



STUDIECENTRUM VOOR ECONOMISCH EN SOCIAAL ONDERZOEK

VAKGROEP MACRO-ECONOMIE

**Belastingstelsels en belastingbeleid
(1955-1988)
Een vergelijkende analyse**

Geert JENNES en Guido DIERICKX

rapport 92/266

januari 1992

*Verslag van een onderzoek uitgevoerd met de steun van het Speciaal Fonds voor Onderzoek
Promotoren : K. Boey, G. Dierickx, W. Pauwels, J. Plasmans, J. Van Gerwen*

Universitaire Faculteiten St.-Ignatius
Prinsstraat 13 - 2000 Antwerpen

D/1992/1169/01

A b s t r a c t

Nadat bij wijze van inleiding een poging wordt ondernomen om een coherente classificatie van de verschillende belastingsoorten op te zetten, wordt in een eerste deel de kwantitatieve evolutie van de belastingdruk en de belastingstructuur in 15 OESO-landen in kaart gebracht. Dit laat tevens toe deze variabelen met elkaar in verband te brengen. Het aandeel van de directe belastingen blijkt in de verschillende landen grosso modo te zijn gedaald naarmate de belastingdruk over de beschouwde periode verder toenam. Vervolgens wordt getracht de bestudeerde landen op te delen in verschillende types van belastingstelsels. Voor de drie belangrijke variabelen belastingdruk, -structuur en -stelsel 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. Concreet evolueren meer en meer landen naar een evenwichte belastingstructuur.

In een tweede deel wordt op meer kwalitatieve wijze aandacht besteed aan twee golven van belastinghervormingen tijdens de jaren tachtig, waarvan de beschreven kwantitatieve evolutie mede het gevolg is. In het besluit worden de kwantitatieve en de kwalitatieve invalshoek met elkaar geconfronteerd. Het blijkt dat de hervormingsgolven, ondanks de uitgebreide aandacht die zij in de literatuur hebben gekregen, slechts sporadisch tot grote verschuivingen in de belastingdruk en -structuur aanleiding hebben gegeven. Wel hebben de hervormingen een belangrijke regressieve invloed gehad op de inkomensverdeling.

<u>Inhoud</u>	blz.
Inleiding	2
I. Verschillen in de belastingdruk	3
II. Verschillen in de belastingstructuur	6
1. Classificaties van belastingsoorten	6
2. De huidige belastingstructuur	11
3. De evolutie van de belastingstructuur : convergentie of divergentie?	15
4. De evolutie van de belangrijkste belastingsoorten	18
III. Verschillen tussen belastingstelsels	24
1. Het verband tussen belastingdruk en belastingstructuur	24
2. Een indeling van landen volgens hun belastingstelsel	25
IV. Belastingstelsels en verschillen in herverdeling	28
V. Het belastingbeleid : weerstand en vernieuwing	31
1. Weerstand tegen belastingheffing : problemen van de jaren zeventig	31
1.1. Belastingontduiking en belastingontwijking via belastinguitgaven	31
1.2. De "tax backlash"-golf	32
2. Belastinghervorming : beleidsantwoorden van de jaren tachtig	33
2.1. De eerste hervormingsgolf (1978-1984)	33
a) Tariefverlaging	33
b) Indexatie	34
2.2. De tweede hervormingsgolf (1985-1989)	35
a) Principes	36
b) Tariefverlaging	36
c) Uitbreiding van de belastbare grondslag	39
d) Verhoging van de indirecte belastingen	42
e) Evaluatie	43
VI. Besluit	45
Bibliografie	48

Inleiding

In wat volgt beschrijven we de belastingstelsels en het belastingbeleid van 15 OESO-landen tussen 1955 en 1988. We kunnen verwachten dat deze OESO-landen vergelijkbaar zijn. Ze zijn alle sterk geïndustrialiseerd, ze worden gekenmerkt door een democratisch politiek systeem en bovendien zijn er telkens adequate gegevens over beschikbaar.

Belastingheffing is het hart van de moderne welvaartsstaat. Zij vormt onder meer het centrale instrument van het herverdelings- en van het economisch beleid. Het is dus niet verwonderlijk dat de meeste studies over belastingen hun aandacht richten op de mate waarin het belastingstelsel het herverdelingsobjectief¹ of de economische groei dient. (Musgrave 1969 blz. 65) Toch is en blijft het genereren van ontvangsten om de uitgaven te financieren steeds het primaire objectief van de belastingheffing. (Rose 1985 blz. 289) Eenvoud en efficiënte inning worden soms voorgesteld als een vierde objectief maar wij beschouwen ze eerder als kwaliteiten ten dienste aan de andere objectieven.²

Om de vermelde, dikwijls onderling strijdige objectieven³ te verwezenlijken zal de beleidsvormer steeds een beroep moeten doen op een combinatie van een bepaalde belastingdruk met een bepaalde belastingstructuur. De manier waarop beide instrumenten gecombineerd worden geeft doorgaans al een goede aanduiding van de prioriteiten van het gevoerde beleid. Maar de beleidsvormer beschikt nog over andere instrumenten zoals de tolerantie voor belastinguitgaven, het urgeren van de progressiviteit en de zorg voor de indexatie van de belastingsoorten. Bovendien komt een beleid pas tot stand na min of meer rekening gehouden te hebben met allerlei inertieën zoals "tax backlash", belastingontduiking, belastingontwijking en "bracket-creep". Schema 1 geeft een overzicht van, respectievelijk, de inertieën, de instrumenten en de doelstellingen die in het belastingbeleid en in zijn hervormingen verwerkt worden.

Volgens Alt (1983 blz. 187) verschillen belastingstelsels vooral op vijf manieren : volgens de belastingdruk, volgens de belastingstructuur, volgens de gerealiseerde mate van herverdeling, volgens de centralisatie van de inning en volgens de eenvoud. Dit laatste aspect betreft het aantal soorten belastingen en, binnen de

¹ Herverdeling valt uiteen in verticale en horizontale herverdeling, twee componenten die mekaar lang niet altijd versterken.

² De veelheid aan functies bemoeilijkt overigens de vergelijking van belastingstelsels, zeker wat de realisatie van de doeleinden betreft.

³ Conflicten zijn er vooral mogelijk tussen herverdeling en economische efficiëntie en groei, tussen herverdeling en financiering en tussen herverdeling en eenvoud en efficiënte inning.

inkomensbelastingen, het aantal aanslagvoeten en belastinguitgaven. We zullen deze fundamentele onderscheiden hierna als leidraad nemen.⁴ Alleen op het vierde aspect zullen we niet ingaan.

In de hoofdstukken I, II en III bespreken we hoe de overheid haar inkomsten genereert. Daartoe bestuderen we de naoorlogse evolutie van de belastingdruk en -structuur in 15 OESO-landen. De belastingstructuur zal daarbij het grootste deel van onze aandacht opeisen. In hoofdstuk IV bekijken we welke effecten de combinatie van een bepaalde belastingdruk met een bepaalde belastingstructuur heeft op de inkomensverdeling.

In hoofdstuk V gaan we over tot een meer kwalitatieve studie van het over de laatste decennia gevoerde belastingbeleid dat achter de cijfergegevens uit de vorige hoofdstukken schuil gaat. Daarbij zullen we het meeste aandacht besteden aan de golf van belastinghervormingen in de jaren tachtig. Omdat deze vooral betrekking hadden op de belastinguitgaven en het aantal tarieven binnen de inkomensbelastingen, zal Alts vijfde aspect, nl. de eenvoud van de belastingstelsels, hier in belangrijke mate aan bod komen.

