

ONS CONTACT GEEFT ENERGIE.

Op elk moment
van de dag leveren
wij u de energie
waarop u rekent.

ELECTRABEL



ELEKTRICITEIT - AARDGAS - KABELDISTRIBUTIE

MECHELSESTEENWEG 271, 2018 ANTWERPEN

Geert Jennes *

Guido Dierickx **

Belastingstelsels en belastinghervorming in 15 OESO-landen

Nadat we eerst een classificatie van de verschillende belastingsoorten hebben uitgewerkt, wordt de kwantitatieve evolutie van de belastingdruk en de belastingstructuur in 15 OESO-landen tussen 1955 en 1988 in kaart gebracht. Het aandeel van de directe belastingsoorten blijkt in de verschillende landen grosso modo te zijn gedaald naarmate de belastingdruk over de beschouwde periode verder toenam. De sterk negatieve correlatie tussen de twee belangrijkste belastingsoorten, de inkomensbelastingen en de sociale bijdragen, blijkt verantwoordelijk voor de grote verscheidenheid die er tussen de belastingstructuren heerst.

Vervolgens worden de bestudeerde landen opgedeeld in verschillende types van belastingstelsels. Voor de drie belangrijkste variabelen, namelijk de belastingdruk, de belastingstructuur en het belastingstelsel in zijn geheel, wordt ook onderzocht of zij over de beschouwde periode een convergerende of een divergerende tendens vertonen. Terwijl de belastingdruk licht blijkt te divergeren, stellen we voor de belastingstructuur en het belastingstelsel convergentie vast. Alsmear meer landen evolueren naar een evenwichtige belastingstructuur.

Tenslotte wordt op meer kwalitatieve wijze aandacht besteed aan twee golven van belastinghervormingen tijdens de jaren tachtig, die achter de beschreven kwantitatieve evolutie schuilgaan. In het besluit worden de kwantitatieve en de kwalitatieve invalshoek met elkaar geconfronteerd. Het blijkt dat de hervormingsgolven, ondanks de uitgebreide aandacht die zij hebben gekregen, slechts sporadisch tot grote verschuivingen in de belastingdruk en -structuur aanleiding hebben gegeven. Wel hebben zij een belangrijke regressieve invloed gehad op de inkomensverdeling. De afbotting van de progressiviteit van de personenbelasting vermindert de relevantie van het onderscheid tussen directe belastingen, indirecte belastingen en sociale bijdragen voor de herverdeling. We verwachten dat het belastingbeleid in de toekomst beheerst zal blijven door budgettaire

* Universiteit Antwerpen (RUCA)

** Universiteit Antwerpen (UFSIA)

Voor de totstandkoming van dit artikel gaat onze dank uit naar twee anonieme referrees.

oerwegingen. Onder het gewicht van budgettaire beperkingen zal de tendens naar convergentie van de belastingstructuur zich doorzetten, zonder dat de belastingdruk noemenswaardig zal verminderen.

Inleiding

Belastingheffing is het hart van de moderne welvaartsstaat. Op het vlak van de doelstellingen vormt ze onder meer het centrale instrument van de herverdelings- en de economische politiek (Steinmo, 1987, blz. 1-2 en 420). Daarom wekt het geen verbazing dat de meeste studies over belastingen hun aandacht richten op de mate waarin het belastingstelsel de herverdeling of de economische groei en efficiëntie dient (zie ook Musgrave, 1969, blz. 65). Al te dikwijls miskent men zo dat het genereren van ontvangsten teneinde de overheidsuitgaven te financieren van oudsher de primaire doelstelling van belastingheffing is (Rose, 1985, blz. 289).

Met een belastingbeleid beogen politici steeds de relatieve verwezenlijking van de vernoemde en dikwijls tegenstrijdige doelstellingen financiering, herverdeling, en economische groei en efficiëntie. Dit moet gebeuren binnen de randvoorwaarden die worden gesteld door de regels van eenvoud en efficiënte inning. Een belastingbeleid krijgt typisch gestalte door middel van (meer of minder ingrijpende) belastinghervormingen, die reageren op fenomenen uit de omgeving, zoals 'bracket creep', 'tax backlash', belastingontduiking en belastingontwijking.¹

Op zijn beurt kan het belastingstelsel worden gezien als de concrete juridische en administratieve uitwerking van het belastingbeleid. Het belastingbeleid vindt via het belastingstelsel een min of meer kwantificeerbare neerslag in een bepaalde belastingdruk en een bepaalde belastingstructuur. Maar naast deze veeleer kwantitatieve componenten geeft een belastingstelsel ook vorm aan andere, meer kwalitatieve fenomenen, zoals belastinguitgaven, de mate van progressiviteit van de af-

1 'Bracket creep' of 'fiscal drag' duidt op het fenomeen waarbij een combinatie van economische groei en inflatie de belastingbetaler in een hogere inkomensschijf van de personenbelasting duwt. Het betreft het samenspel van groei en inflatie met de progressieve structuur van de personenbelasting.

Verzet tegen belastingbetaling uit zich in eerste instantie in belastingontwijking en -ontduiking. Maar het kan ook een meer georganiseerde vorm aannemen en leiden tot het ontstaan van politieke bewegingen of zelfs tot de oprichting van politieke partijen. Een dergelijke uiting van belastingverzet noemt men 'tax backlash'.

zonderlijke belastingsoorten, en de mate van indexatie van het belastingstelsel. Schema 1 is een globale weergave van de geschetste verhouding tussen de doelstellingen van belastingheffing, het eigenlijke belastingbeleid en het resulterende belastingstelsel.

Schema 1

De voornaamste bestanddelen van de doelstellingen van belastingheffing, van het belastingbeleid en van het belastingstelsel

Doelstellingen	→	Belastingbeleid	→	Belastingstelsel
- Financiering		- Belastinghervorming		- Belastingdruk
- Herverdeling		- 'Bracket creep'		- Belastingstructuur
- Groei en efficiëntie		- 'Tax backlash'		- Belastinguitgaven
- Eenvoud en efficiënte inning		- Belastingontduiking en -ontwijking		- Progressiviteit van de afzonderlijke belasting- soorten
				- Indexatie

Volgens Alt (1983, blz. 187) verschillen belastingstelsels in internationaal perspectief onder meer op drie manieren: volgens de belastingdruk, volgens de belastingstructuur en volgens de eenvoud. Eenvoud betreft volgens Alt het aantal soorten belastingen, en het aantal aanslagvoeten en belastinguitgaven binnen de inkomensbelastingen. We zullen Alts onderscheid hierna als leidraad nemen.

In de kwantitatieve en sterk aggregatieve hoofdstukken 1 tot 3 bestuderen we de evolutie van de belastingdruk en -structuur in 15 OESO-landen. De beschouwde periode strekt zich uit van 1955 tot 1988.² De belastingstructuur zal daarbij het grootste deel van onze aandacht opeisen. Zo bepalen we eerst de meest geschikte invulling van dit begrip.

In hoofdstuk 4 gaan we over tot een meer kwalitatieve studie van het over de laatste decennia gevoerde belastingbeleid dat achter de cijfergegevens uit de vorige hoofdstukken schuilgaat. Concreet besteden we

2 Om de vergelijkbaarheid en de overzichtelijkheid te bevorderen beperken we onze aandacht tot de OESO-landen met een hoog welvaartsniveau, exclusief Finland, IJsland, Japan en Luxemburg. De bestudeerde periode neemt een aanvang in 1955, het eerste jaar waarvoor uitgebreide OESO-gegevens beschikbaar zijn. In de hoofdstukken 1 tot 3 wordt de evolutie van de belastingstelsels slechts tot 1988 onder ogen genomen. Ondertussen heeft de OESO ook statistieken voor de jaren 1989 tot 1991 gepubliceerd. Naast het feit dat deze nog voor herziening vatbaar zijn, wijzigen zij de vastgestelde tendensen en de getrokken conclusies niet. Uit hoofdstuk 4, waar sporadisch wel wordt ingegaan op beleidsingrepen die dateren van na 1988, blijkt overigens dat de grote hervormingen grotendeels voordien plaatsvonden.

aandacht aan de golf van belastinghervormingen die in de jaren tachtig in OESO-perspectief heeft plaatsgegrepen. Omdat deze vooral betrekking had op de belastinguitgaven en op het aantal tarieven binnen de inkomensbelastingen, zal Alts derde, meer kwalitatieve aspect, de eenvoud, hier in belangrijke mate aan bod komen.

1. Verschillen in de belastingdruk: convergentie of divergentie?

Opgevat als de verhouding van de totale belastingontvangsten tot het BBP, neemt de belastingdruk sinds 1955 in de beschouwde OESO-landen gestadig toe.³ Deze toename lijkt zich slechts vanaf 1985 te stabiliseren. De gemiddelde belastingdruk steeg tussen 1955 en 1988 van 26 % naar 41 % (tabel 1). De enige noemenswaardige uitzonderingen zijn Nieuw-Zeeland en vooral Italië, waar de totale belastingontvangsten tussen 1960 en 1965 een merkelijke daling kenden.

In de meeste landen steeg de belastingdruk het sterkst tussen 1965 en 1975, een periode van grote economische groei (Heidenheimer et al., 1982, blz. 187). Uitzonderingen hierop zijn Frankrijk en Italië, die pas na 1975 een grote drukverhoging begonnen te ontwikkelen. In het algemeen hield, ondanks de toenemende weerstand tegen belastingheffing en de hervormingen van de jaren tachtig die daaraan tegemoet wilden komen, de stijging van de belastingdruk tussen 1975 en 1988 aan. Dit gebeurde wel tegen een geringer ritme. België vormt een goede illustratie van deze vastgestelde tendensen.

In ettelijke landen van West-Europa was de toename van de belastingdruk een veelvoud van die in de Verenigde Staten. Vele landen met een hoge belastingdruk in de jaren zestig kenden bovendien nog eens een disproportionele toename in de jaren zeventig, terwijl andere landen hun aanvankelijk al geringe belastingdruk nauwelijks zagen toenemen. Respectieve voorbeelden van deze divergentietendens zijn Zweden, België en Nederland tegenover de Verenigde Staten en het Verenigd Koninkrijk. Tabel 1 toont inderdaad een stijgende variatiecoëfficiënt.

³ Tot de totale belastingontvangsten rekenen we ook de opbrengsten van de sociale bijdragen. Hoewel deze in de literatuur wel eens worden geplaatst onder de noemer van de parafiscaliteit, beschouwen we de sociale bijdragen in wat volgt als een volwaardige belastingsoort.

Tabel 1
De belastingdruk (1955-1988) (%)

	1955	1960	1965	1970	1975	1980	1985	1988	(1)
Australië	21,6	22,4	23,2	24,2	27,7	28,6	30,2	30,8	9,2
Oostenrijk	30,0	30,6	34,7	35,7	38,6	41,2	43,1	41,9	11,9
België	24,0	26,5	30,8	35,2	41,1	43,5	46,4	45,1	21,1
Canada	21,4	23,9	25,4	31,3	32,4	31,6	33,1	34,0	12,6
Denemarken	23,4	25,4	29,9	40,4	41,4	45,5	49,0	52,1	28,7
Frankrijk	n.b.	n.b.	34,5	35,1	36,9	41,7	44,5	44,4	n.b.
DBR	30,8	31,3	31,6	32,9	35,7	38,0	38,0	37,4	6,6
Italië	30,5	34,4	25,5	26,1	26,2	30,2	34,4	37,1	6,6
Nederland	26,3	30,1	33,2	37,6	43,7	45,8	44,9	48,2	21,9
Nieuw-Zeeland	27,0	27,4	24,7	27,4	31,3	33,1	34,0	37,9	10,9
Noorwegen	28,3	31,2	33,3	39,3	44,9	47,1	47,6	46,9	18,6
Zweden	25,5	27,2	35,4	40,2	43,9	49,1	50,4	55,3	29,8
Zwitserland	19,2	21,2	20,7	23,8	29,6	30,8	32,0	32,5	13,3
VK	29,8	28,5	30,4	37,0	35,7	35,4	38,0	37,3	7,5
VS	23,6	26,5	25,9	29,2	29,0	29,5	29,2	29,8	6,2
Gemiddelde	25,8	27,6	29,3	33,0	35,8	38,1	39,7	40,7	14,6
Standaardafwijking	3,6	3,6	4,5	5,5	6,1	6,9	7,0	7,5	
Variatiecoëfficiënt	0,14	0,13	0,15	0,17	0,17	0,18	0,18	0,18	
	(2)	(2)							(2)

(1) Verschil in procentpunten tussen 1955 en 1988

(2) Berekeningen exclusief Frankrijk

Bron: OECD, 1990, blz. 71, 164 en 166.

