zo zouden de rentheffingen, gelet op het explosief gegroeide geheel van inkomens-

9) Hofstra, a.w., blz. 13.

10) Mann, a.w., 1978, blz. 60.

11) Idem, blz. 266.

12) L. V. M. Stevens, *Belasting naar draagkracht*, Deventer, 1980, blz. 131 e.v.

13) Zie bijvoorbeeld P. Pappenheim, Rawls' weg tot Tinbergen. Naar een algemeen aanvaarde grondslag voor een inkomensverdelingsbeleid, *Intermediair*, 15 augustus 1980, blz. 35 e.v.

14) D. J. Wolfson, De wereld waarin we leven, *Beleid en Maatschappij*, 1980, no. 3/4, blz. 82.

15) D. Brüll, *Rechtsnorm en overheidsbudget*, Amsterdam, 1967. Vgl. mijn eerdere beschouwing in *ESB: Belastingweerstand, uitvretergedrag en gewetensnood*, 16 juli 1980, blz. 815, 816.

overdrachten zoals uitkeringen en subsidies, zeer sterk moeten expanderen.

Het is natuurlijk niet toevallig, dat de rechtssamenhang tussen collectieve kosten en baten uit het zicht is verdwenen. Illustratief in dat opzicht is de historische ontwikkeling van de *begrotingsnormering* 16). In de eerste helft van de 19e eeuw kent Nederland het beginsel van de sluitende begroting, vooral ingegeven door de afkeer voor de „burden of debt” en door de vrees dat leningsfinanciering tot verspilling zal leiden. Van lieverleed echter ontstaat het inzicht — onder meer door de aanleg van staatsspoorwegen —, dat leningsfinanciering geoorloofd en zelfs bevorderlijk is voor de nationale welvaart. Dat inzicht, gelegitimeerd door de theoretische opvattingen van Keynes over pro- en anticyclische budgettering, leidt echter tot een preoccupatie met het economisch evenwicht van de rijksbegroting waarmee aan het rechtsevenwicht wordt voorbijgegaan. Ofschoon er inmiddels vormen van normering werden geïntroduceerd — de zogeheten norm van Romme, Zijlstra, Hofstra en Duisenberg —, kwam de eerste, grote schrik in 1971 toen een meerjarering van rijksuitgaven werd geopenbaard, die met name wat betreft de uitkeringen uit hoofde van de sociale zekerheid duidde op onbeheersbare en exponentiële groei 17). Hoewel het rijksuitgavenbeleid inmiddels meer beheersbare trekken lijkt te vertonen,

wreekt zich het historische feit dat nauwelijks of geen aandacht is besteed aan het rechtsevenwicht waaraan een rijksbegroting behoort te beantwoorden, volgens welke er een duidelijke en acceptabele samenhang dient te bestaan tussen de heffing en bestemming van algemene middelen. Het is die samenhang tussen collectieve baten en kosten die systematisch — met uitzondering van het leerstuk der belastinguitgaven — wordt verdoezeld, waardoor de fiscale illusie wordt gewekt dat collectieve voorzieningen gratis zijn resp. door „anderen” worden betaald 18).

Unanieme besluitvorming

Met name Knut Wicksell heeft in zijn klassieke studie over rechtvaardige belastingheffing die samenhang tussen kosten en baten beklemtoond. Voor de aantoonbaarheid van die samenhang zou het bovengenoemde, belastingpolitieke ideaal van de gelede budgettering een rol van betekenis kunnen spelen. Wat daarnaast de aanvaardbaarheid van diezelfde samenhang betreft, liggen de zaken anders. Wicksell meent dat de besluitvorming met betrekking tot collectieve voorzieningen — waar belastingheffing als financieringsmiddel fungeert — zoveel mogelijk het ideaal van de unanimiteit dient te benaderen. Op die manier zal niemand het idee hebben, dat hij eigenlijk voor zaken moet betalen waar hij

zich niet in kan vinden. In het oog springend nadeel van die unanimiteitsregel is natuurlijk, dat een vetorecht voor elk individu gigantische besluitvormingskosten met zich brengt. Niettemin is de beslissingsregel van Wicksell terug te vinden in de zogeheten belastingreferenda, die vooral in bepaalde deelstaten van Amerika — Californië met name — floreren in het kader van wat men het „sociaal-economisch populisme” zou kunnen noemen. Ofschoon veel sociaal-economische problematiek zich per definitie niet leent voor het simplificerende effect van de directe volksraadpleging, zou het niettemin aanbeveling verdienen om te onderzoeken of in bepaalde gevallen — ik denk aan beslissingen over uiterst gevoelige zaken als kernenergie en kernbewapening —, de werking van onze parlementaire democratie niet versterkt zou kunnen worden met elementen van directe democratie, zoals het (belasting)referendum 19).

H. J. van de Braak

16) Th. A. Stevers, *Begrotingsnormering 1814-1939*, in: *Economisch- en Sociaal-Historisch Jaarboek*, deel 39, 's-Gravenhage, 1976.

17) V. Halberstadt, *Naar een economische theorie van de publieke sector*, *Openbare Uitgaven*, december 1976, blz. 203.

18) D. Brüll, *De overheid en haar onwillige melkvee*, *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 14 augustus 1980, blz. 801.

19) Vgl. S. W. Couwenberg, *Referendum democratischer dan inspraakprocedures*, *NRC Handelsblad*, 27 oktober 1980.