Schema 1 : De voornaamste de facto-bestanddelen en -doelstellingen (of -effecten) van de belastingbeleid en het belastingstelsel

Inertiën	-->	Instrumenten	-->	Doelstellingen
- Belastinginning		- Belastingdruk		- Financiering
- "Bracket creep"		- Belastingstructuur		- Herverdeling
- "Tax backlash"		- Belastinguitgaven		- Economische groei en efficiëntie
- Belastingontduiking en -ontwijking		- Progressiviteit van de afzonderlijke belastingsoorten		- Eenvoud en efficiënte inning
		- Indexatie		

I. Verschillen in de belastingdruk⁵

Sinds 1955 doet er zich in alle beschouwde OESO-landen een continue toename van de belastingdruk voor, die zich slechts vanaf 1985 lijkt 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,

⁴ Wat opvalt is dat Alt slechts één officiële doelstelling van belastingbeleid de facto in zijn opsomming opneemt. Alt (1983 blz. 183) herleidt inderdaad de stabiliserende en de ontvangstengenererende doelstelling tot het herverdelingsobjectief. Het essentiële van belastingheffing is volgens hem dat het altijd herverdeling met zich brengt. Maar deze reductie heeft er wellicht ook mee te maken dat de andere doelstellingen nog moeilijker te kwantificeren zijn dan de mate waarin het herverdelingsobjectief door de belastingpolitiek gerealiseerd is.

⁵ Onder de belastingdruk verstaan we de verhouding van de totale belastingontvangsten tot het BBP.

waar de ontvangsten tussen 1960 en 1965 een merkelijke daling ondergingen. Italië had in 1975 een belastingdruk die nog steeds onder het niveau van die van 1960 lag. (Steinmo 1986 blz. 521)

Tabel 1 : De belastingontvangsten als percentage van het BBP

	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
N.-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
Standaard- afwijking	3,6	3,6	4,5	5,5	6,1	6,9	7,0	7,5	
Variatie- coëfficiënt	0,14 (2)	0,13 (2)	0,15	0,17	0,17	0,18	0,18	0,18	(2)

(1) Verschil in procentpunten tussen 1955 en 1988

(2) Berekeningen exclusief Frankrijk

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

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. **Frankrijk** ging in het begin van de jaren tachtig samen met **Oostenrijk** zelfs tot de landen met een belastingdruk van meer dan 40% behoren. (Heidenheimer et al. 1990 blz. 188) In het algemeen hield, ondanks de toenemende weerstand tegen belastingheffing, en ondanks 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.

In **West-Europa** was de toename van de belastingdruk een veelvoud van die in de **VS**. Vele landen met een hoge belastingdruk in de jaren zestig kenden bovendien nog eens een disproportionele toename in de jaren zeventig, en omgekeerd. Respectievelijke voorbeelden van deze divergentietendens zijn **Zweden**, **België** en

Nederland tegenover de VS en het VK. Tabel 1 toont inderdaad een stijgende variatiecoëfficiënt. Als we echter de hele periode in ogenschouw nemen, dit wil zeggen vanaf 1955, krijgen we een ander beeld. Landen die in 1955 de hoogste belastingdruk kenden, zoals de DBR, 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 een landengroep met de hoogste belastingdruk.

De conclusie is dat er wel divergentie is (het verschil tussen de hoogste en de laagste belastingdruk evolueert van 12 procentpunten in 1955 naar 26 procentpunten in 1988), maar dat tevens de relatieve posities tussen 1955 en 1988 totaal overhoop worden gegooid. Zo bevonden bijvoorbeeld Zweden en de VS zich in 1955 qua totale belastingdruk op hetzelfde niveau, terwijl ze in 1988 extremen vormen. Ook valt op dat de relatieve posities sinds 1980 praktisch geen wijzigingen meer ondergaan.

Over de periode 1955-1988 zijn Australië, Canada, de VS en Zwitserland voortdurend de hekkedsluiters gebleven. De Skandinavische landen daarentegen werden vanaf 1970 de landen met de hoogste belastingdruk. Vooral Denemarken en Zweden kenden over de beschouwde periode, maar specifiek in de jaren zestig, een enorme verhoging van de belastingdruk. Samen met België, Nederland en Noorwegen maakten zij uitgesproken gebruik van de economische groei van de jaren zestig om tussen 1960 en 1975 een fenomenale drukverhoging te realiseren. (Heidenheimer et al. 1975 blz. 228) 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)

Net als de Skandinavische landen hebben ook het VK en de DBR een onderling gelijklopend ontwikkelingspatroon. Beide landen kennen over de beschouwde periode slechts een geringe drukverhoging. Dit geldt eveneens voor Italië, zij het als resultaat van vele fluctuaties. Samen met de VS kent het VK vanaf 1970 zelfs een min of meer constante belastingdruk.

II. Verschillen in de belastingstructuur⁶

1. Classificaties van belastingsoorten

Als eerste en belangrijkste indeling nemen we die van de OESO over, die de **belastinggrondslag** als criterium neemt (schema 1). We beschouwen als afzonderlijke belastingsoorten de inkomensbelasting, voornamelijk samengesteld uit de personen- en de vennootschapsbelasting, de sociale bijdragen, de vermogensbelastingen en de verbruiksbelastingen.⁷ Daarbij houden we wel in het achterhoofd dat de grens tussen de personenbelasting en de sociale bijdragen niet duidelijk te trekken is. (Cnossen en Messere 1990 blz. 21)

Schema 2 : (OESO-)Indeling volgens de belastinggrondslag

Inkomensbelastingen	Globaal progressief
- Personenbelasting	Progressief
- Vennootschapsbelasting	Onzeker
Vermogensbelastingen	Progressief
Verbruiksbelastingen	Regressief
Sociale bijdragen	(Ten hoogste) proportioneel

Ook het onderscheid tussen de personenbelasting en de vennootschapsbelasting is soms vaag. De winsten van zelfstandigen maken bijvoorbeeld deel uit van de belastinggrondslag 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. 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 ontzettend hachelijke onderneming.

⁶ Het aspect belastingstructuur betreft het respectieve aandeel van de verschillende belastingsoorten in de totale belastingontvangsten. Een belastingstructuur kan meer of minder progressief zijn.

⁷ In haar "Revenue statistics" beschouwt de OESO nog twee andere categorieën, met name de "payroll taxes" en de "other taxes". Hun aandeel in de totale belastingontvangsten is in internationaal perspectief verwaarloosbaar. Dat we ze buiten beschouwing laten heeft wel voor gevolg dat de som van de afzonderlijke aandelen per land niet noodzakelijk gelijk is aan 100. (zie bv. tabel 2)

Het afwentelingsfenomeen bemoeilijkt samen met het fenomeen van de belastinguitgaven het vaststellen van de effectieve progressiviteit.⁸ (Heidenheimer et al. 1975 blz. 230 en 243) Een belastingsoort kan **nominaal** wel progressief zijn, hetzij omwille van haar tariefstructuur (zoals de personenbelasting), hetzij omwille van haar grondslag (zoals de vermogensbelasting). Maar om de effectieve progressiviteit te kennen moeten de fenomenen afwenteling en belastinguitgaven in rekening worden gebracht.⁹

Toch hebben de personen- en de vennootschapsbelasting beide een herverdelend imago. (Steinmo 1986 blz. 521-522) Ofschoon er belangrijke internationale verschillen zouden voorkomen, omschrijft Wilensky (1978 blz. 106) de personenbelasting in het algemeen inderdaad als matig progressief. Maar wat de vennootschapsbelasting betreft 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 tot de progressiviteit bijdraagt. (Steinmo 1987 blz. 8) Over het algemeen, zo mogen wij aannemen, zijn de inkomensbelastingen het meest progressief.