Als we echter de hele periode in ogeschouw nemen, dit wil zeggen vanaf 1955, krijgen we een ander beeld. Landen die in 1955 de hoogste belastingdruk kenden, zoals de Duitse Bondsrepubliek, Italië en het VK, nemen in 1988 nog slechts een middenpositie in, terwijl landen met een matige belastingdruk in 1955, zoals België, Denemarken, Nederland en Zweden, evolueerden naar de landengroep met de hoogste belastingdruk. Denemarken vormt daarbij wel een bijzonder geval. Tussen 1965 en 1971 evolueerde de totale Deense belastingdruk van 30 naar 44 %. Denemarken realiseerde zo de belangrijkste drukstijging die in OESO-perspectief ooit is voorgekomen (Messere en Owens, 1988, blz. 291). Toch zijn Australië, Canada, de VS en Zwitserland over de periode 1955-1988 voortdurend de hekkesluiters.

Er is dus wel divergentie (het verschil tussen de hoogste en de laagste belastingdruk evolueert van 12 procentpunten in 1955 naar 26 procent-

punten in 1988), maar de relatieve posities worden tussen 1955 en 1988 totaal door elkaar geschud. Zo bevonden b.v. Zweden en de VS zich in 1955 qua totale belastingdruk op hetzelfde niveau, terwijl ze in 1988 elkaars extremen vormen. Ook valt op dat de relatieve posities sinds 1980 praktisch geen wijzigingen meer ondergaan. De variatiecoëfficiënt illustreert dit overigens.

2. Verschillen in de belastingstructuur

Onder belastingstructuur verstaan we de respectieve aandelen van de verschillende belastingsoorten in de totale belastingontvangsten. Naargelang de aandelen van de progressieve dan wel die van de regressieve belastingsoorten doorwegen, kan men een bepaalde belastingstructuur progressief of regressief noemen.

A. Classificaties van belastingsoorten

Aangezien de literatuur geen eenduidige indeling van belastingsoorten biedt, moeten we zelf eerst een geschikte classificatie bepalen. De hierna voorgestelde classificaties worden telkens geduid aan de hand van de herverdelingsimpact. Tenslotte kunnen we aan de hand van schema 2 verbanden leggen tussen de verschillende classificaties.

1. Indeling volgens de belastinggrondslag

Als eerste en belangrijkste indeling nemen we die van de OESO over, die de belastinggrondslag als criterium neemt. We beschouwen als afzonderlijke belastingsoorten de inkomensbelastingen, voornamelijk samengesteld uit de personen- en de vennootschapsbelasting, de sociale bijdragen, de vermogensbelastingen en de verbruiksbelastingen.⁴

Daarbij houden we in het achterhoofd dat het onderscheid tussen de personenbelasting en de vennootschapsbelasting soms vaag is. De winsten van zelfstandigen maken b.v. deel uit van de belastinggrondslag

⁴ In haar *Revenue Statistics* beschouwt de OESO nog twee andere belastingsoorten, met name de 'payroll taxes' en de 'other taxes'. Hoewel we ze opnemen in de totale belastingdruk, laten we ze buiten beschouwing als afzonderlijke belastingsoort. Voor wat betreft tabel 2 heeft dit wel tot gevolg dat de som van de aandelen van de afzonderlijke belastingsoorten per land niet noodzakelijk gelijk is aan 100. Het aandeel van de genoemde belastingsoorten in de totale overheidsontvangsten is in internationaal perspectief echter verwaarloosbaar, net als dat van de niet-fiscale ontvangsten overigens.

van de personenbelasting. Toch zou de samenvoeging van deze beide categorieën onder de noemer inkomensbelastingen dubieus zijn, omdat niet geweten is wie de vennootschapsbelasting precies draagt. Met name het meten van de mate van afwenteling, anders gesteld: van het verschil tussen de mate waarin iemand een belasting *betaalt* en de mate waarin hij ze effectief ook *draagt*, is een hachelijke onderneming.

Het afwentelingsfenomeen bemoeilijkt, samen met het fenomeen van de belastinguitgaven, het vaststellen van de *effectieve* progressiviteit (Heidenheimer et al., 1975, blz. 230 en 243). Een belastingsoort kan *nominaal* wel progressief zijn, hetzij wegens haar tariefstructuur (zoals de personenbelasting), hetzij wegens haar grondslag (zoals de vermogensbelasting). Maar om de effectieve progressiviteit te kennen moeten de fenomenen afwenteling en belastinguitgaven in rekening worden gebracht.

Belastinguitgaven zijn fiscale minontvangsten ingevolge wettelijke belastingvrijstellingen, -verminderingen en -afrekken. *Officieel* kunnen zij zowel de bevordering van de economische groei als de horizontale verdeling als doelstelling hebben. *In werkelijkheid* zorgen belastinguitgaven vooral voor een aantasting van de belastinggrondslag en voor een vermindering van de nominale progressiviteit en daardoor van de verticale herverdeling door het belastingstelsel.⁵ Verder reduceren zij de belastingopbrengsten, doen zij de inningskosten oplopen, en verhogen zij de complexiteit van het belastingstelsel (Pechman, 1986, blz. 61). Belastinguitgaven hebben bijna uitsluitend betrekking op de inkomensbelastingen.

Ondanks de fenomenen afwenteling en belastinguitgaven worden de inkomensbelastingen over het algemeen als de meest progressieve belastingen beschouwd. Ofschoon er belangrijke internationale verschillen voorkomen, omschrijft Wilensky (1978, blz. 106) de personenbelasting in het algemeen als matig progressief. Maar van de vennootschapsbelasting wordt nu eens beweerd dat zij op de consument wordt afgewenteld (zie b.v. Peters, 1986, blz. 223), terwijl elders dan weer wordt aangenomen dat zij de progressiviteit bevordert (zie b.v. Steinmo, 1987, blz. 8).

⁵ Onder horizontale rechtvaardigheid verstaat Musgrave (1969, blz. 63-64) de gelijke fiscale behandeling van personen die zich in een gelijke economische positie bevinden. Onder verticale rechtvaardigheid verstaat hij het verschillend belasten van personen in een ongelijke positie.

Wat de verbruiksbelastingen betreft kan net als bij de inkomensbelastingen een min of meer progressieve tariefdifferentiëring worden doorgevoerd. Naarmate verschillen in het consumptiepatroon van de verschillende inkomensklassen verdwijnen, vermindert deze potentiële progressiviteit nochtans. Bovendien heeft deze progressieve tariefschaal enkel betrekking op de BTW (de algemene verbruiksbelasting), en niet op de accijnzen (de specifieke verbruiksbelastingen) en de invoerrechten. Al bij al neigen de verbruiksbelastingen in de praktijk zelfs naar regressiviteit.

Velen betogen dat dit ook zo is voor bepaalde vermogensbelastingen. Zo zou b.v. de eigendomsbelasting grotendeels worden afgewenteld op de huurders (Rodriguez en Steinmo, 1986, blz. 79). Toch worden de vermogensbelastingen in het algemeen als progressief getypeerd. De regressiviteit van de eigendomsbelasting wordt volgens Wilensky (1978, blz. 106) overigens overdreven, net als die van de verbruiksbelastingen.

De sociale bijdragen, die het loon als grondslag hebben, zijn ten hoogste proportioneel. Dikwijls zijn er bijdrageplafonds ingebouwd, en er bestaat een consensus in de literatuur dat de werkgeversbijdragen afgewenteld worden op de werknemers (zie b.v. Pechman, 1986, blz. 311-312). In de VS is de sociale zekerheid lange tijd zelfs uitgesproken regressief geweest. Miljoenen arbeiders die vrijgesteld waren van personenbelasting betaalden een 'flat-rate' sociale bijdrage van bijna 6 % (Heidenheimer et al., 1990, blz. 191-192). Maar in vele landen zijn de plafonds opgetrokken, teneinde financieringsproblemen op te lossen (Rose en Peters, 1978, blz. 90).

2. *Indeling volgens directe en indirecte belastingen*

De tweede, minder verfijnde indeling van de belastingsoorten maakt een onderscheid tussen directe en indirecte belastingen. Hier is het criterium of een bepaalde belasting een persoon dan wel een transactie treft. De directe belastingen, die ten laste van een bepaalde persoon vallen, omvatten de inkomens- en de vermogensbelastingen. Tot de indirecte belastingen, die drukken op een bepaalde transactie, rekenen we de verbruiksbelastingen. Binnen deze indeling vormen de sociale bijdragen een afzonderlijke belastingsoort, die niet als direct of indirect te typeren valt. Ook deze indeling kan volgens de mate van progressiviteit worden geduid. Directe belastingen zijn veeleer progressief, indirecte belastingen veeleer regressief.

3. *Indeling volgens de afwentelbaarheid*

Het onderscheid tussen directe en indirecte belastingen wordt wel eens geassocieerd met de mate van afwentelbaarheid. Dit is meteen een derde criterium om belastingsoorten in te delen. Bij de directe belastingen zou de belastingbetaler de belasting ook effectief dragen. Bij de indirecte belastingen zou de belastingbetaler de draaglast kunnen afwentelen. Deze associatie gaat echter slechts op voor de verbruiksbelastingen en de personenbelasting. Belangrijke uitzonderingen zijn, zoals al aangeeft, de vermogensbelastingen, de vennootschapsbelasting en de sociale bijdragen. Over het algemeen zijn afwentelbare belastingen minder progressief, en vice versa.

4. *Indeling volgens de zichtbaarheid*

Een laatste criterium om de belastingsoorten in te delen is de mate van zichtbaarheid. Daaronder verstaan we de mate waarin de burger het belastingbedrag dat hij betaalt, of juist: dat hij na afwenteling effectief draagt, kan inschatten. De personenbelasting is een zichtbare belasting (Hanneman, 1982, blz. 131). Ze maakt het voorwerp uit van een aanslag en een daarbijbehorend aanslagbiljet, waarop het bedrag van de belasting duidelijk vermeld staat.⁶ De vennootschapsbelasting daarentegen is eenduidig onzichtbaar (Rose en Peters, 1978, blz. 92). De gewone burger is zich van de impact van deze belasting totaal niet bewust (Wagner, 1976, blz. 52).

De sociale bijdragen, de verbruiksbelastingen en de vermogensbelastingen zijn gemengde categorieën. Het deel van de sociale bijdragen dat door de werknemers betaald wordt, is tamelijk zichtbaar. Het vormt in feite een belasting op hun loon⁷ (Rose en Peters, 1978, blz. 89). De werkgeversbijdragen daarentegen zijn volledig onzichtbaar. Hoe groter het aandeel van de sociale bijdragen dat door de werkgever wordt betaald, hoe minder zichtbaar deze zijn (Steinmo, 1987 blz. 460).

Sommige verbruiksbelastingen zijn tamelijk zichtbaar, omdat ze bij een aankoop afzonderlijk vermeld staan. Bij de algemene verbruiksbelastingen, zoals de BTW, is dat niet zo. Zij zijn eerder onzichtbaar. Hoewel

6 In de praktijk wordt echter vastgesteld dat veel mensen het totale bedrag van hun inkomensbelasting niet kennen. De oorzaak hiervan zijn de voorheffingen, die het globale zicht op de te betalen personenbelasting vertroebelen.

7 Daar kan echter tegen in worden gebracht dat de werknemersbijdragen, net als de personenbelasting trouwens, doorgaans op voorhand van het loon worden afgehouden. Dit zwakt hun zichtbaarheid af.

Het blijft echter zo dat, ongeacht het criterium dat men inzake belastingstructuur hanteert, een vergelijking van de relatieve aandelen van de onderscheiden belastingsoorten slechts een ruwe indicator van de progressiviteit van het belastingstelsel oplevert. De effectieve progressiviteit van de specifieke tariefstructuren van de inkomensbelastingen of de verbruiksbelastingen afzonderlijk van een bepaald land is een veel precieuzere maatstaf. Een 'flat-rate' personenbelasting is mogelijk regressiever dan een algemene verbruiksbelasting met een progressieve tariefstructuur (Steinmo, 1987, blz. 422).

B. De huidige belastingstructuur

De opbrengst van de ene belastingsoort beïnvloedt niet enkel in relatieve, maar ook in absolute zin de opbrengst van de andere belastingsoorten. In het licht van de financieringsdoelstelling kunnen hoge inkomensbelastingen b.v. hoge verbruiksbelastingen overbodig maken, terwijl een land met onbelangrijke inkomensbelastingen zich genoodzaakt kan zien om meer sociale bijdragen te heffen (Rose, 1984, blz. 98). Internationaal vergeleken zijn de correlaties tussen de aandelen van de verschillende belastingsoorten echter statistisch zwak.

