

Inkomsten- of uitgavenbelasting?

Ideeën over een driedelig belastingstelsel

TEKST

met toevoeging van enkele noten

VAN DE REDE

uitgesproken bij het aanvaarden van het ambt van buitengewoon hoogleraar in het belastingrecht aan de Katholieke Hogeschool te Tilburg op donderdag 26 oktober 1967

door **dr. D. Brüll**

Mijne Heren Curatoren,

Mijne Heren Professoren, Lectoren en Leden van de wetenschappelijke staf, ,

Dames en Heren studenten,

en voorts Gij allen, die mij in dit uur de vreugde van Uw aanwezigheid bereidt,

Zeergewaardeerde Toehoorders,

Twee brede stromen vullen de Nederlandse Schatkist: de inkomstenbelasting – met haar satellieten loonbelasting en dividendbelasting¹ – en de omzetbelasting met haar aanhangsel van accijnzen. De eerste neemt circa 42 %, de tweede omstreeks 36% van de opbrengst van 's Rijks belastingen voor haar rekening, samen dus ruim driekwart. Voegen wij hieraan nog de vennootschapsbelasting toe, met haar 11 % een aardige embonpoint, dan mogen wij, met een beetje overdrijving, de rest franje noemen. Wij beleven thans het interessante ogenblik in de ontwikkeling van ons belastingstelsel, waarop

1ediverse voorstellen voor een (noodzakelijke) nieuwe wet op de vennootschapsbelasting aanleiding zijn geweest om het rechtskarakter van deze heffing ter discussie te stellen;

2ede omzetbelasting vóór 1970 zal moeten verdwijnen;

3e onze inkomstenbelasting zichzelf onmogelijk heeft gemaakt.

Op de beide laatste punten zal ik aanstonds nader ingaan. Daarvoor echter zij als uitgangspunt en Leitmotiv van hetgeen ik vanmiddag met U wilde behandelen, geconstateerd, dat een dergelijke unieke situatie ook voor hen, die geen zin in de geschiedenis zien, alleen al uit pragmatische overwegingen aanleiding zou behoren te zijn tot herbezinning op de structuur van ons gehele belastingstelsel.

Het verdwijnen van de omzetbelasting is het duidelijkst. De EEG heeft de belasting op de toegevoegde waarde aanvaard en Nederland heeft zich daarbij neergelegd. Het zou een volkomen misvatting van de feiten zijn, indien men hierin slechts een ingrijpende technische wijziging van de omzetbelasting zou zien. Onze omzetbelasting is een kostprijsverhogende belasting, die geheven wordt bij vrijwel elke levering en dienst, onafhankelijk van de vraag of zij op de consument, die haar qua opzet behoort te dragen, kan worden verhaald. Om een sprekend voorbeeld te noemen: de in déconfiture geraakte fabrikant, die zijn voorraden ver beneden inkoopprijs moet opruimen, ontvangt niet alleen de in die inkooprijzen betaalde omzetbelasting niet terug, hij is bovendien over de ramsjprijzen bij verkoop omzetbelasting verschuldigd, hoewel van doorberekening aan de afnemer geen sprake kan zijn.² Daar de omzetbelasting een kostprijsselement vormt, is de druk, ondanks allerlei ontsnappingsclausules (concern, splitsing etcetera) afhankelijk van de geleding der bedrijfskolom, hetgeen concurrentieverstorend en de prijzen vervalsend werkt. De voorgestelde belasting op de toegevoegde waarde daarentegen – nu reeds onder de naam BTW bekend – is een zuivere uitgavenbelasting, waarin de ondernemer uitsluitend de functie van bankier vervult,³ zonder rentevergoeding dan wel te verstaan. Het wordt een belasting van de draagkracht, naarmate zich deze in aankopen uit. Of het ook een belasting naar draagkracht zal zijn, zal van de concrete wetsinhoud afhangen.

Zal dus onze omzetbelasting onder druk van buiten stellig binnenkort verdwijnen, te beweren dat onze inkomstenbelasting zichzelf onmogelijk heeft gemaakt, dus onder druk van binnenuit, is bijna provocerend. Eenentwintig jaar geleden aanvaardde Smeets zijn hoogleraarsambt aan deze Hogeschool met een rede,⁴ die uitmondt in een verdediging van deze heffing tegen haar belagers. Dat was in 1946, het lustrumjaar van de invoering van het reële stelsel, waarmee men een sluitende heffing 'van de wieg tot het graf' verkregen meende

te hebben – al zouden een Wet Belastingherziening 1950 en een Wet inkomstenbelasting 1964 nodig blijken te zijn om allerlei werkelijke of vermeende lekken te dichten.

Zo belangrijk het verlaten van het bronnenfictiestelsel vanuit wetssystematisch oogpunt ook geweest moge zijn, symptomatisch is van meer betekenis het oorlogstarief, dat opliep tot 71%. Hierin kondigde zich op niet mis te verstane wijze aan wat Hofstra zeven jaar vóór Smeets had omschreven als ‘Het einde van de draagkrachttheorie’.⁵ Niet echter de door Hofstra onderstreepte theoretische bedenkingen – met name de onmogelijkheid van inter-personele nutsvergelijkingen – noch ook een evolutie van het rechtsbewustzijn – bij voorbeeld de wenselijkheid om in de bestaande inkomensverhoudingen in te grijpen – maakten een einde aan een. tarifiering, die bij benadering het leave-them-as-you-find-them-beginsel volgde. Achter leuzen als ‘niemand mag van de oorlog beter worden’ stond de bittere noodzaak om de boven een (te) klein goederenpakket zwevende koopkracht te verwijderen. Dit was de prélude van een ontwikkeling, waarin de

1 Het aandeel van deze als voorheffing van vennootschapsbelasting is zeer klein en wordt te verwaarlozen, indien de deelnemingsvrijstelling bij 5% gaat beginnen. 2 In dit opzicht is het van belang, dat wij sedert de invoering van de omzetbelasting in 1933 een vrijwel voortdurend stijgend prijspeil hadden, waardoor de ongewenste gevolgen beperkt bleven tot individuele gevallen of een enkele ongelukkige bedrijfstak. 3 Zou men niet bevreesd zijn voor ontduiking, dan zou technisch veel eenvoudiger heffing uitsluitend bij de laatste schakel kunnen geschieden, die dan niet meer bankier, doch Ontvanger zou worden. 4 M.J.H. Smeets ‘De ontwikkeling van de inkomstenbelasting’ 1946. 5 H.J. Hofstra in WdB 3495/97.

inkomstenbelasting in steeds sterkere mate werd gebruikt enerzijds voor doeleinden van economische politiek, anderzijds voor herverdeling van inkomens. Zeker, de inkomstenbelasting werd ook vóór 1941 met bijbedoelingen gehanteerd, dat wil zeggen zonder alleen maar het oog te hebben op een heffing dusdanig, dat de koopkrachtsverhoudingen vóór en na de cijns gelijk zijn, maar dit geschiedde bijkomstig. In 1962 echter kon Smeets in zijn ‘Herbezinning over de grondbeginselen van de belastingheffing’⁶ constateren, dat bedoelde doeleinden niet langer ondergeschikt, doch nevensgeschikt aan de heffing naar draagkracht waren geworden. ‘De belasting als instrument der economische (en sociale) politiek’, om met de titel van een befaamd boek⁷ van vlak na de tweede wereldoorlog te spreken, was wat de inkomstenbelasting betreft uit de theoretische in de praktische fase getreden.

Wie vandaag opnieuw over de ontwikkeling van de inkomstenbelasting zou willen spreken, zou in retrospectief een geleidelijke, niet steeds harmonische groei kunnen vermelden, waarbij gaandeweg op de liberale draagkrachtkern de bij onze manager-maatschappij passende politiek-economische en politiek-sociale elementen zijn geënt. Of hij echter met evenveel vertrouwen als Smeets in 1946 de toekomst der inkomstenbelasting tegemoet zou kunnen zien?