Wat de verbruiksbelastingen betreft kan net als bij de inkomensbelastingen een min of meer progressieve tariefdifferentiering worden doorgevoerd. Naarmate de verschillen in het consumptiepatroon van de verschillende inkomensklassen verdwijnen, vermindert echter deze potentiële progressiviteit. 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. De eigendomsbelasting, bijvoorbeeld, zou grotendeels afgewenteld worden op de huurders. (Heidenheimer et al. 1975 blz. 244 en Rodriguez en

⁸ Belastinguitgaven zijn het economische gevolg van fiscale achterpoortjes (ook nog "tax breaks" of "tax loopholes" genoemd) in de wet. **Officieel** kunnen zij zowel de bevordering van de economische groei als van de horizontale herverdeling als doelstelling hebben. **In werkelijkheid** zorgen belastinguitgaven vooral voor een aantasting van de belastinggrondslag en een vermindering van de nominale progressiviteit en dus van de (verticale) herverdeling door het belastingstelsel. Verder reduceren zij de belastingopbrengsten, doen zij de inningskosten oplopen, en verhogen zij de complexiteit van het belastingstelsel. (Pechman 1986 blz. 61) Binnen de belastinguitgaven onderscheiden we belastingvrijstellingen, belastingaftrekken en belastingkredieten. (Heidenheimer et al. 1990 blz. 214) Belastinguitgaven hebben bijna uitsluitend betrekking op de inkomensbelastingen.

⁹ Analog heeft we het verschil tussen nominale en effectieve aanslagvoeten.

Musgrave (1969 blz. 63) wijst bovendien op belastingontduiking, als derde verklaring voor het verschil tussen effectieve en nominale progressiviteit.

Tevens dient erop gewezen te worden dat men, om een uitspraak over het al of niet progressieve karakter van het belastingstelsel in het algemeen te doen, het in zijn geheel moet beschouwen. Tussen de verschillende regressieve en progressieve belastingsoorten vinden talrijke "trade-offs" plaats. Dezelfde opmerking dient te worden gemaakt voor de relatie tussen belastingen en overdrachten en voor de secundaire inkomensverdeling in het algemeen. (Cnossen 1977 blz. 115, geciteerd in Heidenheimer et al. 1982 blz. 180) Uiteindelijk kunnen we er zelfs de machtsverhoudingen binnen de primaire inkomensverdeling bij betrekken.

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. Toch zou zij, samen met de min of meer regressieve verbruiksbelasting, de progressiviteit van de personenbelasting dikwijls ongedaan maken.¹⁰

Bovendien zijn de sociale bijdragen, die het loon als grondslag hebben, 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. Rose en Peters 1978 blz. 99 en 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%. In 1981 en 1984 zijn de inkomensniveau's vanaf dewelke sociale bijdragen betaald moeten worden fors verhoogd, zodat de regressiviteit niet meer zo sterk aanwezig is. (Heidenheimer et al. 1990 blz. 191-192) In het algemeen trouwens zijn in vele landen de plafonds opgetrokken teneinde financieringsproblemen op te lossen. (Rose en Peters 1978 blz. 90)

De tweede, minder verfijnde indeling van de belastingsoorten onderscheidt directe en indirecte belastingen (schema 2). Hier is het criterium of een bepaalde belasting een persoon, dan wel een transactie treft. Ook deze indeling kan volgens de mate van progressiviteit worden geduid. Directe belastingen zijn eerder progressief, indirecte belastingen eerder regressief. 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.¹¹ De sociale bijdragen vormen de afzonderlijke categorie van de parafiscaliteit.

¹⁰ Daarom zijn belastingstelsels in hun geheel volgens Wilensky hoogstens zwak progressief en soms zelfs tamelijk regressief.

¹¹ In feite horen hier ook de registratierechten bij. Deze ressorteren in de OESO-statistieken echter onder de vermogensbelastingen.

Hier komt onder meer het conflict tussen de doelstellingen herverdeling en efficiënte inning naar boven. Het is opvallend dat de meer progressieve directe belastingen minder gemakkelijk te innen zijn, terwijl de minder progressieve indirecte belastingen tegelijk minder ontduikingsmogelijkheden bieden en een geringere administratieve kost met zich brengen.

Schema 3 : Indeling volgens directe en indirecte belastingen

Directe belastingen	Globaal progressief
- Inkomensbelastingen	
- Vermogensbelastingen	
Indirecte belastingen	Globaal regressief
- Verbruiksbelastingen	
(- Registratierechten)	
Parafiscaliteit	Hoogstens proportioneel
- Sociale bijdragen	

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 (schema 3). 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 slechts op voor de verbruiksbelastingen en de personenbelasting. Belangrijke uitzonderingen zijn, zoals al aangestipt, de vermogensbelastingen, de vennootschapsbelasting en de sociale bijdragen.

Schema 4 : Indeling volgens de afwentelbaarheid

Afwentelbare belastingen	Globaal regressief
- Vennootschapsbelasting	
- Verbruiksbelastingen	
Gedeeltelijk afwentelbare belastingen	Globaal proportioneel
- Vermogensbelastingen	
- Sociale bijdragen	
Niet afwentelbare belastingen	Progressief
- Personenbelasting	

Een laatste criterium om de belastingsoorten in te delen is de mate van zichtbaarheid (schema 4). Daaronder verstaan we de mate waarin de burger het belastingbedrag dat hij effectief betaalt, of juist: dat hij na afwenteling effectief draagt, kan inschatten. De personenbelasting is een zichtbare belasting. (Hanneman 1982 blz. 131) Een vordering wordt ingesteld tijdens de periode waarin het inkomen gerealiseerd wordt. De vennootschapsbelasting daarentegen is eenduidig onzichtbaar. (Wilensky 1976 blz. 17 en Rose en Peters 1978 blz. 92) De gewone burger is zich van de impact van deze belasting totaal niet bewust. (Wagner 1976 blz. 52)

Schema 5 : Indeling volgens de zichtbaarheid

Zichtbare belastingen - Personenbelasting	Globaal progressief
Minder zichtbare belastingen - Sociale bijdragen - Verbruiksbelastingen - Vermogensbelastingen	Globaal regressief
Onzichtbare belastingen - Vennootschapsbelasting	Onzeker

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 loon.¹² (Rose en Peters 1978 blz. 89) De werkgeversbijdragen daarentegen zijn volledig onzichtbaar. (Hanneman 1982 blz. 131) Hoe groter het aandeel van de sociale bijdragen is 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. (zie b.v. Hanneman 1982 blz. 131) Bij de algemene verbruiksbelastingen, zoals de BTW, is dat niet zo. Zij zijn compleet onzichtbaar. De BTW wordt in tegenstelling tot een directe belasting zoals de personenbelasting niet afzonderlijk geheven en wordt dan ook beschouwd als een integraal deel van de kostprijs. Volgens Hanneman (1982 blz. 131) geldt dit ook voor de specifieke verbruiksbelastingen. Verbruiksbelastingen zijn in het algemeen minder zichtbaar omdat ze zich slechts voordoen onder de vorm van een prijsverhoging wanneer de aankoop plaatsvindt. (Wagner 1976 blz. 50-51 en Peters 1986 blz. 223)

Ook inzake vermogensbelastingen en specifiek inzake eigendomsbelastingen, die overigens bijna uitsluitend in de Angelsaksische landen van betekenis zijn, verschilt de mate van zichtbaarheid naargelang van het geval. (Rose en Peters 1978 blz. 91) Toch zijn vermogensbelastingen grosso modo zichtbaar. (Wilensky 1976 blz. 17) Volgens Hanneman (1982 blz. 131) zijn ze zelfs de meest zichtbare belastingsoort.

Het zichtbaarheids criterium kunnen we eveneens in verband brengen met de mate van progressiviteit. De zichtbare personenbelasting is de meest progressieve. Wilensky (1981 blz. 358) waarschuwt echter voor een te overhaaste koppeling van zichtbaarheid aan progressiviteit. Meer zichtbare belastingen zijn slechts in het algemeen ook meer progressief.