Een belangrijke uitzondering is de sterke negatieve correlatie tussen de twee belangrijkste belastingsoorten, de inkomensbelastingen en de sociale bijdragen (tabel 2). Voor onze 15 OESO-landen is de correlatiecoëfficiënt in 1988 -0,90. Vele landen met een laag tot gemiddeld aandeel van de sociale bijdragen in de totale belastingontvangsten kennen een groot aandeel van de inkomensbelastingen. Markante voorbeelden hiervan zijn Australië, Canada, Denemarken en Nieuw-Zeeland. Ook het verband tussen de personenbelasting, de grootste brok van de inkomensbelastingen, en de sociale bijdragen is uitgesproken negatief. Voor 1988 komen we op een correlatiecoëfficiënt van -0,83.

De afruil tussen de personenbelasting en de sociale bijdragen wordt geïllustreerd door de aanzienlijke verschillen tussen het minimum- en het maximumaandeel dat zij in bepaalde landen in de totale belastingontvangsten hebben. De personenbelasting staat in voor gemiddeld 33 % van de totale belastingontvangsten. Maar in Nieuw-Zeeland is haar belang 51 % en in Frankrijk 12 %. Omgekeerd maakt Frankrijk dan weer een zeer groot gebruik van sociale bijdragen, terwijl Nieuw-Zeeland en Australië dat in het geheel niet doen, en Denemarken nauwelijks. Ook de variatiecoëfficiënt toont aan dat de sociale bijdragen een variabele belasting zijn (tabel 2).

Tabel 2

Aandeel van de belangrijkste belastingsoorten in de totale belastingontvangsten (1988) (%)

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
Australië	56,5	45,9	10,6	(*)	9,8	28,0
Oostenrijk	25,7	22,5	3,2	32,6	2,6	32,0
België	38,9	32,0	6,9	33,8	2,4	24,9
Canada	46,1	36,7	8,6	13,2	9,3	30,1
Denemarken	58,6	51,0	4,4	2,2	4,6	34,1
Frankrijk	17,4	12,1	5,2	43,3	4,8	29,4
DBR	34,2	28,9	5,3	37,4	3,1	25,2
Italië	35,7	26,8	9,4	33,3	2,5	28,0
Nederland	27,9	20,5	7,3	42,5	3,5	25,9
Nieuw-Zeeland	59,8	51,0	7,9	(*)	6,4	31,6
Noorwegen	33,5	27,9	5,6	25,5	2,8	37,4
Zweden	43,9	38,8	5,2	25,1	3,1	24,2
Zwitserland	40,8	34,2	6,6	32,0	8,3	18,9
VK	37,5	26,6	10,8	18,5	12,7	31,2
VS	43,1	34,7	8,4	29,7	10,3	16,9
Gemiddelde	40,0	32,6	7,0		5,7	27,9
Standaardafwijking	11,7	10,6	2,2	11,2 ^(**)	3,3	5,2
Variatiecoëfficiënt	0,29	0,33	0,31	0,39 ^(**)	0,58	0,19

(1) inkomensbelastingen
 waarvan (2) personenbelasting
 (3) vennootschapsbelasting
 (4) sociale bijdragen
 (5) vermogensbelastingen
 (6) verbruiksbelastingen
 (*) Volledig gefiscaliseerd
 (**) Exclusief Australië en Nieuw-Zeeland

Bron: OECD, 1990, blz. 73.

De aanzienlijke afwijkingen van het gemiddelde die uit tabel 2 blijken, manifesteren zich in twee clusters. De Angelsaksische en de Scandinavische landen doen in grote mate een beroep op de inkomensbelastingen en in mindere mate op sociale bijdragen. In (de rest van) de beschouwde continentaal-Europese landen is eerder het omgekeerde van toepassing (Rose, 1984, blz. 106). Samen met Italië en Zwitserland is België echter een relatieve uitzondering op deze tendens.

Ondanks de verscheidenheid is er ook een merkwaardige regelmaat in de belastingstructuren vast te stellen. Zo vormen de verbruiksbelastingen een belastingsoort waarop bijna alle landen in dezelfde, belangrijke mate een beroep doen. Belangrijker nog is dat weinig landen zich kunnen veroorloven een bepaalde belasting niet te heffen. De meeste landen heffen op zoveel mogelijk manieren belastingen. Dat wil zeggen dat zij bijna alle mogelijke belastinggrondslagen aanspreken.

C. De evolutie van de belastingstructuur: convergentie of divergentie?

Aan de hand van de aandelen van de verschillende belastingsoorten in de totale belastingontvangsten krijgen we een idee omtrent divergentie of convergentie in hun respectieve gebruik in de westerse landen. Voor twee van de drie belangrijke belastingsoorten kunnen we tussen 1955 en 1988 een evolutie naar homogeniteit vaststellen (tabel 3). De afnemende variatiecoëfficiënt voor de personenbelasting en voor de sociale bijdragen wijst inderdaad op convergentie.

Tabel 3

De homogeniteit van bepaalde belastingsoorten in 15 OESO-landen (1955-1988) ^(*)

	1955 (^{ooo})	1960 (^{ooo})	1965	1970	1975	1980	1985	1988	(^{oo})
Belangrijke belastingsoorten:									
(1)	0,42	0,38	0,36	0,35	0,36	0,34	0,36	0,33	-0,09
(2)	0,70	0,61	0,65	0,63	0,62	0,60	0,58	0,58	-0,12
(3)	0,17	0,15	0,16	0,19	0,19	0,20	0,20	0,19	+0,02
Minder belangrijke belastingsoorten:									
(4)	0,44	0,46	0,55	0,55	0,46	0,44	0,46	0,31	-0,13
(5)	0,42	0,50	0,55	0,59	0,65	0,60	0,61	0,58	+0,16

(*) Variatiecoëfficiënt van het aandeel in de totale belastingontvangsten
^(oo) Verschil tussen 1955 en 1988
^(ooo) Exclusief Frankrijk
 (1) personenbelasting
 (2) sociale bijdragen
 (3) verbruiksbelastingen
 (4) vennootschapsbelasting
 (5) vermogensbelastingen

Bron: OECD, 1990, blz. 70, 71, 75, 76, 77, 81, 82, 163, 164. Naar Rose, 1985, blz. 300-304.

De variatiecoëfficiënt van de verbruiksbelastingen blijft min of meer constant. Een gestaag dalende of constante variatiecoëfficiënt kunnen we echter niet terugvinden bij de minder belangrijke belastingsoorten. Tussen 1955 en 1975 is er voor de vermogensbelastingen zelfs duidelijk een divergentietendens waar te nemen. Enkel tijdens de laatste jaren vertonen de vermogensbelastingen en de vennootschapsbelasting een convergentietendens, die voor deze laatste nog veel sterker is dan voor de belangrijkste belastingsoorten.

Het negatieve verband dat we vaststelden tussen de inkomensbelastingen en de sociale bijdragen houdt stand doorheen de tijd ($r = -0,81$, $-0,86$ en $-0,77$, resp. voor 1955, 1965 en 1975). Hetzelfde geldt voor het verband tussen de sociale bijdragen en de personenbelasting ($r =$ resp. $-0,77$, $-0,73$ en $-0,86$).

D. De evolutie van de belangrijkste belastingsoorten

Omdat gemiddelden en variatiecoëfficiënten aggregatieve maatstaven zijn die grote fluctuaties en verschillen kunnen verbergen, geven we ook de evolutie van de afzonderlijke belastingsoorten, uitgezonderd de vermogensbelastingen. Wat de inkomensbelastingen betreft is de opbrengst van de personenbelasting in alle landen tussen 1955 en 1988 altijd veel groter geweest dan de opbrengst van de vennootschapsbelasting (tabel 4). In 1988 is de personenbelasting voor de meeste landen zowel relatief als absoluut de belangrijkste inkomstenbron.

Over de periode 1955-1988 steeg het gemiddelde aandeel van de (zichtbare) personenbelasting in de beschouwde landen van 27 naar 33 % van de totale belastingontvangsten. Deze toename greep meer specifiek tussen 1955 en 1980 plaats, mede onder impuls van de uitgesproken evolutie in België, Canada, Denemarken, en Italië. Maar ook Australië en vooral Nieuw-Zeeland, waar de sociale bijdragen ondertussen volledig gefiscaliseerd waren, droegen tot deze evolutie bij. Pas na 1980 begon het gemiddelde aandeel van de personenbelasting terug te lopen. In Nederland, Noorwegen en Zweden begon echter al vanaf 1970 een gestage afname.

Tussen 1955 en 1988 zag de vennootschapsbelasting haar gemiddelde aandeel daarentegen afnemen van 12 % naar 7 %. Het aandeel van de vennootschapsbelasting verminderde vooral fors in de Angelsaksische landen (tabel 5). Dit zijn precies landen waar de vennootschapsbelasting traditioneel een aanzienlijk belang heeft. Zo hebben b.v. de mogelijkheid tot versnelde afschrijving en de overige gunstmaatregelen inza-

Tabel 4

Aandeel van de personenbelasting in de totale belastingontvangsten (1955-1988) (%)

	1955	1960	1965	1970	1975	1980	1985	1988	(1)
Australië	33,0	30,5	34,4	37,3	43,6	44,0	45,5	45,9	12,9
Oostenrijk	17,6	17,4	20,0	20,7	21,6	23,2	22,9	22,5	5,1
België	19,7	19,9	20,5	24,4	31,9	35,2	34,2	32,0	12,3
Canada	20,5	21,2	23,0	32,4	32,8	34,1	35,2	36,7	16,2
Denemarken	41,7	40,1	41,4	48,6	55,9	51,8	50,2	51,0	9,3
Frankrijk	n.b.	n.b.	10,6	12,0	12,3	12,9	12,8	2,1	n.b.
DBR	19,2	22,5	26,0	26,7	30,2	29,6	28,7	28,9	9,7
Italië	7,1	8,8	10,9	10,9	15,2	23,1	26,7	26,8	19,7
Nederland	26,2	28,7	27,7	26,8	27,1	26,3	19,4	20,5	-5,7
Nieuw-Zeeland	18,9	22,9	39,4	42,7	54,3	61,6	59,8	51,0	32,1
Noorwegen	33,1	39,3	39,6	35,2	31,5	28,0	22,3	27,9	5,2
Zweden	53,1	52,5	48,7	49,8	46,1	41,0	38,5	38,8	-14,3
Zwitserland	28,5	28,5	31,2	33,2	36,1	35,6	34,9	34,2	5,7
VK	23,2	27,3	29,8	31,4	37,9	29,8	26,5	26,6	3,4
VS	33,1	32,7	30,5	35,2	32,8	36,9	35,7	34,7	1,6
Gemiddelde	26,7	28,0	28,9	31,2	34,0	34,2	32,9	32,6	5,9
Standaard- afwijking	11,1	10,5	10,5	11,1	12,1	11,7	11,9	10,6	
Variatie- coëfficiënt	0,42	0,38	0,36	0,35	0,36	0,34	0,36	0,33	(2)

(1) Verschil in procentpunten tussen 1955 en 1988
(2) Berekeningen exclusief Frankrijk

Bron: OECD, 1990, blz. 75.

ke investeringen, ingesteld in 1981, geleid tot een afbrokkeling van de Amerikaanse vennootschapsbelasting in de jaren tachtig (Heidenheimer et al., 1982, blz. 176-179). Het aandeel van de Belgische vennootschapsbelasting, daarentegen, dat voortdurend onder het internationale gemiddelde blijkt te liggen, kent over de hele periode beschouwd merkwaardig genoeg een lichte stijging.

Tussen 1955 en 1988 stegen de sociale bijdragen in de 15 OESO-landen gemiddeld van 15 naar 25 % van de totale belastingontvangsten. Rodriguez en Steinmo (1986, blz. 70) noemen deze snelle toename de meest opmerkelijke wijziging van de belastingstructuur in de westerse landen. België, de DBR en zeker Nederland zijn uitstekende voorbeelden.⁸

⁸ Nederland besliste in 1988 echter tot een integratie van de sociale bijdragen in de personenbelasting vanaf 1990 (Cnossen en Bird, 1990, blz. 6). Deze maatregel leidt, tegen de tendens van de jaren tachtig in, tot een aanzienlijke afname van het Nederlandse aandeel van de sociale bijdragen ten voordele van dat van de personenbelasting.