Evenmin als in 1941 is het vandaag de theorie, die het voortbestaan der inkomstenbelasting opnieuw aan de orde stelt. Dit is geen toeval. In het bijzonder in de menswetenschappen, waar niet zoals in de techniek een fout zichzelf onmiddellijk straft, past op elk theoretisch argument een tegenargument, zodat men niet voor niets van een academisch debat spreekt. Toch is het ook hier de praktijk, de maatschappelijke werkelijkheid, die – zij het soms met aanzienlijke vertraging – een rammelende theorie keert. Laten wij, zonder de pretentie volledig te zijn, een korte blik op deze werkelijkheid werpen.

Daar is in de eerste plaats de ongelooflijke gecompliceerdheid van de wet zelf. Deels is deze een gevolg van de hoge tarieven: hoe ingrijpender de heffing, des te verfijnder moet de verdeling zijn. Deels echter is zij een gevolg van de hopeloze strijd, die de wetgever tegen het ontgaan van belasting voert. Men kan de IB '64 met haar talloze prohibatieve en faciliteiten uitdelende bepalingen zeer wel zien als het gevolg van een verloren veldslag van de fiscus tegen de consultants – zonder dat méér bereikt is dan een verplaatsing van het strijdtoneel. Wij hebben een wet, die talrijke hoogst normale handelingen eenvoudig onmogelijk maakt en die dus veel te ver gaat – en wij hebben daarom ook een aanhangsel van toezeggingen in de Kamers, van delegaties, van tegemoetkomende resoluties en van schikkingen met het departement. Daarmee echter verliest de om haar rechtvaardigheid zo zeer geprezen inkomstenbelasting meer en meer haar rechtskarakter. Een bijgevolg van een en ander is, dat menige rechter zich geroepen voelt om door zijn interpretatie van wetstekst of feiten de stroom te keren. Voorzover zulks in een *gouvernementele* houding uitmondt wordt hierdoor de basis van de rechtsstaat, het vertrouwen in de onafhankelijkheid van de rechterlijke macht, niet versterkt.

Met het voorgaande hangt samen, dat het maatschappelijke leven in bepaalde geijkte vormen wordt geperst, die de sanctie van ‘de fiscus’ hebben: het verblijvingsbeding wordt vervangen door het voortzettingsbeding, de holding vervangt de inkoop van eigen aandelen, het winstrecht wordt een commanditaire deelname, men schenkt een vruchtgebruik in plaats van dividendbewijzen, velerlei – vroeger gangbare – overeenkomsten van levensverzekering kunnen niet meer gesloten worden, enzovoorts. Wat vroeger als groot voordeel van de inkomstenbelasting boven de indirecte belastingen werd genoemd,⁸ dat zij de contribuabele vrijlaat in zijn bestedingspatroon, waardoor zijn subjectieve welvaart minimaal wordt aangetast en het economische verkeer zo weinig mogelijk door de belastingheffing wordt beïnvloed, kan onze geavanceerde inkomstenbelasting niet meer verwezenlijken.

Een ander punt is de ook reeds door Smeets naar voren gebrachte inbreuk op het privé-leven van de belastingbetalers. Het moge in overeenstemming zijn met de huidige maatschappelijke opvattingen, dat een onderneming niet een privé-aangelegenheid van de ondernemer is doch mede een publieke affaire, waaraan ook een zekere publieke controle niet vreemd is – het inquisitoire onderzoek met betrekking tot het privé-leven is in strijd met de menselijke waardigheid⁹ en wordt slechts aanvaard, omdat men stukje voor beetje eraan gewend is geraakt. Wie wel eens meegemaakt heeft, hoe een burgermanneling een verhoor is afgenomen: welke duurzame consumptiegoederen hij heeft aangeschaft, waarheen hij met vakantie is gegaan, in welk hotel hij vertoefde, welke uitstapjes hij gemaakt heeft, op welke wijze hij zijn avonden pleegt door te brengen – en dit alles alleen om te zien of de vermogensvergelijking wel klopt – hij begint te twifelen, of hier niet hogere waarden dan de rechtvaardige verdeling verspeeld dreigen te raken.

Betrekking op de menselijke waardigheid heeft ook de gang van zaken bij de voornaamste voorheffing van de inkomstenbelasting, de loonbelasting. Treffend schrijft Wilken¹⁰: ‘Sie entpersönlicht zwar das Bezahlen
⁶ M.J.H. Smeets in Maandschrift Economie 5962/5-2. Vgl. ook J.G. Detiger ‘Ontwikkelingslijnen van de belastingheffing in de 20e eeuw’ in ‘Anderhalve eeuw belastingen’ (1964). ⁷ A.J. van den Tempel, 1945. ⁸ Thans is dit voordeel ook op theoretische gronden omstreden. Vgl. J.L. Mey ‘Belastingwetgeving en bedrijfsleven’ (in Annalen van het Thymgenootschap 1952), waarin men een beknopt overzicht van en verwijzingen naar literatuur over de ‘excess burden’ vindt. ⁹ Terecht rekent B. Schendstok in ‘Ontwikkelingsfactoren van het belastingrecht’ ook dergelijke technische aspecten tot de beginselen van gerechtigheid.

der Einkommensteuer für die Arbeitnehmer, aber sie schaltet damit für den Lohnempfänger auch die Situation der Steuermoral vollständig aus.¹¹ Die Lohnsteuer überwindet die Widerwilligkeit des Steuerzahlers durch Abschaffung der Gelegenheit eine Steuermoral zu entwickeln. Der Lohnsteuerabzug entmündigt sozusagen das Verhältnis des Steuerzahlers zum Staat. Die Methode der Steuerdeklaration erfordert eine übersteigerte Steuermoral, die nur durch ein ungewöhnliches Eindringen des Staates in die privaten Verhältnisse erzielt werden kann. Die Lohnsteuer verlangt zu wenig Steuermoral, die veranlagte Einkommensteuer zuviel.’

De hier bedoelde te hoge eisen¹² – die heel duidelijk blijken indien. men bedenkt, dat het familiédiner van f 100 tot f 40 wordt gereduceerd als het een zakenlunch was, dat het verschil tussen een vakantie van f 2000 ergens dan wel bij een toepasselijk congresoord f 1200 bedraagt – hebben hun keerzijde in de te hoge eisen, die aan de fiscale ambtenaren worden gesteld. De betrekkelijk lage opbrengst per persoon schept de noodzaak om voor de lage inkomens en voor de meest ingewikkelde heffing, de loonbelasting, in te schakelen de laagst gekwalificeerde onder de aanslagregelende ambtenaren. Tekort én aan tijd én aan scholing doet hen vrijwel uitsluitend op departementale handleidingen afgaan, waarbij ten opzichte van het bijzondere of lastige geval niet zelden een houding wordt aangenomen, die dicht bij knevelarij ligt.¹³

De bijna groteske ingewikkeldheid van onze inkomsten- en loonbelasting moet natuurlijk betaald worden. Slechts een klein gedeelte hiervan vinden wij terug in de officieel vermelde perceptiekosten. De rest moeten wij zoeken in de kosten van de loonadministratie en van de belastingadviseurs en in het enorme tijdverlies van de contribuabelen.

Tenslotte rijst steeds dringender de vraag, of in de praktijk de inkomstenbelasting wel op hen drukt, waarvoor zij bedoeld is. Dit onderwerp der afwenteling heeft twee facetten. Het eerste betreft het ontgaan van belasting, waardoor (bij gegeven budget) een zwaardere last wordt gewenteld op hen, die hiertoe niet in staat zijn. De mogelijkheid daartoe staat voor alle vermogensbezitters wijd open¹⁴ en noch theoretisch noch empirisch heb ik enige reden om te twijfelen, dat hiervan ruimschoots gebruik wordt gemaakt. De hogere tarieven krijgen hierdoor het karakter van een boete op arbeidsinkomsten en domheid. Dit is niet alleen economisch onwenselijk,¹⁵ het is uit rechtvaardigheidsoogpunt onaanvaardbaar.