¹² Maar de werknemersbijdragen en de personenbelasting worden doorgaans op voorhand afgehouden, zodat hun zichtbaarheid hierdoor afgezwakt wordt. (Cameron 1978 blz. 1246)

Tussen sommige van de voorgestelde classificaties zijn er opvallende verbanden. Er is *grosso modo* een negatief verband tussen de mate van zichtbaarheid en de mate waarin een belasting afgewenteld kan worden. (Cameron 1978 blz. 1246) Ook zijn afwentelbare belastingen minder progressief, en vice versa. Bovendien zijn de directe belastingen, met uitzondering van de vennootschapsbelasting, zichtbaar en de indirecte belastingen en de parafiscaliteit minder zichtbaar. Een directe belasting is in het algemeen ook meer progressief. In wat volgt kunnen we ons daarom beperken tot twee indelingen : de OESO-indeling volgens de grondslag en de indeling directe belastingen-indirecte belastingen-parafiscaliteit.

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

2. De huidige belastingstructuur

De opbrengst van de ene belastingsoort beïnvloedt niet enkel in relatieve, maar ook in absolute zin de opbrengsten van de andere belastingen. Hoge inkomensbelastingen kunnen bijvoorbeeld hoge verbruiksbelastingen overbodig maken, en een land met onbelangrijke inkomensbelastingen kan zich genoodzaakt 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 of onbestaande.

Een belangrijke uitzondering is de sterke negatieve correlatie tussen de twee belangrijkste belastingsoorten, de inkomensbelastingen en de sociale bijdragen (tabel 2). (Rose 1984 blz. 106) Voor 1988 is de correlatiecoëfficiënt $-0,90$ ($-0,83$ zonder Australië en Nieuw-Zeeland). Zo kennen vele landen met een laag tot gemiddeld aandeel van de sociale bijdragen in de belastingontvangsten een groot aandeel van de inkomensbelastingen. (OECD 1988 blz. 17) Markante voorbeelden hiervan zijn **Australië, Canada, Denemarken en Nieuw-Zeeland**. Ook het verband tussen de personenbelasting, de grootste brok van de inkomensbelasting, en de sociale bijdragen is uitgesproken negatief. Voor 1988 komen we op een correlatiecoëfficiënt van $-0,83$ ($-0,79$ zonder Australië en Nieuw-Zeeland).

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	28,4(**)	5,7	27,9
Standaard-afwijking	11,7	10,6	2,2	11,2(**)	3,3	5,2
Variatie-coëfficiënt	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.

Deze afruil tussen sociale bijdragen en inkomensbelastingen vormt een belangrijk maar niet het enige aspect van de verscheidenheid aan ontvangstenpatronen binnen de industrielanden. De aanzienlijke verschillen tussen het minimum- en het maximumbedrag dat een bepaalde belastingsoort in de verschillende landen opbrengt illustreren deze verscheidenheid (tabel 3). De inkomensbelasting staat bijvoorbeeld in voor gemiddeld 40% van de totale belastingontvangsten. Maar in Nieuw-Zeeland is haar belang 51% en in Frankrijk 12%. Omgekeerd maakt Frankrijk dan weer in zeer belangrijke mate gebruik van sociale bijdragen, terwijl Nieuw-Zeeland en Australië dit in het geheel niet doen, en Denemarken nauwelijks. (Rose 1985 blz. 297)

Tabel 3 : Verschillen in het gebruik van de belangrijkste belastingsoorten in 15 OESO-landen (1988)

	Hoogste aandeel in de totale belastingontvangsten (%)		Laagste	
(1)	51,0	Denemarken Nieuw-Zeeland	12,1	Frankrijk
(2)	10,8	VK	3,2	Oostenrijk
(3)	43,3	Frankrijk	0	Australië Nieuw-Zeeland
(4)	12,7	VK	2,5	België
(5)	37,4	Noorwegen	16,9	VS

- (1) personenbelasting
- (2) vennootschapsbelasting
- (3) sociale bijdragen
- (4) vermogensbelastingen
- (5) verbruiksbelastingen

Bron : OECD 1990 blz. 73, 75 en 76.

De variatiecoëfficiënt toont dat de sociale bijdragen een erg variabele belasting zijn (tabel 2). Vele landen putten er meer dan een derde van hun belastingontvangsten uit, terwijl andere ze niet of nauwelijks gebruiken (zie ook tabel 3). Dit is mede te wijten aan de uiteenlopende financieringswijzen van de sociale uitkeringen. (OECD 1988 blz. 17) De vermogensbelastingen variëren nog sterker, maar brengen over het algemeen weinig op.

Ondanks de verscheidenheid is er ook een merkwaardige regelmaat in de ontvangstenpatronen 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.

De aanzienlijke afwijkingen van het gemiddelde die uit tabel 3 blijken manifesteren zich in twee clusters. De **Angelsaksische en de Skandinavische landen** doen in grote mate een beroep op de inkomensbelastingen en in mindere mate op sociale bijdragen. In **continentaal Europa**, met uitzondering van **België, Zwitserland en (recent) Italië**, is eerder het omgekeerde van toepassing. (Rose 1984 blz. 106)

Een meer verfijnde indeling van landen volgens hun belastingstructuur steunt op het onderscheid direct-indirect-parafiscaliteit, dat zoals gezegd grosso modo parallel loopt met de criteria zichtbaarheid en progressiviteit. Men kan hier drie strategieën van beleidsvorming inzake taxatie onderscheiden. Een **eerste** strategie steunt vooral op minder zichtbare en minder progressieve belastingen, zoals de sociale bijdragen en de indirecte verbruiksbelastingen. Een **tweede** groep strategieën kiest voor een waaier van directe

belastingen, van indirecte belastingen en van sociale bijdragen. Nog andere landen opteren voor een derde strategie die in grote mate een beroep doet op directe belastingen (tabel 4).

Tabel 4 : Aandeel van de directe en de indirecte belastingen en van de sociale bijdragen in de totale belastingontvangsten (1988) (%)

	(1)	(2)	(3)
Frankrijk	22,2	43,3	29,4
Oostenrijk	28,3	32,6	32,0
België	41,3	33,8	24,9
DBR	37,3	37,4	25,2
Italië	38,2	33,3	28,0
Nederland	31,4	42,5	25,9
Noorwegen	36,3	25,5	37,4
Australië	66,3	(*)	28,0
Canada	55,4	13,2	30,1
Denemarken	63,2	2,2	34,1
Nieuw-Zeeland	66,2	(*)	31,6
Zweden	47,0	25,1	24,2
Zwitserland	49,1	32,0	18,9
VK	50,2	18,5	31,2
VS	53,4	29,7	16,9
Gemiddelde	45,7	28,4	27,9
Standaardafwijking	13,2	11,2	5,2
Variatiecoëfficiënt	0,29	0,39	0,19
	(**)		

- (1) directe belastingen
 (2) sociale bijdragen
 (3) indirecte belastingen

- (*) Volledig gefiscaliseerd
 (**) Exclusief Australië en Nieuw-Zeeland

Bron : OECD 1990 blz. 73.

Opvallend zijn de hoge indirecte belastingen en vooral de lage directe belastingen en de zeer hoge sociale bijdragen van Frankrijk, dat de eerste strategie blijkt te hanteren. Maar ook voor Nederland en de DBR vallen vooral de hoge sociale bijdragen op. Deze twee landen verkiezen, echter, samen met België, Oostenrijk, Italië en Noorwegen, een evenwichtige belastingstructuur. Zij passen de tweede strategie toe.

De Angelsaksische landen, Zwitserland, Denemarken en Zweden passen de derde strategie toe. Zo heeft de vennootschapsbelasting in de Angelsaksische landen een belang dat op het Europese vasteland zelden geëve-

naard wordt.¹³ Ook de vermogensbelastingen springen nergens zo in het oog als in de Angelsaksische landen.

We dienen nochtans op te merken dat de derde landengroep gemiddeld 27% van haar ontvangsten uit indirecte belastingen puurt, wat nauwelijks minder is dan de tweede groep (gemiddeld 29%) en dan Frankrijk (29%). Dat dit gemiddelde iets lager ligt is dan nog te danken aan enkele extreme gevallen, met name **Zwitserland** en de VS.¹⁴ Niet de tegenstelling directe-versus-indirecte-belastingen is beslissend voor de voorgestelde indeling, maar de tegenstelling directe belastingen-parafiscaliteit. Dit bevestigt de bevindingen van hierboven en de relevantie van de indeling van Rose (1984 blz. 106).