Tabel 5

Aandeel van de vennootschapsbelasting in de totale belastingontvangsten (1955-1988) (%)

	1955	1960	1965	1970	1975	1980	1985	1988	(1)
Australië	15,9	16,9	16,3	17,0	12,4	12,2	9,3	10,6	-5,7
Oostenrijk	6,0	6,0	5,4	4,4	4,3	3,5	3,4	3,2	2,2
België	4,4	4,3	6,2	6,8	7,2	5,7	6,4	6,9	0,7
Canada	17,6	17,5	15,1	11,3	13,6	11,6	8,2	8,6	-6,5
Denemarken	5,9	4,6	4,5	2,6	3,1	3,2	4,9	4,4	-0,1
Frankrijk	n.b.	n.b.	5,3	6,3	5,2	5,1	4,5	5,2	n.b.
DBR	9,8	9,3	7,8	5,7	4,5	5,5	6,1	5,3	-2,5
Italië	5,5	6,7	6,9	6,5	6,3	7,8	9,2	9,4	2,5
Nederland	13,4	10,7	8,1	6,7	7,7	6,6	7,0	7,3	-0,8
Nieuw-Zeeland	15,0	12,8	20,7	17,8	11,8	7,8	8,3	7,9	-12,8
Noorwegen	13,3	4,9	3,8	3,3	2,8	13,3	17,0	5,6	1,8
Zweden	13,8	8,8	6,1	4,4	4,3	2,5	3,5	5,2	-0,9
Zwitserland	6,4	7,1	7,1	7,6	7,7	5,8	6,0	6,6	-0,5
VK	17,5	10,3	7,1	9,1	6,7	8,3	12,6	10,8	3,7
VS	20,3	17,2	15,8	12,7	10,8	10,2	7,1	8,4	-7,4
Gemiddelde	11,8	9,8	9,1	8,1	7,2	7,3	7,6	7,0	-4,8
Standaard- afwijking	5,1	4,5	5,0	4,5	3,3	3,2	3,4	2,2	
Variatie- coëfficiënt	0,44	0,46	0,55	0,55	0,46	0,44	0,46	0,31	(2)

(1) Verschil in procentpunten tussen 1955 en 1988
(2) Berekeningen exclusief Frankrijk

Bron: OECD, 1990, blz. 76.

Maar ook Noorwegen, Zweden en de VS, landen met een hoge personenbelasting in het begin van de jaren zestig, begonnen vanaf dan geleidelijk meer de voorkeur aan deze minder zichtbare belasting te geven. In de lijn van de hiervoor vastgestelde negatieve correlatie deden landen waar het gewicht van de personenbelasting tussen 1955 en 1980 daalde of constant bleef, in het algemeen meer een beroep op sociale bijdragen (tabel 6).

Het gemiddelde aandeel van de verbruiksbelastingen nam tussen 1955 en 1988 af van 36 tot 28 %. Ook hier vormt België een goed voorbeeld van een algemene vaststelling. Uit tabel 7 kunnen we afleiden dat vele landen tot 1980 relatief steeds minder op deze belastingsoort gesteund hebben. Dat is vooral te wijten aan de sterke daling van het aandeel van de specifieke verbruiksbelastingen, zoals de accijnzen, die slechts

Tabel 6

Aandeel van de sociale bijdragen in de totale belastingontvangsten (1955-1988) (%)

	1955	1960	1965	1970	1975	1980	1985	1988	(1)
Australië	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	0,0
Oostenrijk	23,8	24,2	24,9	25,4	27,6	30,9	31,8	32,6	8,8
België	25,9	27,0	31,4	30,5	31,9	30,4	33,1	33,8	7,9
Canada	4,2	5,7	5,7	9,6	10,1	10,5	13,5	13,2	9,0
Denemarken	4,7	5,0	5,4	4,0	1,3	1,8	3,8	2,2	-2,5
Frankrijk	n.b.	n.b.	34,2	36,3	40,6	42,7	43,3	43,3	n.b.
DBR	24,5	27,5	26,8	30,3	33,5	34,4	36,5	37,4	12,9
Italië	32,1	32,7	34,2	37,8	45,9	38,0	34,7	33,3	1,2
Nederland	16,1	25,4	30,8	35,1	38,4	38,1	44,3	42,5	26,4
Nieuw-Zeeland	22,4	20,5	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	-22,4
Noorwegen	4,5	8,8	11,9	16,1	24,8	21,0	20,6	25,5	21,0
Zweden	2,1	4,3	12,1	14,9	19,5	28,8	24,8	25,1	23,0
Zwitserland	21,5	21,6	22,5	23,4	29,2	30,9	32,0	32,0	10,5
VK	10,4	12,6	15,4	13,9	17,4	16,6	17,6	18,5	8,1
VS	11,0	14,4	16,4	19,3	24,6	26,2	29,4	29,7	18,7
Gemiddelde	14,5	16,4	18,1	19,8	23,0	23,4	24,4	24,6	11,1
Standaard-afwijking	10,1	10,1	11,7	12,4	14,3	13,9	14,2	14,2	
Variatie-coëfficiënt	0,70	0,61	0,65	0,63	0,62	0,60	0,58	0,58	
	(2)	(2)							(2)

(1) Verschil in procentpunten tussen 1955 en 1988
(2) Berekeningen exclusief Frankrijk
(*) Volledig gefiscaliseerd

Bron: OECD, 1990, blz. 77, 164 en 166.

deels door de opgang van de algemene verbruiksbelastingen, zoals de BTW, gecompenseerd werd (Hanneman, 1982, blz. 123). Na 1980 echter beginnen de minder zichtbare verbruiksbelastingen opnieuw aan belang te winnen. Net als de opgang van de sociale bijdragen gaat deze evolutie blijkbaar ten koste van de personenbelasting. Uitgesproken illustraties van deze laatste tendens zijn Nieuw-Zeeland en het VK (tabellen 3 en 7).

Tabel 7

Aandeel van de verbruiksbelastingen in de totale belastingontvangsten (1955-1988) (%)

	1955	1960	1965	1970	1975	1980	1985	1988	(1)
Australië	36,9	36,9	34,7	32,0	29,3	31,1	32,6	28,0	-8,9
Oostenrijk	38,9	38,8	37,4	37,4	34,5	31,5	32,6	32,0	-6,9
België	38,9	38,8	37,2	35,1	26,4	26,2	24,6	24,9	-14,0
Canada	44,4	37,7	41,2	31,6	32,0	32,5	31,8	30,1	-14,3
Denemarken	37,6	39,4	40,6	38,8	33,6	37,4	34,2	34,1	-3,5
Frankrijk	n.b.	n.b.	38,4	38,1	33,3	30,4	29,7	29,4	n.b.
DBR	35,9	32,8	33,0	31,8	27,1	27,1	25,7	25,2	-10,7
Italië	45,1	42,3	39,5	38,7	29,4	26,5	25,4	28,0	-17,1
Nederland	32,9	29,2	28,6	27,8	24,2	25,2	25,6	25,9	-7,0
Nieuw-Zeeland	32,2	31,3	27,9	27,2	24,2	22,3	23,1	31,6	-0,6
Noorwegen	44,5	42,8	41,2	42,8	37,7	35,4	37,5	37,4	-7,1
Zweden	28,6	32,3	31,2	28,2	24,3	24,0	26,5	24,2	-4,4
Zwitserland	34,7	34,3	30,5	26,9	19,9	20,4	18,9	18,9	-15,8
VK	35,8	34,5	33,0	28,8	25,4	29,2	31,2	31,2	-4,6
VS	22,1	21,5	21,9	19,2	18,5	16,6	17,7	16,9	-5,2
Gemiddelde	36,3	35,2	34,4	32,3	28,0	27,7	27,8	27,9	-8,4
Standaard-afwijking	6,1	5,4	5,5	6,0	5,3	5,4	5,4	5,2	
Variatie-coëfficiënt	0,17	0,15	0,16	0,19	0,19	0,20	0,20	0,19	
	(2)	(2)							(2)

(1) Verschil in procentpunten tussen 1955 en 1988
(2) Berekeningen exclusief Frankrijk

Bron: OECD, 1990, blz. 82, 164 en 166.

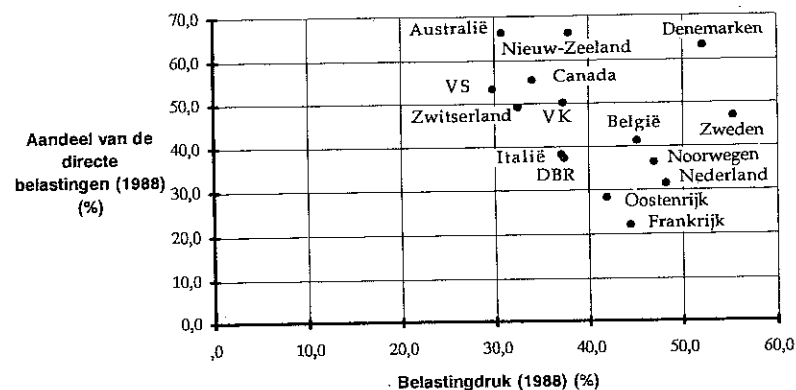
3. Verschillen tussen belastingstelsels

A. Het verband tussen belastingdruk en belastingstructuur

Rose en Peters (1978, blz. 97) stellen dat een hoge belastingdruk samen gaat met een spreiding van die druk over meerdere belastingsoorten, waaronder dus ook minder zichtbare. In die lijn wijst figuur 1 inderdaad op een enigszins negatief verband tussen het aandeel van de directe belastingen en de hoogte van de belastingdruk. Hoe hoger de belastingdruk, hoe lager het aandeel van de zichtbare directe belastingen. Zo kennen de Angelsaksische 'tax laggards' de meest zichtbare belastingstructuur. Daarentegen maken in de continentaal-Europese landen, en dan vooral in Frankrijk, de sociale bijdragen en/of de verbruiksbelas-

tingen in belangrijke mate een hoge belastingdruk mee mogelijk. Dit laatste geldt bovendien meer en meer voor Noorwegen, en in mindere mate voor Zweden.⁹ Het gaat echter om een zwak negatief verband ($r = -0,32$ voor 1988 en $-0,28$ voor de accessen tussen 1955 en 1988), voornamelijk omdat het aandeel van de Zweedse en vooral de Deense inkomensbelastingen aanzienlijk blijft.

Figuur 1
Verband tussen de belastingdruk en het aandeel van de directe belastingen (1988)

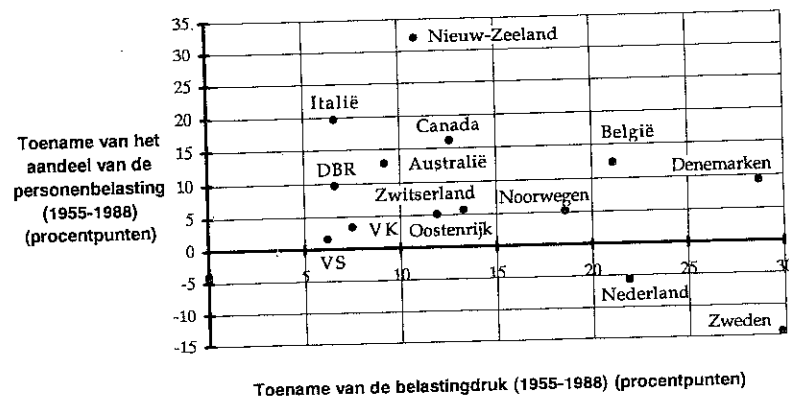


Bron: Tabel 1 en 2.

Wat de toename van de belastingdruk en de toename van het aandeel van de personenbelasting over de periode 1955-1988 betreft, komen we tot een sterker negatief verband ($r = -0,47$) (figuur 2). Nederland en Zweden kenden zelfs een daling van het aandeel van de personenbelasting en konden tegelijk een hoge toename van de belastingdruk realiseren. Italië en Nieuw-Zeeland situeren zich aan het andere uiteinde van figuur 2. Zij gingen mettertijd sterk tot zeer sterk steunen op de personenbelasting en kenden slechts een beperkte toename van de belastingdruk. Landen die deze tendens niet volgen zijn enerzijds België en vooral het uitzonderlijke Denemarken, en anderzijds het VK en de VS. In deze laatste twee landen nam het aandeel van de personenbelasting nauwelijks toe, en hun belastingdruk evenmin.

⁹ Uitgaande van deze vaststelling beweren Rodriguez en Steinmo (1986, blz. 71) zelfs dat het Zweedse belastingstelsel in zijn geheel niet progressiever is dan het Amerikaanse.

Figuur 2
Verband tussen de toename van de belastingdruk en de toename van het aandeel van de personenbelasting (exclusief Frankrijk) (1955-1988)



Bron: Tabel 1 en 4.

B. Een indeling van landen volgens hun belastingstelsel

Peters (1986, blz. 234-238) voert een clusteranalyse van de belastingstructuur uit op basis van gegevens voor 1977. Door Peters' gegevens te actualiseren en de belastingdruk in de analyse te betrekken, komen we aan de hand van tabellen 1 en 2 net als Peters tot vier types van belastingstelsels (zie ook figuur 1). Onze typologie bevestigt dat de inkomensbelastingen en de sociale bijdragen heel typerend zijn voor groepen van landen.