Omstreden is het andere facet: wordt de inkomsten-, resp. loonbelasting (in de verkoopprijzen, in de looneisen) doorberekend? In zijn ‘Herbezinning’ schrijft Smeets: ‘Het aantal schrijvers, dat aanneemt dat ondernemers en beoefenaren van vrije beroepen erin slagen om de inkomstenbelasting geheel of ten dele door te berekenen, is verre van gering’ en even verder stelt hij vast, dat overdracht van loonbelasting ‘in bepaalde situaties bereikt’ wordt. Men kan elders zelfs al lezen, dat blind en geborneerd is wie aan afwenteling twijfelt.

Theoretische bespiegelingen kunnen geen antwoord op deze vitale vraag geven. Men kan wel veronderstellen, dat bij vrije concurrentie en vrije prijsvorming een optimale prijs zal worden gevraagd, zodat er geen plaats is voor belastingoverdracht – maar noch de concurrentie noch de prijsvorming is vrij. Het is theoretisch onaantastbaar, dat belasting uiteindelijk steeds uit een surplus (rent) zal worden betaald, maar met name de consumersrent is dusdanig bepaald door het begeertelevelen, dat men zich zou kunnen voorstellen dat onze gerichte status-reclame bedoelde surplussen zonder meer kan opwekken en hiermede een afwen

10 F. Wilken ‘Ein neuer Weg zur Besteuerung des Einkommens’ in Finanzarchiv IX/I. 11 Waarmee dan een verklaring zou zijn gevonden voor het kleine percentage ontevreden, dat de door P. Vinke in diens ‘De inkomstenbelasting in geding’ vermelde enquête opleverde. Men mag wel aannemen, dat de 79%, waarbij een ‘enigszins reëel beeld over de eigen bijdrage aan belasting’ ontbrak, ongeveer overeenkomt met hen, die eraan gewend zijn geraakt ‘schoon’ te rekenen. 12 Vinke, t.a.p., maant niet ten onrechte tot voorzichtigheid met de uitkomst van enquêtes. Mentale en werkelijke beslissingen liggen nergens zo ver uiteen als op het morele vlak. Zeker, het percentage van grootscheepse fiscale fraudes zal niet wezenlijk afwijken van dat op ander gebied, maar als Vinke constateert ‘er is weerstand tegen het belasten van wat ik franje-inkomen zou willen noemen’, dan voeg ik daaraan toe: er is nauwelijks weerstand tegen het opgeven van franje-uitgaven. Ook dit is fraude, zij het één waarop zelden ook maar een administratieve boete staat. 13 Die overigens door het gros der slachtoffers niet als zodanig ondergaan wordt. Als, om een persoonlijke ervaring te vermelden, door een ambtenaar met een vriendelijk gezicht een niet bestaand arrest wordt aangehaald, dan is de indruk op de aldus misleide: correct (Vinke, t.a.p. blz. 2). Statistisch is het een zéér klein percentage, dat met een dergelijk antwoord geen genoegen neemt. 14 Een rentenier, die jaarlijks f 20.000 wil consumeren, behoeft er slechts voor te zorgen, dat jaarlijks f 100.000 rentespaarbrieven met f 25.000 geaccumuleerde rente worden afgelost (terwijl hij ander vermogen b.v. in groeifondsen maar in elk geval geen fiscaal inkomen opleverend belegt). Hij volstaat dan met op volstrekt legale wijze een constant bedrag van 20% inkomstenbelasting te betalen (en feitelijk slechts de contante waarde ervan) – een mogelijkheid, die aan een ieder met een vermogen van f 400.000 reeds openstaat. Naarmate het vermogen groter wordt, worden het ook de mogelijkheden. 15 Zie hierover in het bijzonder N. Kaldor ‘An Expenditure Tax’, o.a. blz. 100. In dit boek zijn ook interessante conclusies inzake tax-avoidance in Engeland vermeld. Verwezen zij tevens naar een artikel van H.J.W. Klein Wassink in Belastingbeschouwingen van juni 1967 (uitvoerder in Intermediair van 4 augustus 1967), waarin over de economisch nadelige gevolgen van hoge tarieven wordt gesproken in verband met de trits belastingvlucht-belastingontgaan-belastingontduiking. Voor ons onderwerp is hierbij in het bijzonder van belang de opmerking, dat langs deze wegen hogere tarieven in een lagere belastingopbrengst kunnen resulteren – een fiscale ‘paradox van Sir Giffen’.

telingsproces in beweging zet. Dan zouden wij hier het voor winsten en andere arbeidsinkomsten gereserveerde complement hebben van de afwenteling van belasting door ontgaan bij vermogensbezitters en rijst de vraag, of Kaldor wellicht in de roos schiet met zijn opmerking, dat de hele topprogressie a red herring is, alleen aanvaard, omdat iedereen weet, dat zij niet effectief is¹⁶ In deze situatie nu past niet een vergoelijkend ‘het valt wel mee’, maar een eerlijk: wij weten het niet.

Het zijn deze praktische, meer dan theoretische overwegingen, die mij tot de stelling brachten, dat de inkomstenbelasting zichzelf onmogelijk heeft gemaakt. Geen der feiten is nieuw en natuurlijk hebben zich vele knappe koppen over de problemen gebogen. Ik zou echter aan het positieve deel van mijn betoog niet toekomen, wilde ik U ook maar een indruk geven van al die geleerdheid. Laat ik volstaan met de conclusie, dat ons specialistendom ver genoeg gevorderd is om voor iedere kwaal een medicijn te kunnen bedenken, maar de toediening blijkt, zoals het in de medische hoek ook nog wel eens gaat, óf niet te baten, óf de andere kwalen te verergeren.¹⁷ Men kan niet tegelijkertijd de wet vereenvoudigen en waterdicht maken¹⁸, niet én de rechtszekerheid der burgers versterken én de uitvoerende macht meer middelen geven; niet én de controle verheven én de perceptiekosten beperken; niet én van de rechter medewerking vragen¹⁹ én een rechtsstaat blijven,²⁰ men kan niet de vanuit de IB-filosofie volmaakte Reinvermögenszugangssteuer²¹ introduceren zonder de burgers hun laatste stukje privacy te ontnemen.²² Is het zo onbegrijpelijk, dat in een dergelijke situatie, waar naar alle kanten de grenzen van de toleranties bereikt lijken te zijn, een fatalisme opkomt, dat, gelijk in de benarde oorlogsjaren, uit het feit dat men nog leeft afleidt, dat het tot nu toe mee is gevallen²³ of met gelatenheid op de invasie, in dit geval de technische vooruitgang, wacht?²⁴

De moeilijkheid met de inkomstenbelasting is, dat men er teveel mee heeft gewild. Zij moest tegelijkertijd een evenredig genotsoffer vergen (draagkrachtbeginsel) en in de inkomensverhoudingen ingrijpen door het treffen van buitenkansbaten (beginsel der bevoorrechte verkrijging); tevens mocht zij geen oproer der betalers veroorzaken (beginsel van de minste pijn), maar wel diende zij een deugdelijk instrument voor economische politiek te zijn (welvaartsbeginsel), terwijl zij tenslotte ook nog een stukje profijtbeginsel behoorde te realiseren.²⁵ Zoals bekend echter, zijn schapen met vijf poten niet alleen uiterst zeldzaam, zij zijn bovenal onbruikbaar. Laten wij het gedrocht dan slachten, wie weet zijn de onderdelen verteerbaar.