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

De evolutie van het absolute belang van de belastingsoorten kan het best worden gemeten als men ze beschouwt in verhouding tot het BBP. Tussen 1965 en 1988 zijn de drie belangrijkste belastingen, de personenbelasting, de sociale bijdragen, en de verbruiksbelastingen, in % van het BBP toegenomen in bijna alle OESO-landen. Gemiddeld kende de personenbelasting van alle belastingsoorten de sterkste stijging zodat ze thans de belangrijkste belastingsoort is. Meer dan 90% van deze stijging vond tussen 1965 en 1975 plaats. (Cnossen en Messere 1990 blz. 18) Tegelijkertijd kenden de vermogens- en de vennootschapsbelasting een vrij algemene stabilisering van de opbrengsten. (OECD 1990)

Het aandeel van de verschillende belastingsoorten in de totale belastingontvangsten geeft hun relatieve belang weer, en is geen geschikte maatstaf voor hun groei. Een toename van het aandeel van één belasting moet namelijk altijd door een afname van het belang van een andere worden gecompenseerd. Zo steeg ook het relatieve aandeel van de personenbelasting sterk tussen 1965 en 1975. Dit was toe te schrijven aan de vermelde toename in verhouding tot het BBP, maar ook aan de evolutie van de twee andere belangrijke belastingsoorten. Ook de sociale bijdragen kenden zowel een absolute als een relatieve toename. Maar de verbruiksbelastingen kenden een neergang die zich min of meer stabiliseerde sinds 1975. (Cnossen en Messere 1990 blz. 19-20) In de periode na 1980 bleven de sociale bijdragen gemiddeld nog toenemen, maar begonnen ook de verbruiksbelastingen opnieuw aan belang te winnen. Dit gebeurde ten koste van de personenbelasting, waarvan het gemiddeld aandeel licht begon terug te lopen.

¹³ In de VS worden dividendinkomsten bijvoorbeeld dubbel belast. De lage personenbelasting die de rijke Amerikanen betalen wordt zo ten dele gecompenseerd. (Heidenheimer et al. 1982 blz. 176-179)

¹⁴ Denemarken daarentegen heeft, op Noorwegen na, de belangrijkste indirecte belastingen van de 15 bestudeerde landen.

De maatstaf van het relatieve belang geeft een idee van de divergentie of de convergentie in het gebruik van de verschillende belastingsoorten in de Westerse landen. Voor twee belangrijke belastingsoorten kunnen we tussen 1955 en 1988 een convergentie constateren (tabel 5) : de afnemende variatiecoëfficiënt van de personenbelasting en van de sociale bijdragen getuigen daarvan.¹⁵

Tabel 5 : De homogeniteit van belastingsoorten in 15 OESO-landen (1955-1988) (°)

	1955 (°°°)	1960 (°°°)	1965	1970	1975	1980	1985	1988	(°°)
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
(2a)	0,62	0,53	0,48	0,46	0,45	0,42	0,40	0,39	-0,23
(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								
(°°)	Verschil in procentpunten tussen 1955 en 1988								
(°°°)	Exclusief Frankrijk								
(1)	personenbelasting								
(2)	sociale bijdragen								
(2a)	sociale bijdragen, exclusief Australië (1955, 1960) en exclusief Australië en Nieuw-Zeeland (overige jaren)								
(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 vennootschapsbelasting en de vermogensbelastingen een min of meer sterke convergentietendens. In het algemeen manifesteert de breuk die we voor de jaren tachtig vaststelden bij de evolutie van de gemiddelden van de belastingsoorten zich dus ook bij de evolutie van de internationale homogeniteit.

¹⁵ Wat deze laatste categorie betreft berekenen we ook de variatiecoëfficiënten na Australië en Nieuw-Zeeland uitgesloten te hebben. Deze landen hebben hun sociale bijdragen volledig gefiscaliseerd.

Het negatieve verband dat we vaststelden tussen de inkomensbelasting 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. ($r = -0,77, -0,73$ en $-0,86$, resp.)

Om een meer synthetiserende uitspraak te kunnen doen over een eventuele convergentie van de belastingstructuur doen we een beroep op de minder verfijnde indeling direct-indirect-parafiscaliteit. Tabel 6 toont de evolutie van de directe belastingen en geeft daarmee een indruk van de evolutie van de progressiviteit en van de zichtbaarheid van de belastingstructuur. De evolutie van het gezamenlijke aandeel van de sociale bijdragen en van de indirecte belastingen is praktisch het spiegelbeeld van de evolutie van de directe belastingen en is daarmee meteen ook gekend.

Tabel 6 : Aandeel van de directe belastingen in de totale belastingontvangsten (1955-1988) (%)

	1955	1960	1965	1970	1975	1980	1985	1988	(1)
Australië	59,1	59,2	62,1	65,3	64,8	64,0	62,6	6,3	7,2
Oostenrijk	27,1	27,7	29,5	28,9	29,2	29,6	28,9	28,3	1,2
België	35,0	34,0	31,3	34,4	41,6	43,4	42,3	41,3	6,3
Canada	50,4	55,2	52,5	57,6	56,7	55,7	53,4	55,4	5,0
Denemarken	57,6	55,5	53,9	57,2	64,9	60,7	61,0	63,2	15,6
Frankrijk	n.b.	n.b.	20,2	21,8	21,0	21,6	21,7	22,2	n.b.
DBR	38,8	39,0	39,6	37,2	38,6	38,4	37,8	37,3	-1,5
Italië	20,7	23,6	25,0	23,4	24,8	34,8	39,8	38,2	17,5
Nederland	46,6	44,9	40,2	36,7	37,2	36,4	29,8	31,4	-15,2
N.-Zeeland	45,4	48,3	72,0	71,5	75,7	77,7	76,1	66,2	20,8
Noorwegen	50,5	47,9	46,5	40,8	36,7	43,0	41,2	36,3	-14,2
Zweden	69,3	63,5	56,7	55,7	51,6	44,4	44,3	47,0	-22,3
Zwitserland	43,8	44,0	47,0	49,6	50,9	48,7	49,1	49,1	5,3
VK	53,5	52,7	51,5	52,8	57,2	50,2	51,0	50,2	-3,3
VS	66,9	64,2	61,6	61,5	56,8	57,1	52,9	53,4	-13,5
Gemiddelde	47,5	47,1	46,0	46,3	47,2	47,0	46,1	45,7	-1,8
Standaard-afwijking	13,4	12,1	14,4	15,0	15,4	14,0	13,8	13,2	
Variatie-coëfficiënt	0,28	0,26	0,31	0,32	0,33	0,30	0,30	0,29	(2)

(1) Verschil in procentpunten tussen 1955 en 1988

(2) Berekeningen exclusief Frankrijk

Bron : OECD 1990 blz. 74, 164 en 166.

De stabiliteit van het gemiddelde in tabel 6 verbergt enorme fluctuaties. De aanzienlijke toename van de directe belastingen in Australië, België, Canada, Zwitserland en vooral Denemarken, Italië en Nieuw-Zeeland wordt gecompenseerd door een enorme afname in Nederland, Noorwegen, de VS en vooral Zweden. De relatieve posities worden hierdoor over de periode 1955-1988 aanzienlijk door mekaar geschud. Canada,

Nieuw-Zeeland en Zwitserland evolueren van een middenpositie in 1955 naar de hoogste regionen in 1988, terwijl voor Noorwegen en Zweden het omgekeerde geldt.