Het eerste type omvat de Scandinavische landen Zweden en Denemarken, die traditioneel een hoge totale druk koppelen aan progressieve en zichtbare directe belastingen. Specifieker worden de belastingstelsels van deze landen gekenmerkt door belangrijke inkomensbelastingen en geringe (in Denemarken zeer geringe) sociale bijdragen. Hun stelsel was duidelijk gericht op herverdeling.

Maar geleidelijk dienden vooral hogere sociale bijdragen mee deze sterk ontwikkelde welvaartsstaten te financieren, terwijl aanzienlijke verbruiksbelastingen dit van oudsher al deden, en bovendien zeer uitgesproken in Denemarken en Noorwegen.¹⁰ Alleen Denemarken blijft (voorlopig?) nog trouw aan het Scandinavische ideaaltipe. Noorwegen

¹⁰ Bovendien waren de drie Scandinavische landen in 1980 binnen de OESO de enige met een algemene verbruiksbelasting die geen verminderde tarieven voor basisgoederen voorzag (Steinmo, 1987, blz. 423).

kenue de opmerkelijkste atname van het aandeel van de inkomensbelastingen en kan zelfs niet meer tot dit eerste type worden gerekend.

In het algemeen convergeert het eerste type naar het tweede type belastingstelsel, het continentaal-Europese. We rekenen Noorwegen er zelfs al integraal toe. Dit tweede type wordt gekenmerkt door een iets minder hoge belastingdruk en een brede, gediversifieerde grondslag. Het krijgt vooral gestalte in België, de DBR, Oostenrijk en Nederland. Deze landen steunen bijna even sterk op verbruiksbelastingen (gemiddeld 29 %) als op inkomensbelastingen (gemiddeld 33 %). Recent zijn de sociale bijdragen echter nog belangrijker geworden (gemiddeld iets meer dan 33 %).

Het Zuid Europese, derde type wordt vooral vertegenwoordigd door Frankrijk en, tot het midden van de jaren zeventig, door Italië. Deze landen kennen ongeveer dezelfde belastingdruk als de tweede categorie, maar ze maakten er een traditie van de directe belastingen te minimaliseren. Frankrijk haalt nog altijd bijna de helft van zijn totale belastingontvangsten uit sociale bijdragen. Vanaf de jaren zeventig echter heeft Italië een ingrijpende evolutie doorgemaakt. Nu behoort het eerder tot het tweede type. Toenemende overheidsuitgaven hebben er de traditionele belastingstructuur op de helling gezet (Peters, 1986, blz. 236).

Tenslotte is er het vierde type, dat op Zwitserland na een Angelsaksische aangelegenheid is. Samen met Nieuw-Zeeland en het VK worden de federale landen Australië, Canada, de VS en Zwitserland gekenmerkt door enerzijds een vrij lage belastingdruk en anderzijds een hoge personen- en vennootschapsbelasting en hoge (vooral lokale) vermogensbelastingen. Het aandeel van de vennootschapsbelasting is de laatste decennia enigszins afgebrokkeld. Maar over het algemeen blijft dit type goed herkenbaar.

Deze vierde groep is tamelijk ruw van samenstelling. Een aantal nuanceringen dringen zich op. Een eerste subgroep bestaat uit Canada, Zwitserland, het VK en de VS. Zij hechten traditioneel een vrij groot belang aan inkomensbelastingen, een matig belang aan sociale bijdragen en een gering belang aan verbruiksbelastingen. Bovendien is het VK hierin stilaan een aparte positie gaan innemen. Door de ommezwaai van directe naar indirecte belastingen met het aantreden van Thatcher in 1979, maar ook door de vermindering van het aandeel van de personenbelasting tussen 1976 en 1979, werden de verbruiksbelastingen er in het begin van de jaren tachtig bijna even belangrijk als de personenbe-

lasting (Ruggles en O'Higgins, 1987, blz. 168). De lage sociale bijdragen doen ons echter beslissen het land niet uit deze groep los te maken.

Een tweede subgroep, bestaande uit Australië en Nieuw-Zeeland, onderscheidt zich door het feit dat de sociale bijdragen zonder meer werden afgeschaft. Zo kenden deze landen een extreem gewicht toe aan de inkomensbelastingen.

4. Het belastingbeleid: weerstand en vernieuwing

Een belastingstelsel is grotendeels de resultante van twee, elkaar dikwijls tegenwerkende krachten: economische factoren en beleidsingrepen. Hierna bekijken we hoe het beleid zich de laatste decennia trachtte aan te passen aan de uitdagingen waarvoor vooral de economische evolutie het stelde.

A. Weerstand tegen belastingheffing: problemen van de jaren zeventig

Economisten hebben altijd grenzen vooropgesteld waarboven de belastingdruk negatieve gevolgen zou hebben voor de economische groei. De politici hebben daar traditioneel nooit veel aandacht aan geschonken, te meer daar zij tot het midden van de jaren zeventig moeilijke beslissingen voor zich uit konden schuiven. Een combinatie van groei en matige inflatie leidde tot automatische ontvangstenverhogingen. Maar de stagflatie die daarop volgde deed via 'bracket creep' de belastingontvangsten sneller stijgen dan het reële inkomen. Ondanks het mildere fenomeen van de belastinguitgaven, groeide zo in de jaren zeventig het verzet tegen belastingbetaling (Heidenheimer et al., 1982, blz. 171).

Belastingontwijking en -ontduiking en de 'tax backlash'-beweging waren de voornaamste manifestaties van dit verzet. De weerstand tegen belastingverhogingen wordt zelden een belangrijk verkiezingsonderwerp. Maar als zulks toch eens voorkomt, kan deze enorme verschuivingen in het stemgedrag teweegbrengen. In de jaren zeventig uitte de 'backlash'-beweging zich vooral in Denemarken, Zwitserland, het VK en de VS (Wilensky, 1976, blz. 14).

B. Belastinghervorming: beleidsantwoorden van de jaren tachtig

Het algemene ongenoegen met het bestaande belastingstelsel heeft ervoor gezorgd dat belastinghervorming tijdens de jaren tachtig een ongekend hoge plaats ging innemen op de politieke agenda van de westerse beleidsvormers (Tanzi, 1988, blz. 51). Een veel gekozen beleidsantwoord was een verlaging van de tarieven van de personenbelasting. In eerste instantie werden tariefverlagingen aan tariefindexatie gekoppeld, en in tweede instantie aan een uitbreiding van de belastbare grondslag. Telkens waren er ook een aantal landen die hun toevlucht namen tot een verhoging van de indirecte belastingen. Zelfs het invoeren van een nieuwe belasting bleek, zij het sporadisch, een effectief genomen optie. Van een verlaging van de totale belastingdruk was in het algemeen geen sprake.

1. De eerste hervormingsgolf (1978-1984)

a) Tariefverlaging

In het begin van de jaren tachtig, maar ook al gedurende de tweede helft van de jaren zeventig nam men dikwijls zijn toevlucht tot een verlaging van de hoogste marginale aanslagvoeten. Er was echter een groot verschil tussen de feitelijke uitvoering in Europa en in de VS.

In de VS voerde de Reagan-administratie haar beruchte 'tax cut' of 'Economic Recovery Tax Act' (ERTA) van 1981 door met de steun van de rechtervleugel van de Democraten. De ERTA betrof een brede hervorming van het belastingstelsel ten behoeve van economische groei en efficiëntie. Naast een indexatie vanaf 1985, voorzag ze in een verlaging van alle aanslagvoeten. De hoogste marginale aanslagvoet werd van 70 naar 50 % teruggebracht. Ook werden de erfenisrechten verminderd. Verder werden het sparen en het investeren aangemoedigd (Ruggles en O'Higgins, 1987, blz. 179-182). Voor- en tegenstanders waren het erover eens dat de hervorming een ernstige verschuiving van de belastingdruk van de hogere- naar de lagere-inkomensklassen inhield (Heidenheimer et al., 1982, blz. 175-176).

Nochtans werd de impact van de ERTA, ongelukkig genoeg doorgevoerd in volle recessie, uit budgettaire overwegingen al in 1982 ten belope van 20 à 25 % gemilderd door de inkomstenverhogende 'Tax Equity and Fiscal Responsibility Act' (TEFRA), en ten belope van 10 % door soortgelijke compensaties in 1983 en 1984. De TEFRA schrapte tweederde van de impact van de maatregelen ten gunste van vennootschap-

pen. Verder liet zij de meeste voorzieningen van de ERTA echter onaangeroerd. Wel werden sommige accijnzen verhoogd (Ruggles en O'Higgins, 1987, blz. 182).

De Amerikaanse aanpak contrasteerde met de belastingverlaging in Noorwegen, Denemarken, en in het VK van voor 1979, waar men het belastingbeleid aan het inkomensbeleid koppelde. Vakbonden sloten een akkoord met de overheid over een vermindering van de personenbelasting in ruil voor terughoudendheid qua looneisen (Hibbs, 1987, blz. 73). In het VK, toen nog door Labour geregeerd, werd de verlaging van de personenbelasting met een verhoging van de werkgeversbijdragen gefinancierd (Ruggles en O'Higgins, 1987, blz. 168-169). Vooral Zweden voerde in het begin van de jaren tachtig zijn belastingverlaging door binnen een sterk corporatistisch beleidskader. Het akkoord wilde de inkomenspositie van de arbeiders tegenover de middenklasse beveiligen en tevens het grootste deel van de publieke sector tegen besparingen beschermen (Heidenheimer et al., 1982, blz. 169). Deze laatste twee landen neutraliseerden het ontvangstenverlies qua directe belastingen alvast door een verhoging van de indirecte belastingen.

b) Indexatie

Pioniers op het vlak van indexatie waren, al vanaf het begin van de jaren zeventig, Denemarken en vooral Nederland en Canada. In dit laatste land was de indexatie vanaf 1974 zo volledig dat de opbrengst van de personenbelasting er volledig stagneerde. De beleidsruimte om ontvangsten te genereren werd zodanig ingeperkt dat men de indexatie weer wou afschaffen.

In Frankrijk daarentegen is de indexatie slechts zeer gedeeltelijk ingevoerd. Het Amerikaanse Congres stemde pas in 1981 met een nipte meerderheid een paragraaf binnen de ERTA die indexatie voorzag vanaf 1985. Toch verraste het nog vele waarnemers dat het Congres zijn bevoegdheid om halfjaarlijkse discretionaire 'belastingverlagingen' af te kondigen zou opgeven door deze automatisch te maken (Heidenheimer et al., 1982, blz. 195-197). 1985 was tevens het jaar waarin tenslotte ook in België een indexatie werd doorgevoerd, zij het dan nog erg beperkt. Deze indexatie zou pas met de hervorming van 1988 naar alle bedragen, gehanteerd in het raam van de personenbelasting, worden veralgemeend vanaf 1991¹¹ (Couturier, 1989, blz. 242-243).

¹¹ Het is dan ook ironisch vast te stellen dat budgettaire overwegingen de Belgische regering al in 1992 deden teruggrijpen naar het oude recept en dat deze indexatie voor 1993 niet is doorgevoerd.

De 'tax reform'-beweging kwam in de VS in 1981 op gang met de ERTA, die het belastingstelsel uiteindelijk niet echt hervormde. Maar deze beweging culmineerde in de 'Tax Reform Act' (TRA) van 1986, die beschouwd wordt als de meest vergaande hervorming die het Westen de jongste decennia gekend heeft. Volgens Tanzi (1988) is ze het startsein geweest van een golf van belastinghervormingen gedurende de tweede helft van de jaren tachtig. Sinds 1986 voerden bijna alle OESO-landen een hervorming van de personenbelasting door. Maar Tanzi vergeet dat het VK dan al een aantal hervormingen op zeer consistente wijze had gerealiseerd, met name in 1979 en 1984. Deze kunnen niet aan het Amerikaanse demonstratie-effect worden toegeschreven. Beide landen gaven hoe dan ook de toon aan voor de hervormingen van de jaren tachtig.

Over het algemeen zijn er belangrijke verschillen tussen de ingrepen in het begin en de hervormingsgolf op het einde van de jaren tachtig. Een eerste verschil is dat de sinds 1986 doorgevoerde hervormingen in de verschillende landen grosso modo wél in dezelfde richting gingen. Een tweede verschil is dat zij niet in een kader van openlijk verzet en van georganiseerde 'backlash'-bewegingen plaatsvonden, maar geduid werden als het resultaat van het samenspel van een meer conservatieve internationale politieke omgeving en de in het academische milieu steeds duidelijker aangetoonde economische dysfuncties van het bestaande belastingstelsel (Tanzi, 1988, blz. 51-52).