In een boeiend artikel in ‘Der Betriebsberater’ onderzocht Hardorp²⁶ de consequenties van de invoering van de BTW op de concurrentiepositie binnen de EEG. Hij toont aan, dat de BTW ‘keine zusätzliche Wettbewerbfälschung (bring)’, sie steigert nur den Nichtharmonisierungseffekt der ‘Nichtausgleichsteuern’ nach oben oder unten’. Tot deze Nichtausgleichsteuern behoren alle belastingen, die op een of andere wijze in de kostprijzen der producten terecht zijn gekomen. Hardorp neemt aan, dat dit met betrekking tot de heffingen naar inkomen, winst en vermogen volledig het geval is, zijn conclusies gaan echter ook op *voorzover* deze belastingen in de prijzen worden afgewenteld. Hoewel dit verschijnsel niet nieuw is, komt de problematiek in een acuut stadium, zodra de douanebarrières verdwijnen en als bij invoering der BTW tevens de stille

¹⁶ Op blz. 230 van de 1e druk. Hoe dit ook zij, wij moeten constateren, dat onze opeenvolgende regeringen, die veel voor de financiering van het wetenschappelijke onderzoek hebben gedaan, een onderzoek naar de *beide* essentialia van wat de Schatkist voor bijna de helft vult, angstvallig uit de weg zijn gegaan: het empirische verloop der vraagkromme en de mate van afwenteling in de zin van doorberekening. ¹⁷ Vgl. N. Kaldor, t.a.p., blz. 27: ‘There is a tendency in legislature to attempt to compensate for the failure of the tax system to give effect to the prevailing social aspirations by stiffening the schedules of rates – just as the failure of a medicine to effect a cure may lead the doctor to increase the dosage, not to search for a new medicine – with the result that the shortcomings in the system may cause the actual redistributive effects of taxation to be even less in accord with the notions of equity than before.’ ¹⁸ Onze IB ‘64 is voortgekomen uit voorstellen van een vereenvoudigingscommissie. Maar op één vereenvoudiging blijken er tien bepalingen bij gekomen te zijn, zodat de kersverse wet ter revisie moest bij een vereenvoudigingscommissie. ¹⁹ De opvatting van Vinke (t.a.p. blz. 13) ‘Aanvankelijk keerde de wal het schip, maar in de laatste jaren is de rechtspraak hier inschikkelijker geworden’ heeft mij bijzonder verbaasd. De algemene indruk toch is, dat de rechtspraak sedert omstreeks 1957 gouvernementeler werd. ²⁰ In het Derde Rijk diende inderdaad in twijfelgevallen ten gunste van de staat beslist te worden en werd ontgaan van belasting als strijdig met de nationaal-socialistische wereldbeschouwing veroordeeld. ²¹ Vgl. J. Spaanstra ‘Aspecten van de belastingheffing van vermogenswinsten’ (1963). ²² Indien echter de escalatie van de inbreuk op het privéleven in hetzelfde tempo als in de laatste 20 jaren voortschrijdt, dan is wellicht tegen 1975 een gewenning bereikt, waarbij de burger zich laat voorschrijven, dat en op welke wijze hij van zijn dagelijkse inkomsten en uitgaven boek moet houden. Dan heeft de inkomstenbelasting zich niet onmogelijk, maar overbodig gemaakt. Men kan dan namelijk eenvoudiger dan de burgers belasting te laten betalen, aan hen het bedrag overmaken, dat de overheid hen wil laten besteden. ²³ Dit lijkt mij de teneur van Vinke’s oratie. ²⁴ Tj. S. Visser in zijn bespreking van Hofstra’s oratie in Themis 1967, blz. 200: ‘Waarom is er nog geen automatische cijns zonder moeite, pijn en ergernis?’ ²⁵ Zie de 3% bij de radkromme in Tj.S. Visser’s Openbare Les ‘Belastingtarieven, grensgebied van recht en onrecht’ (1957). Vgl. ook diens ‘Billijkheid van belasting’ in De Gids van sept. 1962, waarin de idee der ‘gemene weide’ nader is uitgewerkt. ²⁶ B. Hardorp ‘Mehrwertsteuer und Steuerharmonisierung im Gemeinsamen Markt – Einige wirtschafts- und steuerpolitische Grundsätze’ Der Betriebsberater 1967/5.

importheffingen en exportsubsidies, die voortvloeiden uit de wijze van berekenen van de gemiddelde belastingdruk komen te vervallen. De reeds nu bestaande voorsprong van landen als Frankrijk en Italië wordt dan nog verhoogd. 'Wir werden uns es einfach nicht leisten können' schrijft Hardorp 'bei liebgewordenen Steuererhebungsformen zu bleiben, da wir durch das bereits vorhandene, aber als Folge der Integration der Wirtschaft immer stärker ins Gewicht fallende Steuergfälle unsere Wirtschaft zur Abwanderung in andere Länder zwingen'. Willen wij niet alle budgettaire mogelijkheden uit de hand geven, aldus nog steeds Hardorp, dan zullen wij twee dingen moeten doen:

a. overgaan van onze huidige inkomstenbelasting naar een Realeinkommensteuer, te weten een (progressieve) uitgavenbelasting, waarvoor de BTW gebruikt kan worden en

b. ons zo lang mogelijk verzetten tegen harmonisatie van de *tarieven* van de BTW.²⁷

De gedachte van een uitgavenbelasting is niet nieuw. Nadat een dergelijke heffing enkele jaren geleden in navolging van Fisher en Kaldor hier ter plaatse door Stevers²⁸ als economische wenselijkheid. is bepleit, komt zij bij Hardorp in andere vorm naar voren als economische noodzaak. Zo onontbeerlijk de economische analyse en de economische benadering bij de bestudering van belastingmaatregelen echter ook mogen zijn, zij dragen zekere gevaren in zich. Belastingheffing is een *rechtszaak* en dat wil zeggen, dat zij gebonden is aan de maatschappelijke structuur hic et nunc in haar geheel, niet slechts aan haar economisch aspect.²⁹ Benadering vanuit één aspect heeft steeds de tendens van het autoritaire, omdat de verscheidenheid der in de maatschappij werkzame krachten uit het oog wordt verloren. Aan dit gevaar zijn Kaldor noch Stevers mijns inziens ontkomen: voor de verwerkelijking van een uitstekende gedachte is niet reeds voldoende, dat hij technisch uitvoerbaar is, hij moet tevens voor de bevolking (in rechte) aanvaardbaar zijn. Hoewel, naar het mij voorkomt, elke onbevungen lezer van Kaldor zal moeten toegeven, dat een uitgavenbelasting verre superieur is aan een inkomstenbelasting, en niet slechts om haar economische mérites,³⁰ slaat de in de praktijk staande belastingkundige de schrik om het hart, als hij bij de praktische uitwerking³¹ alle uit de inkomstenbelasting bekende problemen in hun spiegelbeeldsituatie ziet her-verschijnen – en dit niet alleen. Gebiologeerd door de noodzaak van een steile progressie verschijnt een jaarlijkse heffing bij wijze van aanslag, gebaseerd op uit vermogensvergelijkingen afgeleide consumpties, waardoor wij terecht komen bij het spiegelbeeld van Von Schanz: een Reinvermsligensabgangssteuer. Juist een dergelijke heffing echter is in onze sociale structuur³² door haar inquisitoir karakter ten enenmale onaanvaardbaar – gelukkig, mag men wel zeggen.

Hardorp, die als accountant en belastingadviseur dicht bij de praktijk staat, wil daarom de progressie binnen de BTW verwezenlijken, namelijk door getrapte tarieven en vrijstelling van de eerste levensbehoeften.³³ Hij verliest hiermee uit het oog wat Kaldor en Stevers volkomen duidelijk was: dat in onze huidige maatschappijstructuur aan de staat dusdanige taken zijn toegekend, dat financiering (vrijwel uitsluitend) uit een BTW tot onhanteerbare tarieven, namelijk oplopend tot 300 à 400% of meer zou leiden.