We merken dat er na 1980 nog weinig veranderingen in het aandeel en in de relatieve posities optreden. De grote schokken deden zich tussen 1960 en 1980 en vooral rond 1975 voor. Een grote toename van het aandeel in België, Denemarken en het VK werd toen gecompenseerd door een aanzienlijke afname in Noorwegen, Zweden en de VS.¹⁶ In het VK werd de toename van de jaren zeventig, vooral na het aantreden van de Thatcher-regering, omgebogen in een forse afname. De absolute buitenbeentjes zijn Italië en Nieuw-Zeeland. Italië komt pas na 1975 en geheel tegen de stroom in met een enorme verhoging van het aandeel van de directe belastingen aanzetten. Nieuw-Zeeland realiseert met de fiscalisering van zijn sociale bijdragen tussen 1960 en 1965 de grootste toename van het aandeel van de directe belastingen, en met zijn hervorming van na 1985 de meest ingrijpende verlaging van dit aandeel.

Dit alles gaat samen met een variatiecoëfficiënt die wijst op een lichte divergentie tussen 1960 en 1975 en op een lichte convergentie tussen 1975 en 1988. Nochtans evolueert het verschil tussen het hoogste en het laagste aandeel van de directe belastingen tussen 1955 en 1988 van 23 naar 44 procentpunten.

4. 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 belangrijkste belastingsoorten afzonderlijk weer. 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 7). In 1988 is de personenbelasting voor de meeste landen zowel relatief als absoluut de belangrijkste inkomstenbron.¹⁷

Over de periode 1955-1988 steeg het gemiddelde aandeel van de personenbelasting van 27 naar 33% van de totale belastingontvangsten. Deze toename vond meer specifiek tussen 1955 en 1980 plaats, mede onder impuls van de uitgesproken evolutie in België, Canada, Denemarken, en Italië. Australië en vooral Nieuw-Zeeland, waar de sociale bijdragen ondertussen volledig gefiscaliseerd waren geworden, droegen eveneens tot deze evolutie bij. Het gemiddelde aandeel van de personenbelasting begon in Noorwegen en Zweden al vanaf 1970 en pas na 1980 ook elders af te nemen.

¹⁶ Een herziening van de Deense inkomensbelasting leidde tot een plotse verhoging ervan met liefst 22,1% in 1970. (Messere en Owens 1988 blz. 291)

¹⁷ Maar dit is niet altijd zo geweest. Als we de gemiddelden van tabellen 7 en 11 vergelijken, merken we dat tot het begin van de jaren zeventig de verbruiksbelastingen veruit de belangrijkste belastingsoort waren.

Tabel 7 : 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
N.-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)	(2)							(2)

(1) Verschil in procentpunten tussen 1955 en 1988

(2) Berekeningen exclusief Frankrijk

Bron : OECD 1990 blz. 75.

Tussen 1955 en 1988 zag de vennootschapsbelasting haar gemiddelde aandeel afnemen van 12% naar 7%. Het aandeel van de vennootschapsbelasting verminderde vooral fors in de **Angelsaksische landen** (tabel 8). Dit zijn precies landen waar de vennootschapsbelasting traditioneel een aanzienlijk belang heeft. Zo hebben bijvoorbeeld de mogelijkheid tot versnelde afschrijving en de overige gunstmaatregelen inzake investeringen, ingesteld in 1981, geleid tot een afbrokkeling van de **Amerikaanse** vennootschapsbelasting in de jaren tachtig. (Heidenheimer et al. 1982 blz. 176-179)

Tabel 8 : 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
N.-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 (2)	0,46 (2)	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.

Tabel 9 synthetiseert de twee voorgaande tabellen. De toename van de personenbelasting en de afname van de vennootschapsbelasting compenseren elkaar en resulteren in een stabiel gemiddelde voor de inkomensbelastingen over de beschouwde periode.

Tabel 9 : Aandeel van de inkomensbelastingen in de totale belastingontvangsten (1955-1988) (%)

	1955	1960	1965	1970	1975	1980	1985	1988	(1)
Australië	49,0	47,3	50,7	54,3	56,0	56,2	54,8	56,5	7,5
Oostenrijk	23,8	23,5	25,5	25,2	26,1	26,7	26,4	25,7	1,9
België	31,1	29,9	27,6	31,4	39,3	41,0	40,6	38,9	7,8
Canada	39,1	39,6	39,3	44,6	47,3	46,6	44,1	46,1	7,0
Denemarken	47,5	44,8	45,9	51,2	59,0	55,0	56,8	58,6	10,1
Frankrijk	n.b.	n.b.	15,9	18,3	17,6	18,1	17,3	17,4	n.b.
DBR	29,0	31,9	33,8	32,3	34,7	35,1	34,8	34,2	5,2
Italië	12,6	15,7	17,8	17,4	21,5	31,1	36,8	35,7	23,1
Nederland	39,6	39,3	35,8	33,4	34,8	32,8	26,3	27,9	-11,7
N.-Zeeland	33,9	35,7	60,5	61,1	66,5	69,8	68,7	59,8	25,9
Noorwegen	46,5	44,2	43,4	38,4	34,4	41,3	39,3	33,5	-13,0
Zweden	66,9	61,3	54,9	54,2	50,5	43,5	42,0	43,9	-23,0
Zwitserland	34,9	35,5	38,2	40,8	43,8	41,4	40,9	40,8	5,9
VK	40,6	37,5	37,0	40,4	44,5	38,2	39,1	37,5	-3,1
VS	53,4	49,9	46,3	47,9	43,6	47,0	42,8	43,1	-10,3
Gemiddelde	39,1	38,2	38,2	39,4	41,3	41,6	40,7	40,0	0,9
Standaard- afwijking	13,0	11,0	12,4	12,7	13,2	12,3	12,3	11,7	
Variatie- coëfficiënt	0,33	0,29	0,32	0,32	0,32	0,30	0,30	0,29	(2)

(1) Verschil in procentpunten tussen 1955 en 1988

(2) Berekeningen exclusief Frankrijk

Bron : OECD 1990 blz. 74, 164 en 166.

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. De DBR en Nederland zijn uitstekende voorbeelden. 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.¹⁸ (Heidenheimer et al. 1990 blz. 191-192) In het algemeen deden landen waar het gewicht van de zichtbare personenbelasting in de periode 1955-1980 daalde of constant bleef, meer beroep op sociale bijdragen (tabel 10).

¹⁸ Maar Australië, Denemarken en Nieuw-Zeeland zijn markante uitzonderingen op deze trend.

Tabel 10 : Aandeel van de sociale-zekerheidsontvangsten 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
N.-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)

(1) Verschil in procentpunten tussen 1955 en 1988

(2) Berekeningen exclusief Frankrijk

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

Het gemiddelde aandeel van de verbruiksbelastingen nam tussen 1955 en 1988 af van 36 naar 28%. Uit tabel 11 kunnen we meer specifiek afleiden dat vele landen er relatief steeds minder op gesteund hebben tot 1980. Deze evolutie is vooral toe te schrijven aan de sterke vermindering van het belang van de specifieke verbruiksbelastingen, zoals de accijnzen, die slechts ten dele door de opgang van de algemene verbruiksbelastingen, zoals de BTW, gecompenseerd werd. (Hanneman 1982 blz. 123) Na 1980 echter beginnen de (minder zichtbare) verbruiksbelastingen terug aan belang te winnen. Dit gebeurt ten koste van de personenbelasting. Uitgesproken illustraties van deze laatste tendens zijn Nieuw-Zeeland en het VK (tabellen 7 en 11).

Tabel 11 : 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
N.-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 (2)	0,15 (2)	0,16	0,19	0,19	0,20	0,20	0,19	(2)

(1) Verschil in procentpunten tussen 1955 en 1988

(2) Berekeningen exclusief Frankrijk

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

III. Verschillen tussen belastingstelsels¹⁹

1. Het verband tussen belastingdruk en belastingstructuur

Schema 6 wijst op een 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 directe belastingen ($r = -0,32$ voor 1988 en $-0,28$ voor de accessen tussen 1955 en 1988). Complementair hiermee is de stelling van Rose en Peters (1978 blz. 97) dat een hoge belastingdruk samengaat met een uitgesproken beroep op meerdere belastingsoorten, waaronder ook minder zichtbare. Beide verbanden zijn echter relatief zwak en laten uitzonderingen toe zoals Zweden en Denemarken (tabel 12).