Maar er waren niet alleen problemen inzake economische efficiëntie. Ook de eenvoud en vooral de rechtvaardigheid van de zogenaamd progressieve personenbelasting, die inkomsten uit kapitaal bevoordeelde tegenover inkomsten uit arbeid, liet te wensen over (Bird en Cnossen, 1990, blz. 1-2). Rechtvaardigheid was gedurende decennia verengd geweest tot verticale rechtvaardigheid, wat leidde tot hoge marginale aanslagvoeten. De zoektocht naar achterpoortjes, waartoe deze hoge tarieven aanzetten, tastte de horizontale rechtvaardigheid van het belastingstelsel echter fel aan. Zo raakte de mening dat lagere aanslagvoeten, toegepast op een bredere belastinggrondslag, tot een rechtvaardiger belastingstelsel zouden leiden, algemeen aanvaard (Tanzi, 1988, blz. 52-53). Rechtvaardigheid en efficiëntie zouden voortaan hand in hand gaan.

De Amerikaanse belastinghervorming van 1986 trachtte deze principes te belichamen en gaf tegelijk de richting aan van de hervormingsgolf vanaf 1986. Ze verminderde het aantal tarieven in de personenbelasting van 15 naar 2 (in feite 3). Ook verlaagde zij de hoogste marginale aanslagvoet van 50 naar 28 % (in feite meestal 33 %) en trok de laagste aanslagvoet op van 11 naar 15 %. Tegelijk verhoogde zij het vrijgestelde inkomen, teneinde het aantal belastingplichtigen te verminderen. Verder breidde zij de belastbare basis uit door verschillende belastinguitgaven af te schaffen. Ook wat de vennootschapsbelasting betreft, werd het basistarief verlaagd en werden de aftrekken ingeperkt (Tanzi, 1988, blz. 54). Feitelijk komen deze maatregelen neer op een aanzienlijke verschuiving van de belastingdruk van de gezinnen naar de vennootschappen. In tegenstelling tot de ERTA van 1981 wou men overigens met de TRA van 1986 de budgettaire neutraliteit expliciet vrijwaren (Marannes, 1991, blz. 9).

Sinds 1986 hebben Australië, Nieuw-Zeeland en Denemarken een hervorming doorgevoerd, die in dezelfde richting ging als die van de VS. In 1989 kondigde ook de regering van Zweden, op dat ogenblik het land met de hoogste belastingdruk ter wereld, aan dat de nationale personenbelasting geleidelijk voor 90 % van de belastingbetalers zou worden afgeschaft. De meeste Zweden zouden er dan vanaf komen met een belastingdruk van 30 %, in de vorm van regionale en lokale belastingen, terwijl de hoogste marginale aanslagvoet in de nationale personenbelasting terug zou vallen tot 50 %. De ommekeer in het Zweedse belastingbeleid zou totaal zijn, met een verlaging van de vennootschapsbelasting van 58 tot 30 %, gekoppeld aan een verbreding van de belastinggrondslag, het sluiten van achterpoortjes en het optrekken van de belasting op kapitaal (Heidenheimer et al., 1990, blz. 210).

Buiten de principes van tariefverlaging en grondslagverbreding had de 'tax reform'-golf van de jaren tachtig nog een aantal andere kenmerken. Met het afzonderlijk belasten van roerende inkomens (in België aangevat in 1984 en voltooid in 1988) is er ten eerste een terugkeer gaande van het geglobaliseerde naar het cedulaire belastingstelsel. Een lagere progressiviteit, een afzonderlijke belasting van de roerende inkomsten en een hoogste marginale aanslagvoet in de personenbelasting die gelijk is aan het tarief in de vennootschapsbelasting dienen de belastingbetaler, ten tweede, minder te doen grijpen naar technieken van ontduiking en ontwijking. Men wil het handelen uit fiscale motieven beperken. Tenslotte zijn vele hervormingen qua opzet ontvangstenneu-

traal. De economen lijken er niet in geslaagd te zijn de Laffer-curve bij de politici geloofwaardig te maken, zeker niet na de Amerikaanse ervaring van 1981 (Tanzi, 1988, blz. 62-63).

b) Tariefverlaging

Tabel 8 toont de wijzigingen in de hoogste en de laagste marginale tarieven van de personenbelasting gedurende de laatste twee decennia. De algemene tendens is een aanzienlijke vermindering van de hoogste aanslagvoeten. Het gemiddelde daalt van 62 % in 1975 tot 41 % in 1990. De Angelsaksische landen waren op dit vlak toonaangevend. Het VK en de VS kenden respectievelijk verminderingen van 43 en 42 procentpunten. Maar de Scandinavische landen, de andere landengroep met een traditioneel erg belangrijke personenbelasting, en in het bijzonder Zweden, moesten nauwelijks onderdoen. De verlagingen van de hoogste aanslagvoeten in België, de DBR, Frankrijk, Nederland en Zwitserland bleven daarentegen flink onder het gemiddelde. In het algemeen was de tariefverlaging veel minder ingrijpend in continentaal-Europa.

Maar tabel 8 zegt lang niet alles. Het vergelijken van nominale tarieven is een erg smalle basis om zich over de mate van progressiviteit uit te spreken. Effectieve aanslagvoeten kunnen een heel ander beeld ophangen (Rodriguez en Steinmo, 1986, blz. 68). Tussen de gemiddelde aanslagvoeten (voor 1988) en de hoogste marginale aanslagvoeten is er al nauwelijks een verband. De reden is dat, op enkele landen na, minder dan 0,3 % van de belastingbetalers aan deze marginale tarieven onderhevig zijn.¹² Budgettair veel belangrijker is de verlaging van de tweede-, derde- en vierdehoogste aanslagvoeten geweest (Cnossen en Messere, 1990, blz. 55).

Nog meer dan de hoogste aanslagvoeten verschillen de laagste aanslagvoeten aanzienlijk naar gelang van het land (tabel 8). Gemiddeld ging de trend slechts in de richting van een lichte verlaging van deze aanslagvoeten (Cnossen en Messere, 1990, blz. 60). In onder meer België, Canada, Nederland en de VS werd het laagste marginale tarief zelfs verhoogd. In de DBR daarentegen kon een geringe verlaging van de weliswaar hoge vennootschapsbelasting en van de hoogste marginale aanslagvoet in de personenbelasting pas plaatsvinden in ruil voor een verlaging van de laagste aanslagvoet.

¹² Het ontbreken van enig verband met de gemiddelde aanslagvoet is natuurlijk ten dele te wijten aan het feit dat bepaalde landen ook na 1988 hervormingen doorvoerden.

Tabel 8

Wijzigingen in de aanslagvoeten van de personenbelasting (1975-1990) (%)

	Laagste en hoogste aanslagvoeten									
	1975		1985		1988/89/90		(1)	(2)	(3)	
Australië	(4) 20	65	30	60	24	49	+4	-16	23,4	
Oostenrijk		23	62	21	62	10	50	-13	-12	17,7
België	(4) 17	60	24	72	25	55	+8	-5	32,0	
Canada	(4) 9	47	6	34	17	29	+8	-18	28,8	
Denemarken	(4) 50	73	50	73	22	40	-28	-33	41,0	
Frankrijk		5	60	5	6	5	57	0	-3	11,1
DBR		22	56	22	56	19	53	-3	-3	25,3
Italië		10	72	12	65	10	50	0	-22	19,6
Nederland		20	71	16	72	40	60(5)	+20	-11	17,3
Nieuw-Zeeland		19	57	20	66	24	33	+5	-24	n.b.
Noorwegen	(4) 6	48	3	40	10	20	+4	-28	34,1	
Zweden		32	85	35	80	5	42	-27	-43	43,3
Zwitserland	(4) 1	13	1	13	1	13	0	0	n.b.	
VK		35	83	30	60	25	40	-10	-43	30,3
VS	(4) 14	70	11	50	15	28(6)	+1	-42	19,7	
Gemiddelde		19	62	19	58	17	41	-2	-20	26,4

(1) Wijziging in de laagste aanslagvoeten tussen 1975 en 1988/89/90
 (2) Wijziging in de hoogste aanslagvoeten tussen 1975 en 1988/89/90
 (3) Gemiddelde aanslagvoet als percentage van het belastbaar inkomen in 1988
 (4) Landen met belangrijke personenbelastingen op regionaal of lokaal vlak, met als tarieven:
 - proportioneel: België 7, Canada 17, Denemarken 27, Noorwegen 23, Zweden 30
 - progressief: Zwitserland 5 tot 34, VS 2 tot 14
 (5) Sinds de hervorming inclusief sociale bijdragen
 (6) In feite meestal 33%.

Bronnen: OECD, 1986; OECD, 1987, blz. 84; Tanzi, 1988, blz. 55; Cnossen en Messere, 1990, blz. 56-57; OECD, 1990b, blz. 78.

Met de gevoelige nominale verlaging van de personenbelasting ging in de VS en het VK een verlaging van de vennootschapsbelasting gepaard, respectievelijk van 45 naar 35 en van 46 naar 34 %. In 1989, het jaar waarin ook België de tarieven van deze belasting licht verlaagde (tot 39 % in 1991), waren dit de laagste twee tarieven voor de vennootschapsbelasting in het Westen.

Deze trend, die niet in de VS maar in het VK van 1984 begon, is lang niet algemeen. In Australië en Nieuw-Zeeland werd de vennoot-

schapsbelasting precies verhoogd om deze af te stemmen op het maximumtarief in de personenbelasting. Deze integratie van de personen- en de vennootschapsbelasting diende tevens een dubbele belasting van dividenden te vermijden. Maar onder meer Nederland, de VS en Zweden belasten deze nog steeds tweemaal. Het tarief van de vennootschapsbelasting bleef constant in Italië, Zweden en Denemarken. In 1985 werd de vennootschapsbelasting in dit laatste land zelfs nog van 40 naar 50 % opgetrokken (Tanzi, 1988, blz. 56-57; Heidenheimer et al., 1990, blz. 212-213).

Net zoals in de personenbelasting zijn de nominale tarieven trouwens niet bepalend voor de belastingdruk op de vennootschappen. De twee landen met de hoogste nominale aanslagvoeten, de DBR en Zweden, blijken de gunstigste aftrekregelingen te bepalen (Heidenheimer et al., 1990, blz. 193).

c) Uitbreiding van de belastbare grondslag

Hoewel er op de verschillende regeringen een sterke druk werd uitgeoefend om de aanslagvoeten in de personen- en de vennootschapsbelasting te verlagen, was er nauwelijks budgettaire ruimte om de ontvangsten te verminderen. Dit maakte een compenserende uitbreiding van de belastbare grondslag noodzakelijk (Pechman, 1988, blz. 3).

Het is opvallend dat deze grondslagverbredende maatregelen doorgaans hand in hand gingen met een vermindering van het aantal tarieven. Ook hierin namen de Angelsaksische landen het voortouw door dit aantal tot de helft of minder terug te brengen. Zweden, Oostenrijk, Nederland, België en Italië volgden, terwijl andere landen, zoals Denemarken en de DBR, van bij het begin al een beperkt aantal tarieven hanteerden (tabel 9). Frankrijk is nu veruit het land met het meeste tarieven. In Nieuw-Zeeland, de VS en het VK gelden nog slechts twee aanslagvoeten. In het VK is het laagste tarief van toepassing op 95 % van de belastingbetalers (Cnossen en Messere, 1990, blz. 58).

Met de afname van het aantal tariefschalen wordt naast de financieringsdoelstelling de economische efficiëntie gediend, eerder dan de officieel vermelde doelstelling van vereenvoudiging (Heidenheimer et al., 1990, blz. 211-212). Er vindt een de facto evolutie naar een proportioneel belastingstelsel plaats. Goode (1988, blz. 271) betwijfelt overigens de effectiviteit hiervan. Het verschil tussen de opeenvolgende aanslagvoeten zou belangrijker zijn dan hun loutere aantal.