Het is niet mogelijk, om in het kader van deze beschouwing een exposé te verstrekken van de ideeën over een uitgavenbelasting.³⁴ Ik wil echter nog verwijzen naar een artikel van Wilken uit 1941, dat een uitwerking bevat van enkele opmerkingen van Rudolf Steiner.³⁵ Het belang van deze laatste ligt in de eerste plaats daarin, dat niet vanuit een min of meer eenzijdig aspect noch ook uit alleen vaktechnisch oogpunt ideeën omtrent de belastingheffing worden gelanceerd, doch de enkele, slechts terloops naar voren gebrachte fiscale gezichtspunten gebed zijn in en volgen uit een analyse van de in de maatschappij werkzame krachten.

²⁷ Zoals reeds opgemerkt, is de BTW 'neutraal'. Daardoor is het beslissende belang haar *aanvaarding* in de EEG, niet gelijke tarieven. Gaat men namelijk met Hardorp uit van het afwentelen van andere belastingen, dan komen deze voor het voeren van een nationale belastingpolitiek niet in aanmerking en zouden wij met gelijke BTW-tarieven 'unsere steuerpolitische Handlungsfreiheit völlig aus der Hand geben'. ²⁸ Th. A. Stevers 'Schets van een herziening van ons belastingstelsel. Een economische benadering.' 1964. ²⁹ Wat uiteraard niet wegneemt, dat in een bepaalde situatie het economische aspect het overheersende kan zijn en zelfs het rechtsaspect opzij kan dringen. ³⁰ Het grote, reeds door Hobbes vermelde voordeel is, dat een uitgavenbelasting bij het relevante verschijnsel aansluit: niet door inkomen te vergaren, eerst door dit te besteden legt men beslag op een deel van de maatschappelijke koek en belet anderen de consumptie ervan. ³¹ N. Kaldor 'An expenditure tax' – deel II: the issue in practice. ³² Men kan zich samenlevingen voorstellen, waarin tegen deprivatisering geen bezwaar wordt gemaakt. Vgl. b.v. de reconstructie door L. Baudin van de Inca-staat in 'Les incas du Pérou'. Dat er thans bepaalde tendensen in deze richting aanwezig zijn, toont A. v. Braam in zijn oratie 'Verhuld en onthuld' (1966) aan. ³³ Deze verschijnt bij Stevers als consumptiegoederenbelasting naast een verbruiksbelasting in de zin van Kaldor. ³⁴ De voornaamste Angelsaksische bronnen zijn bij Kaldor en Stevers vermeld. Een aanvulling vindt men bij F. J. Fesevur in WFR 4722. Ik wil hieraan nog toevoegen 'De theorie der belastingen en het Nederlandsche belastingwezen' van H.W.C. Bordewijk, ook omdat het vanuit sociologisch aspect bijzonder interessant is, dat hetgeen Bordewijk in 1930 als een door speciale maatregelen te voorkomen gevaar van een verteringsbelasting beschouwt, t.w. dat hierdoor ook ontsparingen belast zouden kunnen worden, een twintig jaar later bij Kaldor juist het grote pluspunt van een uitgavenbelasting vormt. ³⁵ K. Wilken 'Ein neuer Weg zur Besteuerung des Einkommens' in Finanzarchiv IX/I. De naam Steiner zal men in dit artikel overigens tevergeefs zoeken. Onder het nazi-regime was vermelding niet mogelijk.

Zonder hierop nader in te kunnen gaan³⁶ vermeld ik slechts, dat Steiner drie maatschappelijke gebieden constateert, die ieder hun eigen wetmatigheden hebben: het economische leven waarin zich de denkende mens, het rechtsleven waarin zich de voelende mens en het geestesleven waarin zich de willende mens weerspiegelt. Een maatschappij is dan harmonisch, indien aan de in het ene gebied thuishorende krachten belet wordt om zich op de andere gebieden te uiten. Uit de aan deze krachten inherente wetmatigheden kunnen de maatschappelijke ziekteverschijnselen ‘gediagnosticeerd’ en – desgewenst – verholpen worden.

Voor ons onderwerp nu is het van belang, dat bij een in deze zin gezond organisme enerzijds het geestesleven wordt gefinancierd. uit de in het economische leven ontstaande maar aan het geestesleven te danken voorsprongpremies, anderzijds de staat zich onthoudt van deelname aan het economische leven, zodat hij slechts zijn eigenlijke rechtsfuncties te financieren zou hebben. Daarvoor nu zou het meest geëigend zijn een progressieve, bij de consumptie af te dragen uitgavenbelasting – en met name niet een omzetbelasting,³⁷ omdat deze via kostprijsverhogingen direct het economische leven beïnvloedt. Evenals vóór hem Hobbes en na hem Kaldor ziet Steiner de kans op sociale schade niet bij de inkomensvorming, doch bij de inkomensbesteding, welk moment dan het aangrijpingspunt voor de rechtsstaat behoort te zijn.³⁸

De structuur van onze maatschappij is evenwel een andere: de overheid treedt presterend en regelend in het economische leven op en financiert vrijwel het gehele culturele leven. Betekent dit, dat de door Steiner veronderstelde wetmatigheden niet aanwezig zijn? Geenszins.³⁹ Wij zien alleen enerzijds de overheid optreden als marktpartij en daar via als belastingen gecacheerde prijzen vergoedingen (‘bijdragen’ pleegt Smeets hen te noemen) voor haar economische prestaties vragen en anderzijds dwingen haar de grote uitgaven ten behoeve van het culturele leven de winsten af te romen.⁴⁰ Wij zijn met andere woorden bij die krachten terechtgekomen, die als rechtsbeginselen door De Langen empirisch zijn opgespoord en als respectievelijk profijtbeginsel en buitenkansbeginsel omschreven. Wij hebben tevens van een andere kant de in mijn ‘Rechtsnorm en overheidsbudget’ behandelde samenhang tussen overheidsinkomsten en -uitgaven aangeduid. Daarmee zijn wij zo ver, dat wij ons schaaft met vijf poten kunnen slachten.

Gaan wij uit van een staat, die uitsluitend voor de rechtsbedeling zorgt, dan is voor de financiering een heffing naar draagkracht, een evenredig genotsoffer op zijn plaats.⁴¹ In mijn ‘Objectieve en subjectieve aspecten van het fiscale winstbegrip’ heb ik trachten aan te tonen,⁴² dat hetgeen Musgrave⁴³ de ‘social income utility’ noemt, naar alle waarschijnlijkheid tot een matige progressie, zo niet een proportioneel tarief leidt, behoudens voorzover de belasting het bestaansminimum aantast. Bedenken wij voorts, dat draagkracht betekent: de mate van mogelijkheid tot behoeftebevrediging en mitsdien op het besteden, op het uitgeven in ruime zin, let, dan ligt voor deze sector een uitgavenbelasting voor de hand. Dit betekent, dat de hele ingewikkeldheid van aangifte, controle en aanslag overbodig is. Men kan bij de feitelijke uitgaven aansluiten en de vereiste lichte progressie verwezenlijken door de eerste levensbehoeften vrij te stellen⁴⁴ en een getrappt tarief te ontwerpen, namelijk hoger naarmate de consumptiegoederen luxueuzer worden. Men zou dan niet bij de in onze omzetbelasting gebruikelijke categorieën stil behoeven te blijven staan. Ook en juist huurpenningen behoren progressief te worden getroffen en in het algemeen elke handeling, waarbij geld