Schema 6 : Relatie tussen belastingdruk en belastingstructuur
(1988)

<u>Druk / Structuur</u>	Direct	Evenwichtig	Indirect en parafiscaliteit
Hoog (+ 44%)	Zweden Denemarken Noorwegen	België Nederland	Frankrijk
Gemiddeld (35-44%)	N.-Zeeland VK Italië	Oostenrijk DBR	
Laag (- 35%)	Australië Canada Zwitserland VS		

Bron : Tabellen 1 en 2.

Op basis van gegevens van 1979 beweert Alt (1983 blz. 188) dat er een positief verband zou bestaan tussen de belastingdruk en het aandeel van de personenbelasting. Maar noch voor 1980, noch voor 1988 vinden we betekenisvolle correlaties. We komen daarentegen tot een negatief verband tussen de toename van de belastingdruk en de toename van het aandeel van de personenbelasting over de periode 1955-1988, wat geheel tegen Alts intuïtie indruist ($r = -0,47$). Schema 6 illustreert trouwens dat Noorwegen, België en Nederland, landen met een hoge belastingdruk, slechts een matig beroep doen op de personenbelasting. In die lijn stellen Rodriguez en Steinmo (1986 blz. 71) zelfs dat het Zweedse belastingstelsel in zijn geheel niet progressiever is dan het Amerikaanse. Ook voor Zweden en Denemarken zijn het in belangrijke mate de sociale bijdragen

¹⁹ Samen leveren de belastingdruk en de belastingstructuur ons de belangrijkste elementen van een belastingstelsel in zijn geheel.

en/of de verbruiksbelastingen die een hoge belastingdruk mogelijk maken. (Steinmo 1986 blz. 521-522) Het zijn daarentegen de Angelsaksische "tax laggards" die de meest directe en dus zichtbare belastingstructuur kennen.

En wat de andere belastingsoorten betreft ? De correlatie tussen de belastingdruk en de sociale bijdragen is, net als die tussen de belastingdruk en de personenbelasting, onbeduidend.²⁰ Samen met Alt (1983 blz. 188) komen we vervolgens wel tot de constatacie dat het aandeel van de vennootschapsbelasting het hoogst is in landen waar de belastingdruk het laagst is ($r = -0,74$ voor 1980 en $-0,61$ voor 1988).²¹ Eenzelfde negatief verband geldt voor de vermogensbelasting ($r = -0,66$ voor 1988). Tenslotte is er een positief verband tussen de belastingdruk en het aandeel van de verbruiksbelastingen ($r = 0,37$ voor 1988 en $0,25$ voor de accessen).

2. Een indeling van landen volgens hun belastingstelsel

Peters (1986 blz. 234-238) voert een clusteranalyse van de belastingstructuur uit op basis van gegevens uit 1977. Door Peters' gegevens te actualiseren en de belastingdruk in de analyse te betrekken kunnen we een typologie van belastingstelsels voorstellen. Net als Peters komen we tot vier types van belastingstelsels. Tabel 12 geeft de mate van afwijking van deze vier groepen van landen ten opzichte van het globale gemiddelde, zowel inzake de belastingdruk als inzake het belang van de vijf grote belastingsoorten. Dat de inkomensbelastingen en de sociale bijdragen typerend zijn wordt nogmaals bevestigd.

²⁰ Maar die tussen de toename van de belastingdruk en de toename van de sociale bijdragen over de beschouwde periode wijst al op een positief verband ($r = 0,26$).

²¹ Het verband tussen de accessen is echter zwak positief ($r = 0,26$).

Tabel 12 : Aandelen van de belastingsoorten en de belastingdruk : afwijking van het gemiddelde (1988) (%)

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
Denemarken	<u>+19</u>	+18	-3	-26	-1	+6	<u>+11</u>
Zweden	<u>+4</u>	+6	-2	-3	-3	-4	<u>+15</u>
Oostenrijk	-14	-10	-4	<u>+4</u>	-3	+4	+1
België	-1	-1		<u>+5</u>	-3	-3	+4
DBR	-6	-4	-2	<u>+9</u>	-3	-3	-3
Nederland	-12	-12	0	<u>+14</u>	-2	-2	+8
Noorwegen-	7	-5	-1	-3	-3	+10	+6
Italië	-4	-6	+2	<u>+5</u>	-3	0	-4
Frankrijk	<u>-23</u>	-21	-2	<u>+15</u>	-1	-2	+4
Canada	<u>+6</u>	+4	+2	<u>-15</u>	<u>+4</u>	+2	<u>-7</u>
Zwitserland	<u>1</u>	+2	0	+4	<u>+3</u>	-9	<u>-8</u>
VK	-3	-6	+4	<u>-10</u>	<u>+7</u>	+4	<u>-3</u>
VS	<u>+3</u>	+2	+1	+1	<u>+5</u>	-11	<u>-11</u>
Australië	<u>+17</u>	+13	+4	(°)	<u>+4</u>	0	<u>-10</u>
Nieuw-Zeeland	<u>+20</u>	+18	+1	(°)	<u>+1</u>	+4	<u>-3</u>
Gemiddelde	40,0	32,6	7,0	28,4	5,7	27,9	40,7

- (1) inkomensbelasting
 waarvan (2) personenbelasting
 (3) vennootschapsbelasting
 (4) sociale bijdragen
 (5) vermogensbelastingen
 (6) verbruiksbelastingen
 (7) belastingdruk

(°) Volledig gefiscaliseerd

Bron : Tabellen 1 en 2. Naar Pechman 1987 blz. 88.

Het eerste type omvat de Skandinavische 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.²² Alleen Denemarken blijft (voorlopig?) nog trouw aan het Skandinavische ideaaltje. Voor Zweden en Noorwegen bleek in recente jaren

²² Bovendien waren Denemarken, Noorwegen en Zweden in 1980 de enige OESO-landen met een algemene verbruiksbelasting die geen verminderde tarieven voor basisgoederen voorziet. (Steinmo 1987 blz. 423)

het inkomstenmotief sterker dan het herverdelingsmotief. **Noorwegen** kende de opmerkelijkste afname 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**, het **continentaal-Europese**. Dit type wordt gekenmerkt door een iets minder hoge belastingdruk en een brede, gediversifieerde grondslag. Het krijgt vooral gestalte in de **DBR, Oostenrijk, Nederland en België**. 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%). Daaruit volgt dat in deze landen het herverdelingsbeleid iets minder ruimte krijgt.

Het **derde**, **Zuideuropese** 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 plachten de directe belastingen te minimaliseren. **Frankrijk** haalt nog altijd bijna de helft van zijn belastingontvangsten uit sociale bijdragen. Vanaf de jaren zeventig heeft **Italië** een ingrijpende evolutie doorgemaakt. Nu behoort het eerder tot het tweede type. Toenemende overheidsuitgaven hebben er het traditionele ontvangstenpatroon op de helling gezet. (Peters 1986 blz. 236)

Het **vierde** type, ten slotte, is hoofdzakelijk een **Angelsaksische** aangelegenheid. 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 hoge personen- en vennootschapsbelastingen samen met hoge (vooral lokale) vermogensbelastingen. Het aandeel van de vennootschapsbelasting is de laatste decennia enigszins afgebrokkeld. Maar over het algemeen blijft dit type goed herkenbaar. (Heidenheimer et al. 1982 blz. 181 en 1990 blz. 196-197)

Deze vierde groep is 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 in 1979, maar ook door de vermindering van het aandeel van de personenbelasting tussen 1976 en 1979, werden de verbruiksbelastingen in het begin van de jaren tachtig bijna even belangrijk als de personenbelasting. (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 ze een extreem gewicht toe aan de inkomensbelastingen. Onlangs heeft ook **Nederland** zijn sociale bijdragen gefiscaliseerd en zo aansluiting gekregen bij deze subgroep.