Tabel 9

Evolutie van het aantal inkomensschijven

	1975	1980	1986	1990	(1)
Australië	6	5	6	5	- 1
Oostenrijk	11	10	10	5	- 6
België	21	14	13	7	-14
Canada	13	10	10	3	-10
Denemarken	3	4	3	3	0
Frankrijk	13	10	13	13	0
DBR	4	5	5	5	+ 1
Italië	32	9	9	7	-25
Nederland	10	9	9	3	- 7
Nieuw-Zeeland	22	5	6	2	-20
Noorwegen	11	n.b.	9	7	- 4
Zweden	11	16	5	3	- 8
Zwitserland	9	9	7	7	- 2
VK	10	6	6	2	- 8
VS	25	15	14	2(3)	-22
Gemiddelde	13,4	9,1	8,3	5,0	-8,4
		(2)			

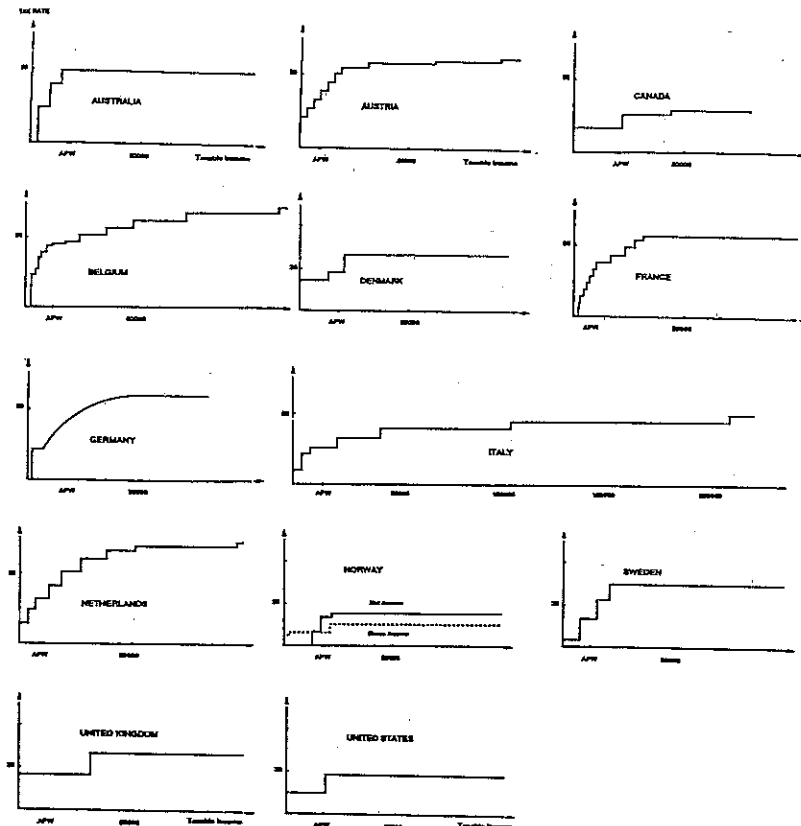
(1) Verschil tussen 1975 en 1990
(2) Exclusief Noorwegen

Bronnen: OECD, 1987, blz. 84; Cnossen en Messere, 1990, blz. 56-57; Heidenheimer et al., 1990, blz. 212.

Dit is ook enigermate af te leiden uit figuur 3, die de tariefstructuur van de personenbelasting voor 1988 weergeeft. Ze toont voor de landen die dan al een hervorming hadden doorgevoerd, zowel de gevolgen van de tariefverlaging als die van de vermindering van het aantal tarieven voor de hele tariefschaal. Zoals gezegd voerde België pas eind 1988 een belastinghervorming door, inclusief een vermindering van het aantal belastingvoeten tot 7.

De eigenlijke grondslagverbredende maatregel betrof het schrappen van belastinguitgaven. In navolging van de VS, het VK, Canada en de DBR gingen steeds meer landen aandacht schenken aan de wildgroei van fiscale achterpoortjes en de aanzienlijke financiële aderlatingen die zij teweëgbrengen (Heidenheimer et al., 1990, blz. 186). Concreet waren de beperking van de kostenafrek, in België gerealiseerd door de hervorming van 1988 (zie ook Couturier, 1989, blz. 243-248), en een volledig belasting van kapitaalwinsten de belangrijkste aanval op het

Figuur 3
Tariefschalen van de personenbelasting (1988) (Op de verticale as staat de aanslagvoet, op de horizontale as het belastbaar inkomen)



Bron: OECD, 1990b, blz. 262-263.

stelsel der belastinguitgaven. Zo belasten de VS, Australië en Nieuw-Zeeland kapitaalwinsten zoals andere inkomsten. Bovendien stelden de laatste twee landen een belasting op 'fringe benefits' in (Cnossen en Bird, 1990, blz. 2).

In het algemeen vond in landen waar de aanslagvoet van de vennootschapsbelasting werd verlaagd, inclusief België in 1989, meestal een uitbreiding van de belastinggrondslag plaats. Zo wilde men het ontvangstenverlies van de tariefverlaging, ook die van de personenbelasting,

compenseren (Tanzi, 1988, blz. 56 en 62). De basisverbreding van de vennootschapsbelasting was wel niet zo ingrijpend als bij de personenbelasting (Cnossen en Bird, 1990, blz. 2).

d) Verhoging van de indirecte belastingen

Ondanks alles bleek het, met name in de VS en het VK, zeer moeilijk om belastinguitgaven te elimineren. Het VK nam daarom in 1979 zeer doelbewust zijn toevlucht tot een gevoelige verhoging van de verbruiksbelastingen om een begrotingstekort met Amerikaanse proporties te voorkomen. Ook in de DBR werd de belastingverlaging gecompenseerd met een verhoging van de accijnzen. De nood om de onderschatte kosten van de Duitse eenmaking en het daardoor oplopende begrotingstekort te dekken zou na 1989 echter nog voor een veel aanzienlijker verhoging van de verbruiksbelastingen zorgen.

Drukverschuivingen van inkomens- naar verbruiksbelastingen deden zich ook voor in België, Zweden en Nieuw-Zeeland. Terwijl de centrum-linkse coalitie in het België van 1988 vooral de accijnzen verhoogde (Couturier, 1989, blz. 231 en 249), speelde in Nieuw-Zeeland de BTW een centrale rol bij de grondige hervorming van bijna het hele belastingstelsel in 1986. Ze verschoof, net als in het VK in 1979, de druk van directe naar indirecte belastingen. Daartoe werd een algemene verbruiksbelasting ingesteld (Tanzi, 1988, blz. 61).

Ook Australië en Canada hebben de instelling van de BTW overwogen, maar haar regressiviteit stootte er op hevige tegenstand (Pechman, 1988, blz. 3). Zelfs in de VS werd de invoering van een nationale verbruiksbelasting mogelijk geacht, hoewel Bush daarmee zijn verkiezingsbelofte van 1988 zou hebben gebroken. De BTW zou er als enige een uitweg uit de spiraal van begrotingstekorten kunnen bieden. Haar instelling zou een belangwekkende beleidswijziging voor de VS betekenen (Heidenheimer et al., 1990, blz. 212-214).

e) Evaluatie

De hervormingen sinds 1986 hebben vanuit fiscaal-technisch oogpunt het belastingstelsel sterk veranderd. De nominale tariefverlagingen en de grondslagverbredingen waren zonder voorgaande. Of ze uitgelokt zijn door de hervorming van 1986 in de VS en de groeiende internationalisering van het belastingbeleid weerspiegelen, blijft volgens Goode (1988, blz. 271-272) echter te bewijzen. Maar ook vanuit het perspectief van de vereenvoudiging kunnen de hervormingen van de jaren tachtig worden gerelativeerd (Pechman, 1988, blz. 7).

Dat heeft te maken met het feit dat de hervormingen door budgettaire beperkingen nauwelijks raakten aan de belastingdruk. De personenbelasting blijft, zoals de laatste vijftien jaar, gemiddeld voor een derde van de totale belastingontvangsten zorgen. Als dan toch een aanzienlijke vermindering plaatsvond, werd deze meestal gecompenseerd door de verhoging van een andere belasting. Nergens was een aanzienlijke verlaging van de totale belastingdruk het gevolg. In het VK vond er b.v. een compensatie plaats via de verbruiksbelastingen. In dit land is de totale belastingdruk de eerste jaren na de Conservatieve hervorming van 1979 zelfs sterk toegenomen, voornamelijk door toedoen van de snel groeiende inkomsten van aardgas en olie uit de Noordzee (Ruggles en O'Higgins, 1987, blz. 166). In 1982 kende de Britse belastingdruk een tot nog toe ongeëvenaarde hoogte van 39 % van het BBP.

De VS zijn slechts een schijnbare uitzondering. Tussen 1981 en 1984 daalde de belastingdruk er licht. De twee belangrijke oorzaken van deze trend zijn de recessie en de ERTA, die beide een aanvang namen in 1981. Allebei zorgden ze ervoor dat de totale belastingontvangsten gedurende elk van de beschouwde jaren veel minder toenamen dan de Laffer-hypothese deed verhoppen (Ruggles en O'Higgins, 1987, blz. 175-179). Ook hier bleek dus een vermindering van de belastingdruk niet de bedoeling geweest te zijn. In 1986 koos men met de TRA het zekere voor het onzekere en vond er een compensatie plaats via de vennootschapsbelasting.

Vanuit verdelingsperspectief hebben beide hervormingsgolven wel iets veranderd. Zij verminderden de progressiviteit van de personenbelasting aanzienlijk. In de VS en vooral het VK gebeurde dit het vroegst en het meest ingrijpend. Zo werd vooral het kleine aantal hoge-inkomsttrekkers beter van het belastingbeleid van de eerste Thatcher-legislatuur. Ook de ERTA kwam voornamelijk de rijken ten goede (Ruggles en O'Higgins, 1987, blz. 175 en 185). In beide landen kan men bijna spreken van een 'flat-rate income tax' (zie figuur 3).

In de veronderstelling dat zij afgewenteld wordt, verhelpt een verschuiving van de druk naar de vennootschapsbelasting, zoals bepaald door de Amerikaanse TRA, daar niets aan, integendeel. Maar ook in de meeste continentaal-Europese landen die hun hoogste marginale aanslagvoeten verlaagden verminderde de progressiviteit van de personenbelasting aanzienlijk. Volgens Pechman (1988, blz. 7) is het (nog altijd) niet in de belastbare grondslag opnemen van kapitaalwinsten, als compenserende maatregel, daar de oorzaak van.

Besluit

Het eerste hoofdstuk van dit artikel, de internationale vergelijking van de evolutie van de belastingdruk, bracht aan het licht dat er zich sinds 1955, en vooral tussen 1965 en 1975, in de beschouwde OESO-landen een gestage drukstijging voordoet. Deze lijkt zich slechts vanaf 1985 te stabiliseren. Tevens bleek een divergentie van de belastingdruk plaats te vinden en worden de relatieve posities tussen 1955 en 1988 danig door elkaar geschud. Vanaf 1980 ondergaan deze relatieve posities amper nog wijzigingen. Ook de divergentietendens komt dan tot stilstand.

In het tweede hoofdstuk, de internationale vergelijking van de evolutie van de belastingstructuur, opteerden we voor de indeling van de belastingsoorten volgens hun grondslag en volgens het criterium direct-indirect. We vonden een sterk negatieve correlatie tussen de twee belangrijkste belastingsoorten, de inkomensbelastingen en de sociale bijdragen. Deze zijn ook verantwoordelijk voor de grote verscheidenheid die er tussen de belastingstructuren heerst. Typerend is nochtans dat de meeste landen op alle belastingsoorten een beroep doen.

In tegenstelling tot de belastingdruk constateerden we voor de belastingstructuur in het algemeen een convergentietendens. Deze tendens geldt over de hele periode voor de personenbelasting en de sociale bijdragen, maar vanaf 1980 ook voor de vermogens- en de vennootschapsbelasting. Uitgaande van de divergentie van de belastingdruk en de convergentie van de belastingstructuur, kunnen we met Rodriguez en Steinmo (1986, blz. 68) besluiten dat belastingstelsels zowel een divergerende als een convergerende tendens vertonen.

Zo belandden we bij de evolutie van de afzonderlijke belastingsoorten. In het midden van de jaren zeventig lost de personenbelasting de verbruiksbelastingen af als gemiddeld de belangrijkste belastingsoort. De sociale bijdragen kennen echter de spectaculairste toename, eveneens vooral ten koste van de verbruiksbelastingen. De vennootschapsbelasting daarentegen ziet haar gemiddelde aandeel bijna gehalveerd worden. Na 1980 beginnen de verbruiksbelastingen weer aan belang te winnen, ten koste van de personenbelasting. In het algemeen manifesteert de breuk die we voor het begin van de jaren tachtig vaststelden bij de evolutie van de internationale homogeniteit zich dus ook bij de evolutie van de afzonderlijke belastingsoorten.

In een derde hoofdstuk trachtten we de belastingdruk en de belastingstructuur met elkaar in verband te brengen. Voor 1988 blijkt er een enigszins negatief verband te bestaan tussen het aandeel van de directe belastingen en de hoogte van de belastingdruk. Hiermee hangt het positieve verband samen tussen een hoge belastingdruk en een uitgesproken beroep op meerdere belastingsoorten. Er is ook een negatief verband tussen de toename van de belastingdruk en de toename van het aandeel van de personenbelasting tussen 1955 en 1988.