³⁶ De desbetreffende uiteenzettingen zijn o.a. te vinden in ‘Die Kernpunkte der sozialen Frage’ (1919) en in talrijke, thans grotendeels gepubliceerde voordrachten tussen 1918 en 1923. ³⁷ Vgl. R. Steiner ‘Sozialwissenschaftliche Texte’ (1935) blz. 22. ³⁸ Soziale Zukunft (1950), blz. 64/65. ³⁹ ‘The main tenor of his descriptions is that this is not a theory, a demand or an ideal, but the innate tendency of any social organism. In our time the national centralised state and government covers up this tendency.’ P. Roth in ‘The Cresset’ XIII/2, blz. 9. ⁴⁰ Door geen rekening te houden met deze overheidsprestaties, komt de uitgavenbelasting van Wilken enigszins naast de werkelijkheid te staan. ⁴¹ Zie mijn ‘Rechtsnorm en overheidsbudget’ blz. 8 e.v. ⁴² blz. 196 e.v. ⁴³ R.A. Musgrave ‘The theory of public finance’ blz. 109. ⁴⁴ De inelasticiteit van de vraag maakt dit aanvaardbaar. Er zijn echter ook andere oplossingen denkbaar. Dat een vrijstelling van de eerste levensbehoeften en een progressief belasten van andere consumpties de geneigdheid om te werken nadelig zou beïnvloeden (vgl. J.L. Mey, t.a.p. blz. 44), acht ik onbewezen. Mijns inziens wordt hierbij (bedrijfs-)economisch rationalisme bij de arationalistisch, namelijk op grond van zijn status handelende consument verondersteld. Zelfs echter al zou dit effect optreden, dan nog is de econoom niet de geroepene om uit te maken of de voorkeur voor vrije tijd lager dan de geneigdheid om te werken gewaardeerd dient te worden.

in het economische verkeer wordt gebracht, zoals beleggen en investeren.⁴⁵ Zelfs bij onze zware defensie-uitgaven zou de top waarschijnlijk niet hoger dan 50% (= van het inkomen voor wie zijn inkomen geheel besteedt) moeten liggen – een tarief overigens, waaraan wij bij tal van met accijnzen belaste goederen reeds lang zijn gewend.

Dit alles lijkt binnen een toch in te voeren BTW zonder meer te verwezenlijken⁴⁶, die hierdoor de economische voordelen van de Kaldorse uitgavenbelasting zou paren aan betrekkelijke eenvoud. Bovenal echter zou zij de door Wilken t.a.p. omschreven rechts- en morele kwaliteiten hebben: zo weinig een inquisitoriaal onderzoek met de menselijke waardigheid verenigbaar is, zo zeer is het in overeenstemming met de bewustzijnsgraad, die bij onze ontwikkelde maatschappij behoort, dat wij *weten* welke tribuut het instandhouden van de rechtsstaat van ons eist.⁴⁷ Zoals bij de ontwikkeling van het individuele bewustzijn in de liberale 19e eeuw de inkomstenbelasting paste, zo bij de geboorte van het sociale bewustzijn in de 20e eeuw een heffing op het moment, waarop uit de maatschappelijke koek iets voor zichzelf en dus ten koste van anderen wordt opgeëist.⁴⁸

Naast deze uitgavenbelasting zouden dan indien en voorzover de staat zich op economisch en cultureel gebied begeeft, de hiervoor geëigende heffingen moeten treden. Dat dit respectievelijk profijten buitenkansbelastingen zouden moeten zijn, heb ik in mijn Openbare Les trachten aan te tonen, zodat ik thans met een enkele opmerking over de meest wenselijke *vormen* wil volstaan.

Zoals ik voor het draagkrachtbeginsel de bestedingskant als relevant zie, zo dringt zich voor het beginsel van de bevoorrechte verkrijging de verkrijgingskant als aanknopingspunt voor de belastingheffing op: een bronbelasting, die naar een wellicht uniform⁴⁹, maar in elk geval hoog tarief alom rentbaten afroemt. Indien men bij een dergelijke heffing angstvallig waakt, dat inderdaad alleen rents worden belast, dan behoeft men voor afwenteling niet bevreesd te zijn: zoals reeds opgemerkt is, zal belasting uiteindelijk steeds op rentinkomens drukken⁵⁰ en het is sociaal betrekkelijk onverschillig, of de diverse rentmakers elkaar trachten de last toe te schuiven.

Is echter rent op te sporen? In § 6 van zijn ‘Herbezinning’ wijst Smeets een afzonderlijke rentbelasting, waarvan hij zich op theoretische gronden een voorstander toont, af, omdat ‘de belastingdienst tot dusver elk hanteerbaar middel (mist) om deze rents te onderkennen en op te sporen’. Ik kan het hiermee niet eens zijn.

In tegenstelling tot draagkracht, die niet alleen een individueel, maar tevens een subjectief fenomeen voorstelt, is rent een objectie economisch verschijnsel. Uiteraard bestaan er onzekere en zelfs arbitraire factoren, maar forfaits en ficties stellen hier een veel minder zware inbreuk op de werkelijkheid voor dan de bepaling van de vermaatschappelijkte nutscurve, die tot richtlijn van de draagkrachtheffingen is gemaakt, hoewel zij *economisch* onbepaalbaar is en slechts door de normatieve daad van het rechtsbewustzijn tot stand kan komen.⁵¹

⁴⁵ Vgl. hierover R. Steiner, Sozialwissenschaftliche Texte I, blz. 21/22. Hoe sterk en op welke technische wijze men investeringen (beleggingen) uit besparingen zou willen treffen, is een kwestie met een geheel eigen problematiek, waaraan ik hier voorbij wil gaan, evenals aan de complicaties in het internationale geldverkeer. M.b.t. overdrachten om niet (schenkingen, steun behoeftigen) past geen uitgavenbelasting; wel kan er aanleiding zijn om tarieven en vrijstellingen van het schenkingsrecht opnieuw onder ogen te nemen (zie ook noot 56). – Een uitgavenbelasting zou ook de oplossing betekenen voor een oud zeer. Wie thans zijn krachten voor b.v. een sociaal werk volledig geeft zonder meer te vragen dan verzorgd te worden, ziet uitsluitend dit inkomen in natura belast; indien hij echter, om welke reden dan ook, een reëel salaris ontvangt, wordt hij hiernaar aangeslagen al staat hij het onmiddellijk weer aan de inrichting, waaraan hij verbonden is, af. Daar tussen beide situaties slechts een formeel verschil bestaat, kan één van beide hellingen materiaal niet juist zijn. ⁴⁶ De Richtlijnen van de Raad van de EEG van 11 april (Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen van 12 en 14 april 1967) bevatten geen bepalingen, die zich tegen een BTW als algemene en progressieve uitgavenbelasting verzetten. Weliswaar is ook een tariefharmonisatie beoogd, maar de eerste richtlijn merkt in haar considerans op, ‘dat het vooralsnog niet mogelijk is te bepalen op welke wijze en binnen welke termijn’ deze z.g. tweede fase kan worden verwerkelijkt. In de considerans bij de tweede richtlijn wordt zelfs de grote autonomie m.b.t. de tariefpolitiek onderstreept. Vgl. ook de artt. 9(2) en 17 slot en wat betreft het betrekken van particulieren in de heffing Bijlage A ad art. 4, lid 3. ⁴⁷ Dit houdt in, dat ik Vissers reeds aangehaalde cijns, voorzover automatisch en zonder pijn, afwijst. Een humane wijze van heffen behoort nimmer zo ver te gaan, dat zij bewustzijnsbeperkend werkt. De aan elke bewustwording verbonden pijn behoeft echter geenszins in strijd te komen met de eis die Visser elders (De Gids, sept. 1962) aan belastingen stelt: Zij ‘dienen zo te zijn geregeld, dat ze zo min mogelijk onvrede, ergernis, hinder wekken.’ ⁴⁸ Dit houdt tevens de wenselijkheid in om de belasting niet zoals bij onze huidige O.B. in de consumentenprijs te laten verdwijnen, doch apart te vermelden, zoals wij dit b.v. bij statiegeld gewend zijn. ⁴⁹ Rent staat als objectief economisch verschijnsel immers los van de individuele inkomenspositie van de geniete. Het komt mij daarom voor, dat men de ‘derde progressie’, die men ten onrechte uit de sw heeft geweerd, ten rechte buiten een rentbelasting zou moeten houden. ⁵⁰ Steiner ziet daarom hierin de hoofdpoging van de belastingheffing: ‘In bezug auf das Steuerzahlen handelt es sich nur darum klar zu durchschauen, wie die Steuer aus dem Mehrwert heraus erfließen muss’. ‘Die soziale Frage als Bewusstseinsfrage’ (1946) blz. 81. ⁵¹ Zelfs in zoverre de vaststelling een min of meer diepgaand onderzoek of scherpe controle zou vergen, komt mij dit minder bezwaarlijk voor dan bij onze huidige is, omdat het gaat om het opsporen van economische verschijnselen en wel doorgaans in een onderneming, die naar huidige opvattingen niet meer als een particuliere liefhebberij van haar eigenaar mag worden gezien, doch als een sociaal instituut, waarvoor een zekere openheid past. *Inkomsten- of uitgavenbelasting?* 9

Een dergelijke rentbelasting zou in de eerste plaats alle ondernemingen gelijkelijk moeten treffen, hetgeen het zoeken naar een ‘globaal evenwicht’⁵² tussen ondernemende natuurlijke personen en lichamen bijzonder ten goede zou komen. Gaan wij uit van onze vennootschapsbelasting, die men kan zien als een ‘rentbelasting met-mankementen’,⁵³ dan behoeft men slechts de mankementen te verwijderen: aftrekbaar maken van de kapitaalbeloning en uitschakeling van monetaire waardeschommelingen en – eventueel afhankelijk van de conjuncturele situatie – uitschakeling met betrekking tot de jaarwinst van de onder de klem van de vervangingsverplichting liggende wrijvingsrents-object zou dan tevens behoren te zijn de opbrengst van vermogen, voorzover een nader te bepalen, eventueel voor verschillend risico verschillend, percentage van het geïnvesteerde bedrag te boven gaande⁵⁴ en het arbeidsinkomen boven een zekere beloning.⁵⁵ Een dergelijke buitenkansbelasting zou primair tegemoet komen aan de verdelende rechtvaardigheid, ook als de zojuist vermelde grenzen veiligheidshalve dusdanig worden gesteld, dat sommige kleine rentgenieters de dans ontspringen. Zij zou echter bovendien een ideaal instrument zijn voor economische politiek, zoals ik in mijn ‘Objectieve en subjectieve aspecten’ op blz. 280 heb aangetoond.⁵⁶

Slechts om het beeld van het mij voor ogen staande heffingsstelsel af te ronden, zij nog op de financiering van ’s-Staats economische taken gewezen. Voorzover hier de overheid diensten verricht – wellicht ook produceert – past een prijsbeleid dat zich gedraagt volgens de economische wetmatigheden. Wij bereiken dit tegenwoordig door een gevarieerd programma van belastingen, retributies, bijdragen en echte prijzen en dit komt mij in principe juist voor. Deze profijtheffingen immers zullen even gevarieerd moeten zijn als de marktprijzen in het economische leven. Zij behoren evenals deze primair geregeerd te worden door kostprijzen en niet door de draagkracht van de gebruiker.⁵⁷ Het komt mij daarom onjuist voor om een *algemene* profijtbelasting op te leggen – zoals Visser in de IB en De Langen vooral in de OB aanwezig acht – voor de diensten die de overheid in het algemeen aan alle burgers verleent.

⁵² Zie de door F. H. M. Grapperhaus ontwikkelde leer van het globale evenwicht in ‘De besloten n.v. fiscaal vergeleken met de persoonlijke ondernemer en met de open n.v.’ 1966. ⁵³ Ik ben hierop uitvoerig ingegaan in mijn ‘Objectieve en subjectieve aspecten’, hoofdstuk 5, § 1. Vgl. ook de winstgerechtigden-belasting, die in 1946 in de nota inzake fiscale hervormingen werd gelanceerd, zonder dat het tot een wetsontwerp is gekomen. ⁵⁴ Grotendeels dus direct bij de ondernemingen in te houden. Daar huurders en pachters de investering in het door hen gebruikte niet kennen, zou hier op de eigenaren een afdrachtplicht moeten rusten. Interessant zou zijn om te onderzoeken, in hoeverre dergelijke belastingen door amortisatie zogenaamde vermogenswinsten sterk beperken en hierdoor een onderwerpen van deze aan een rentbelasting overbodig zouden maken. ⁵⁵ Hetgeen inhoudt een naheffing bij meerdere arbeidsbronnen. Het arbitraire van elk grensbedrag, stel f25.000, begunstigt in het bijzonder de kleine rent-genieters, hetgeen echter aan de inkomstenbelasting inherent is, terwijl het in een rentbelasting een kwestie van technische mogelijkheden is. Dat bij hogere arbeidsinkomsten *fictieve* rent zou worden belast, komt mij onwaarschijnlijk voor. Wat hierbij in een bepaald jargon een ‘gezonde beloning voor hard werken’ wordt genoemd, is vrijwel steeds het gevolg van buitenkansen, zoals een (meegekregen!) hoge I.Q. of de schaarste van een bepaalde vaardigheid. Vgl. ook F. Hartog in ESB van 12 dec. 1962. In dit verband zij nog verwezen naar de helaas ongepubliceerde rede van A. J. van den Tempel op de Amsterdamse Universiteitsdag 1964 over ‘De toekomst van de inkomstenbelasting’. Hierin wordt als wellicht beste verklaring voor de (steile van de) ‘B-progressie op het complementaire karakter van *iedere* arbeid geweest – een factor die in feite op het buitenkansenlement van hoog betaalde arbeid wijst. In wezen snijdt Van den Tempel echter een veel verder gaand probleem aan: indien de technologische ontwikkeling het complementaire karakter van iedere arbeid duidelijk naar voren heeft doen treden en indien, zoals hij zei, wij allen ook gelijkelijk roet en rook delen, is dan niet in feite de vraag aan de orde gesteld, of de huidige koppeling van loon en arbeidsprestatie nog wel voldoet? Zodat het wegbelasten van de toppen van arbeidsinkomsten slechts ‘kurieren am Symptom’ is? ⁵⁶ Men komt de gedachte van een rentbelasting ook bij R. Steiner tegen en wel merkwaardigerwijs op twee verschillende wijzen. In ‘Die soziale Frage als Bewusstseinsfrage’ (blz. 82) zijn aan de orde de natuurlijke prijsverschillen t.g.v. comparatieve kosten, de oorspronkelijke Ricardiaanse rent dus. Steiner zegt hiervan, dat voor de goederen met lagere kostprijs hogere belastingen te voldoen zijn. De *last* wordt in feite door de afnemer betaald en door de producent als *belasting* afgedragen. Deze casus ligt buiten het morele vlak. Anders is het bij de voorsprongs- en machtsrent, waar Steiner (Sozialwissenschaftliche Texte I, blz. 21/24) van *uitbuiting* spreekt, voorzover de rent niet haar bestemming tot financiering van het geestesleven verkrijgt. Daar individuele winstbeperking niet afgedwongen kan worden, ‘muss die Steuer abhelfen’. Waarom Steiner in dit verband van een *uitgavenbe-lastig* spreekt, wordt duidelijk uit de context, waarin hij uitgaat van een autonoom economisch leven, dat uit inzicht de voordelen laat terugvloeiën naar het geestesleven, waaraan zij te danken zijn. Eerst als dit niet gebeurt – en dit blijkt pas als de ondernemer de winst hetzij investeert hetzij consumeert – is het moment voor de rentbelasting gekomen. Overigens zou een meer volledige beoordeling van Steiner’s gedachtengang geplaatst moeten worden in diens monetaire opvattingen, wat uiteraard veel te ver zou voeren. Hierin liggen namelijk beperkingen t.a.v. de vorming en instandhouding van (particuliere) vermogens opgesloten, die wij tegenwoordig enerzijds door inflatie, anderzijds door het heffen van vermogensbelasting en successierechten trachten te bereiken. ⁵⁷ Indien men afziet van het scheppen van deelmarkten en reclamestunts, komen in het economische leven prijzen naar draagkracht eigenlijk alleen bij de z.g. priesterlijke beroepen (godsdienst, geneeskunst en onderwijs) voor.