Door de indelingen van landen volgens hun belastingdruk en volgens hun belastingstructuur te combineren, kwamen we vervolgens tot vier types van belastingstelsels: een Scandinavisch, een continentaal-Europees, een Zuidouropees en een Angelsaksisch type. De typologie beklemt omtrent nogmaals dat de inkomensbelastingen en de sociale bijdragen kenmerkend zijn voor de belastingstructuur, terwijl de verbruiksbelastingen dat niet zijn. Nochtans zien we onze vaststelling van een toenemende convergentie van de belastingstructuur bevestigd. Er blijkt namelijk een evolutie aan de gang in de richting van het continentaal-Europese type, met een evenwichtige belastingstructuur en een hoge belastingdruk.

In een vierde en laatste hoofdstuk overliepen we het belastingbeleid van de laatste decennia, met speciale aandacht voor de hervormingen van de jaren tachtig. De stagflatie van de jaren zeventig deed de belastingontwijking, de belastingontduiking en de 'tax backlash' toenemen. Dit algemene ongenoegen met het bestaande belastingstelsel heeft voor twee hervormingsgolven tijdens de jaren tachtig gezorgd. De centrale maatregel was een verlaging van de tarieven binnen de inkomensbelastingen.

De budgettaire effecten van de eerste hervormingsgolf dienen te worden gerelativeerd. Om in het licht van de financieringsdoelstelling het ontvangstenverlies qua directe belastingen goed te maken, zijn de indirecte belastingen in verschillende landen verhoogd. De 'tax reform'-beweging culmineerde echter in een tweede golf van hervormingen van de inkomensbelastingen. Deze keer werd de tariefverlaging vooral gecompenseerd door het schrappen van belastinguitgaven. Weer is er uit budgettair oogpunt dus weinig veranderd. Veeleer dan om een verlaging ging het meestal om een herschikking van de belastingdruk binnen de inkomensbelastingen.

Onze bevinding dat de grote schokken in de belastingdruk en in de belastingstructuur plaatsvonden vóór 1980 bevestigt deze conclusies. Dit

jaar betekent blijkbaar een breuklijn voor de twee belangrijkste aspecten van het belastingstelsel. De grote aandacht die de belastinghervormingen van de jaren tachtig krijgen, blijkt minder gewettigd. De economische turbulenties van de jaren zeventig hebben grotere gevolgen gehad voor het belastingstelsel.

Vanuit verdelingsperspectief daarentegen hebben de hervormingsgolven van de jaren tachtig de progressiviteit van de personenbelasting aanzienlijk uitgehouden. De afbotting van de progressiviteit vermindert op haar beurt de relevantie van het onderscheid tussen directe en indirecte belastingen en sociale bijdragen voor de herverdeling. De vanaf 1980 vastgestelde verhoging van de indirecte belastingen in verschillende landen zorgde voor een bijkomende regressieve impuls.

We verwachten dat het belastingbeleid ook in de toekomst beheerst zal blijven door budgettaire overwegingen. Het financieringsmotief zal herverdelingsoverwegingen verder in de marge dringen. Oplopende overheidsuitgaven of begrotingstekorten zullen een aanzienlijke verlaging van de belastingdruk nog geruime tijd in de weg blijven staan. De budgettaire gevolgen van de Duitse eenmaking vormen in de beschouwde context de meest treffende illustratie.

Onder het gewicht van deze budgettaire beperkingen zal, wat de belastingstructuur betreft, de tendens naar convergentie zich doorzetten. De groep van landen die hun belastingdruk in min of meer gelijke mate spreiden over inkomensbelastingen, sociale bijdragen en verbruiksbelastingen zal op korte termijn uitgebreid worden met Zweden. Dit is volgens de recentste OESO-statistieken trouwens het enige land dat erin slaagt om zijn belastingdruk niet alleen in beleidsverklaringen (afgelegd in 1989, zie ook Heidenheimer et al., 1990, blz. 210), maar ook daadwerkelijk terug te dringen. Hierdoor zullen binnen de beschouwde continentaal-Europese landen (voorlopig?) enkel Frankrijk en vooral Denemarken hun erg specifieke belastingstelsels kunnen behouden.

Zo zullen na verloop van tijd grosso modo toch de twee grote en stabiele clusters van belastingstelsels ontstaan die Rose (1984, blz. 106) al opmerkte inzake belastingstructuur. Enerzijds is er de cluster van de continentaal-Europese landen met een hoge belastingdruk en (dus) een evenwichtig gespreide belastingstructuur, met een groot beroep op minder zichtbare belastingsoorten. De talrijke (regressieve) accijns- en BTW-verhogingen van de huidige rooms-rode regering in België (al dan niet in het kader van een crisisplan) illustreren trouwens hoe dit beroep op minder zichtbare belastingsoorten nog nadrukkelijker wordt met de

tijd. Het milieu levert daarbij slechts een extra, maar qua opbrengstenvolume steeds belangrijker wordend alibi voor een vrijwaring of een verhoging van de belastingdruk via het instellen of optrekken van allerlei heffingen op het verbruik.

Anderzijds is er de cluster van de Angelsaksische landen met een lage belastingdruk en (dus) een sterke klemtoon op meer zichtbare belastingsoorten zoals de inkomensbelastingen. Hoewel het VK al geruime tijd en Nieuw-Zeeland sinds kort uit deze groep trachten los te komen, verwachten we dat de andere landen in het spoor van de VS zeer goed weerstand zullen bieden tegen een verhoging van de belastingdruk in continentaal-Europese richting. Zulke evolutie zou immers de instelling van een nieuwe belasting, namelijk de BTW, bijna onvermijdelijk maken, terwijl een dergelijke beleidsingreep op zeer grote publieke weerstand zou stuiten.

Bibliografie

- ALI, J. E. (1983), "The evolution of tax structures", *Public Choice*, nr. 41, blz. 181-222.
- CNOSSEN, S. en R.M. BIRD (eds.) (1990), *The personal income tax: phoenix from the ashes?*, Amsterdam, North-Holland, 321 blz.
- CNOSSEN, S. en K. C. MESSERE (1990), "Personal income tax reforms in OECD member countries", in: CNOSSEN, S. en R.M. BIRD (eds.) (1990), *The personal income tax: phoenix from the ashes?*, Amsterdam, North-Holland, blz. 17-60.
- COUTURIER, J.J. (1989), "Krachtlijnen van de belastinghervorming", *Economisch en Sociaal Tijdschrift*, nr. 3, blz. 231-249.
- GOODE, R. (1988), "Overview", in: J.A. PECHMAN (ed.), *World tax reform: a progress report*, Washington, Brookings, blz. 269-275.
- HANNEMAN, R.A. (1982), "Taxation and economic management in the Western nations", *The Annals of the American Association of Political and Social Sciences*, nr. 459, blz. 123-133.
- HEIDENHEIMER, A.J., H. HECLO en C.T. ADAMS (1975, 1982 en 1990), *Comparative public policy*, New York, St. Martin's Press, resp. 296, 360 en 416 blz.
- HIBBS, D.A., Jr., (1987), *The political economy of industrial democracies*, Cambridge (Mass.), Harvard University Press, 327 blz.
- MARANNES, F. (1991), "Verdelingsimpact van de fiscale hervormingen", in: *Verdelingseffecten van crisis, crisisbeleid en fiscale hervormingen in de welvaartstaat*, Antwerpen, UFSIA (CSB), 37 blz.
- MESSERE, K.C. en J.P. OWENS (1988), "International comparison of tax levels: pitfalls and insights", in: *Revenue statistics of OECD member countries*, Parijs, OECD, blz. 259-293.
- MUSGRAVE, R.A. (1969), *Fiscal Systems*, New Haven, Yale University Press, 397 blz.

OECD (1986), *Personal income tax systems*, Parijs, OECD.

OECD (1987), *Taxation in developed countries*, Parijs, OECD, 99 blz.

OECD (1988 en 1990), *Revenue statistics of OECD member countries 1965-1987*, Parijs, OECD.

OECD (1990b), *The personal income tax base: a comparative survey*, Parijs, OECD.

PECHMAN, J.A. (1986), *The rich, the poor and the taxes they pay*, Brighton, Wheatsheaf Books, 317 blz.

PECHMAN, J.A. (ed.) (1988), *World tax reform: a progress report*, Washington, Brookings.

PETERS, B.G. (1986), "The development of the welfare state and the tax state", in: D.E. ASHFORD en E.W. KELLEY (eds.), *Nationalizing social security in Europe and America*, Londen, JAI Press, blz. 219-243.

RODRIGUEZ, E. en S. STEINMO (1986), "The development of the American and the Swedish tax system: a comparison", *Intertax*, nr. 3, blz. 68-79.

ROSE, R. (1984), *Understanding big government: the programme approach*, Londen, Sage Publications, 261 blz.

ROSE, R. (1985), "Maximizing tax revenue while minimizing political costs", *Journal of Public Policy*, nr. 3, blz. 289-320.

ROSE, R. en B.G. PETERS (1978), *Can government go bankrupt?*, New York, Basic Books, 283 blz.

RUGGLES, P. en M. O'HIGGINS (1987), "Retrenchment and the new right: a comparative analysis of the impacts of the Thatcher and Reagan administrations", in: M. REIN, G. ESPING-ANDERSEN en L. RAINWATER (eds.), *Stagnation and renewal in social policy: the rise and fall of policy regimes*, New York, M.E. Sharpe, blz. 160-190.

STEINMO, S. (1987), *Taxes, institutions and the mobilization of bias: the political economy of taxation in Britain, Sweden and the United States*, Berkeley, University of California, 483 blz.

TANZI, V. (1988), "Tax reform in industrial countries and the impact of the U.S. Tax Reform Act of 1986", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, nr. 42, blz. 51-64.

WAGNER, R.E. (1976), "Revenue structure, fiscal illusion and budgetary choice", *Public Choice*, nr. 29, blz. 45-61.

WILENSKY, H.L. (1976), *The "New Corporatism", centralization, and the welfare state*, Londen, Sage Publications, 73 blz.

WILENSKY, H.L. (1978), "The political economy of income distribution: issues in the analysis of government approaches to the reduction of inequality", in: J.M. YINGER en S.J. CUTLER (eds.), *Major social issues: a multidisciplinary view*, New York, The Free Press, blz. 87-108.

Abstract

Fiscal Systems and Tax Reform in 15 OECD Countries

After having started with the elaboration of a classification of the different types of taxes, we depict the quantitative evolution of the tax burden and the tax structure in 15 OECD countries from 1955 to 1988. On the average the share of direct taxes in the

different countries appears to have decreased as the tax burden further increased during the considered period. The strongly negative correlation between the two main types of taxes, viz. the income taxes and the social security contributions, appears to be responsible for the great diversity of the prevailing tax structures.

Then we subdivide the countries selected for study into different types of fiscal systems. We also test the three main variables, viz. the tax burden, the tax structure and the overall fiscal system, in order to show a converging or a diverging tendency. While the tax burden appears to diverge slightly, we observe a convergence of the tax structure and the fiscal system. An increasing number of countries is moving towards the adoption of a balanced tax structure.

Finally, we concentrate in a more qualitative way on the two waves of tax reform during the eighties, which underly the described quantitative evolution. As a conclusion the quantitative perspective is confronted with the qualitative perspective. The waves of reform only rarely appear to have led to large shifts in the tax burden and the tax structure, though a lot of attention has been paid to them. Nevertheless, they did have an important regressive influence on the income distribution. The mitigation of the progressivity of the personal income tax decreases the relevance of the distinction between direct taxes, indirect taxes and social security contributions for redistribution. We expect that budgetary considerations will continue to dominate future tax policy. Due to budgetary constraints, tax structures will go on converging, without a tax burden decrease that is worth mentioning.



Als we snel helpen bij schade dan bedoelen we ook snél.

Als makelaar weet u dat een ongeval in een klein hoekje zit. Daarom adviseert u uw klant een verzekering af te sluiten. Bij voorkeur bij een maatschappij die er sláét als 'n ongeluk een krater slaat in z'n gevoelsleven. Niet na lang touwtrekken, maar direct. Noordstar is zo'n maatschappij. Noordstar betaalt bij autoschade maar liefst 82%* van de gevallen uit binnen de 3 maanden na de feiten. Vergeløken met het Belgische gemiddelde van 65%*

een unieke prestatie. En op het gebied van andere verzekeringen is Noordstar even efficiënt. Dat komt omdat bij Noordstar het

dossier van uw klant geen weken onderweg is van het kastje naar de muur. Wij doen ons uiterste best om snel te helpen.

Wie geen idee heeft wat snel betekent, kan aan de sterren een lichtend voorbeeld nemen. Net als wij. Speel ook op snel en dus op dankbare klanten. Informeer hen over de snelle Noordstar-service.

NOORDSTAR
VERZEKERINGEN

* bron: Statistiek R.D.A. dd. 23/12/91

De snelle oplossing bij schade.

Groot-Brittanniëlaan 125 - 9000 Gent - 09/235 37 11 ★ Louiza Marfelat 2 - 2018 Antwerpen - 03/233 98 05