Indien ik het voorgaande nu samen mag vatten, dan ontstaat het volgende beeld:

- één algemene uitgavenbelasting naar draagkracht, met de opbrengst waarvan de staat zijn rechtstaak kan vervullen;
 - één buitenkansbelasting, die overal verschijnt waar rent optreedt en waarvan de opbrengst de overheid in staat stelt het culturele leven te financieren;
 - een veelheid van profijtheffingen, die zich gelijk prijzen soepel in de wetmatigheden van het economische leven schikken en die de vergoedingen voorstellen voor hetgeen de overheid op economisch gebied presteert. Het is nauwelijks nodig hieraan toe te voegen, dat een dusdanig geleed belastingstelsel een belangrijk hulpmiddel zou zijn voor de door mij voorgestane gelede budgettering.
- Dames en Heren, over belastingen is altijd al veel gepraat, gedacht, geschreven en gefantaseerd. Het kan echter niet toevallig zijn, dat in een betrekkelijk korte tijd, zowel uit de economische als uit de fiscale hoek, ons heffingsstelsel ter discussie is gesteld. Ik memoreer als hoogtepunten de roep om herbezinning op de grondslagen door Smeets en Hofstra, ieder op zijn eigen wijze. Ik noem de hervormingsvoorstellen van de economen Hartog en Stevers en de al even symptomatische verdediging van onze inkomstenbelasting door Vinke en Van den Tempel en ik vermeld tenslotte het veelbesproken vereenvoudigingsvoorstel van Hoefnagels. Met een modewoord zouden wij van ‘onbehagen’ kunnen spreken. In dit koor heb ik vandaag mee willen zingen, hiertoe gedreven door de unieke omstandigheid, dat tevens onze omzetbelasting niet in geding is, maar moet verdwijnen en ons Besluit Vennootschapsbelasting op de helling staat. Het zou goed zijn, als dit belangrijke ogenblik niet zou worden verslapen!⁵⁸

Mijne Heren Curatoren,

Hoezeer aan een inrichting van hoger onderwijs het accent ook moge vallen op het predicaat ‘wetenschappelijk’, zowel de term *onderwijs* als de functie van hoogleraar wijzen op het primaire vereiste: de overdracht van kennis en enthousiasme op de studenten. Door hiernaar te streven meen ik het beste mijn erkentelijkheid te kunnen betuigen voor het vertrouwen, dat U door mijn benoeming in mij hebt gesteld.

Mijne Heren Professoren, Lectoren en andere Docenten,

De enkele kennismakingen, die mij reeds ten deel vielen, hebben mij bepaald niet het gevoel gegeven van een vreemde eend in de bijt – wel echter grote verwachtingen gewekt met betrekking tot zowel de persoonlijke als de zakelijke samenwerking.

Hooggeachte Smeets,

Wat mij bij mijn intrede in deze Hogeschool enigszins benauwt is, dat ik grotendeels de onderwerpen zal doceren, die Gij zo vele jaren lang met de studenten hebt behandeld. Uw nauwgezetheid, Uw belezenheid, Uw kennis ook omtrent de vakken, die voor het fiscale recht slechts hulpwetenschappen zijn, zal ik niet kunnen evenaren. Temeer hoop ik, dat ik ondanks Uw emeritaat nog lang op U zal mogen steunen. Hoe vruchtbaar dit is, heb ik in het verleden mogen ondervinden.

Waarde Van Dijck en Geppaart,

Onze kennismaking is niet van vandaag of gisteren. Op velerlei gebied hebben wij reeds samengewerkt en het was voor mij telkens weer verkwikkend te ontdekken, hoe eenzelfde probleem op drie geheel verschillende wijzen benaderd kan worden. Dat ik mij van harte op onze gemeenschappelijke taak verheug, behoef ik dan ook nauwelijks op te merken.

⁵⁸ Ik zou hieraan nog een eigenwijze opmerking willen vastknopen. De in het voorgaande als wenselijk naar voren gebrachte belastingen confronteren ons met nieuwe problemen, zowel op nationaal als op internationaal vlak, die op zichzelf weliswaar niet groter zijn dan onze huidige, integendeel, maar die door het ontbreken van ervaring wel een grote portie voorstellingsvermogen en inventiviteit vergen. Aangezien het verlaten van dierbaar geworden denkpatronen een van de zwaarste opgaven blijkt te zijn, waarvoor een mens kan staan, is te verwachten dat, zo deze ideeën al in overweging mochten worden genomen, het onderstrepen van te verwachten moeilijkheden aanleiding zal zijn om tot de veel geprezen geleidelijke ontwikkeling terug te keren. Nu is geen behoudzucht zo gevaarlijk als de progressiviteit, die inziet, dat iets niet deugt, veranderingen belijdt, maar onder het mom van de voortschrijdende evolutie slechts oude wijn in nieuwe zakken begeert. In fiscalibus hebben wij er zelfs een adagium van gemaakt: oude belastingen zijn beter dan nieuwe. Elders noemt men dit tegenwoordig ‘in-en-uitpraten’. Daarom vernieuwt bijna geen enkel maatschappelijk instituut zichzelf, maar wacht op de stoot van buiten. Alles wat aan zichzelf wordt overgelaten, leidt echter in de decadentie en... gaat daarin woekeren. Door buitenstaanders of apologeten van hetgeen zichzelf overleefd heeft, wordt dit dan gemakkelijk voor bloei aangezien. Slechts nieuwe impulsen echter kunnen nieuwe ontwikkelingen inleiden – dat zouden wij van de natuur kunnen leren. Anders dan de Latijnse spreuk verkondigt, die Marshall aan zijn ‘Principles of economics’ meegaf, maakt de natuur wél sprongen: sprongmutaties zorgen voor nieuwe ontwikkelingsmogelijkheden.

Dames en Heren Studenten,

De twijfels, die U zojuist hoorde aangaande de structuur van ons belastingstelsel, zullen ons niet beletten het positieve recht in al zijn facetten te bestuderen. Zoals echter de microkosmos een getrouwe weerspiegeling van de macrokosmos is, zo zullen wij ook in het kleinste detail terug kunnen vinden, wat juist of onjuist in ons belastingstelsel is.

Beste vrienden van Camphill,

Dat ik vandaag hier sta, betekent een afstand nemen van de diep gevoelde wens om in jullie midden, in de dagelijkse confrontatie met de vraag wat de mens toekomt, van grond af aan opnieuw te leren wat recht is. Zelfs als toeschouwer echter hebben jullie mij vele inzichten in sociale samenhangen geschonken. Mijn dankbaarheid daarvoor betuigend wil ik deze plechtigheid besluiten.

De noodzaak om betrekkelijk uitvoerig in te gaan op de praktische bezwaren van de inkomstenbelasting, noopten in het tweede, positieve gedeelte tot een rigoureuze beperking. Deze kon slechts gevonden worden door bepaalde uitweidingen en verklaringen, soms meer van technische aard, in noten onder te brengen. Aldus toch afgedwaald van het karakter van een rede, heb ik ook verder de gebruikelijke weg bewandeld en vindplaatsen, verwijzingen en kleine verduidelijkingen uit het gesproken woord verwijderd.