IV. Belastingstelsels en verschillen in herverdeling

In tegenstelling tot belastingdruk en -structuur, die essentiële bestanddelen van het belastingstelsel zijn, is inkomensherverdeling slechts één gevolg van belastingheffing tussen andere.

Data inzake inkomensverdeling zijn schaars en bijzonder gevoelig voor de gemaakte veronderstellingen, zeker als men landen wil vergelijken. Nochtans geniet de studie van Sawyer (1976) een reputatie van betrouwbaarheid (tabel 13). We kunnen er bijvoorbeeld uit afleiden dat Zweden in het begin van de jaren zeventig een veel aanzienlijkere herverdeling realiseerde dan de VS (en Frankrijk helemaal geen). (Sawyer 1976 blz. 14)

Tabel 13 : De inkomensverdeling voor en na personenbelastingen en sociale bijdragen (rond 1970) (Gini-coëfficiënten)

	Voor	Na	Vermindering van de inkomensongelijkheid
Australië	0,313	0,312	0,001
Canada	0,382	0,354	0,028
Frankrijk	0,416	0,414	0,002
DBR	0,396	0,383	0,013
Nederland	0,385	0,354	0,031
Noorwegen	0,354	0,307	0,047
Zweden	0,346	0,302	0,044
VK	0,344	0,318	0,026
VS	0,404	0,381	0,023

Bron : Sawyer 1976 blz. 16 en 17.

Aan de hand van tabel 13 kunnen we geen uitspraak doen over de herverdelingseffecten van de belastingstelsels in hun geheel. Daartoe moeten we ook met de indirecte belastingen rekening houden. Deze opmerking geldt nog meer voor tabel 14, waarin enkel de effecten van de personenbelasting nagegaan worden. Bovendien laten dergelijke statistieken de afwentelingsdiscussie volledig buiten beschouwing. (Rose en Peters 1978 blz. 99) Alt beweerde dat de studie van de herverdeling door belastingen precies samenvalt met de studie van de afwenteling. (Alt 1983 blz. 193) Naarmate deze stelling opgaat is die veronachtzaming des te erger.

Het nadeel van de Gini-coëfficiënt is dat hij slechts uit één cijfer bestaat. Rodriguez en Steinmo (1986 blz. 73-74) verkiezen een andere aanpak. Zij vergelijken het impact van de Zweedse en de Amerikaanse personenbelasting voor de verschillende inkomensklassen. In beide landen blijkt de personenbelasting marginaal progressief te zijn, behalve voor de hoogste inkomensklassen, waar zij regressief wordt. Dit zou te wijten aan de voorkeursbehandeling ten gunste van de roerende inkomsten. Rodriguez en Steinmo concluderen dat de hoogste effectieve aanslagvoet in Zweden niet veel hoger ligt dan in de VS.

Tabel 14 : De inkomensverdeling voor en na de personenbelasting (rond 1989) (Gini-coëfficiënten)

	Voor	Na	Vermindering van de inkomensongelijkheid
Australië	0,48	0,32	0,16
Oostenrijk	0,44	0,38	0,06
België	0,54	0,34	0,20
Canada	0,80	0,51	0,29
Denemarken	0,56	0,55	0,01
DBR	0,60	0,52	0,08
Italië	0,52	0,47	0,05
Nederland	0,46	0,42	0,04
Noorwegen	0,48	0,42	0,06
Zweden	0,59	0,42	0,17
VK	0,78	0,42	0,36
VS	0,80	0,78	0,02

Bron : OECD 1990b blz. 64.

Bovendien worden de Zweedse laagste inkomensklassen veel zwaarder belast dan de Amerikaanse die kunnen genieten van een waaier van belastingvrijstellingen. Rose en Peters (1978 blz. 99) beweren dat de personenbelasting het minst progressief is in Zweden omwille van de hoge druk die er op de gewone werknemer rust. Daarbij komt nog eens het grotere belang van de Zweedse indirecte belastingen. (Rodriguez en Steinmo 1986 blz. 73-74) Tabel 15 bevestigt deze vaststellingen. In Frankrijk bijvoorbeeld ligt de gemiddelde netto-druk van de personenbelasting veel lager, omdat het belastingvrije minimum er veel hoger is dan in Zweden, Denemarken en het VK. Zoals vermeld vormen de veel hogere sociale bijdragen in Frankrijk hiervan de keerzijde. (Heidenheimer et al. 1990 blz. 188)

Tabel 15 : De personenbelasting van de gemiddelde werknemer als percentage van het bruto-loon (1981-1985)

	Alleenstaanden		Gezinnen met twee kinderen	
	1981	1985	1981	1985
Oostenrijk	10,2	10,2	7,6	7,6
Canada	19,0	19,4	10,6	10,2
Denemarken	37,8	40,0	32,6	34,3
Frankrijk	8,6	7,4	0,5	0
DBR	16,4	18,1	9,7	10,9
Italië	14,1	n.b.	10,8	n.b.
Nederland	13,5	11,0	11,2	8,1
Zweden	36,1	35,6	33,7	33,9
Zwitserland	11,6	11,2	7,2	6,4
VK	23,4	22,3	19,8	17,9
VS	23,5	22,8	14,4	15,3

Bron : OECD 1986b blz. 50.

Alleszins valt het contrast tussen enerzijds de vaststellingen aan de hand van tabel 13 en die aan de hand van tabel 14 op. Tussen 1970 en 1985 blijkt er inzake de progressiviteit van de belastingstelsels wel een en ander veranderd te zijn.

Vele auteurs associëren een hoge belastingdruk met een aanzienlijke inkomensherverdeling. Voor de oorspronkelijke 12 landen uit de studie van Sawyer (1976) vindt Cameron (1978 blz. 1258) een sterke positieve correlatie tussen de belastingdruk en het verschil tussen het inkomen (na belastingen) van de 20% hoogste inkomens en de 20% laagste inkomens ($r = 0,83$). Ook op basis van de Gini-coëfficiënten van tabel 13 lijkt deze associatie gerechtvaardigd ($r = 0,71$). Het verband tussen het gezamenlijke aandeel van de personenbelasting en de sociale bijdragen en de wijziging in de Gini-coëfficiënt is eveneens positief ($r = 0,52$).

De gegevens van tabel 14 leiden tot heel andere vaststellingen. Het verband tussen de belastingdruk in 1988 en de wijziging van de Gini-coëfficiënt is daar zwak negatief ($r = -0,21$), terwijl het verband met het aandeel van de personenbelasting onbestaande is. De conclusie is weerom dat er zich inzake de inkomensverdeling door het belastingstelsel tussen 1970 en 1985 aanzienlijke wijzigingen hebben voorgedaan.

V. 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 te meten met de uitdagingen die uitgingen van de economische evolutie.

1. Weerstand tegen belastingheffing : problemen van de jaren zeventig

Economisten hebben altijd grenzen vooropgesteld die men niet mocht overschrijden opdat de belastingdruk geen negatieve gevolgen zou hebben. De politici hebben daar traditioneel nooit veel aandacht aan geschonken, temeer omdat zij tot het midden van de jaren zeventig moeilijke beslissingen voor zich uit konden schuiven. Een combinatie van groei en gematigde inflatie leidde tot automatische ontvangstenverhogingen. Maar de recente stagflatie deed via "bracket creep" de belastingontvangsten sneller toenemen dan het reële inkomen.²³ In het VK bijvoorbeeld duwde "bracket creep" de "blue-collar workers" voor het eerst in hogere inkomensschijven in het midden van de jaren zestig. Sinds de jaren zestig heeft deze factor, samen met de aanpassingen in het belastingbeleid, de Britse inkomensongelijkheid verhoogd. Het reële inkomen na belastingen stagneerde. De verhouding van de genoten overheidsuitgaven tot de betaalde belastingen is voor de meeste werknemers eveneens teruggelopen. (Jackson et al. 1975 blz. 79 en 83, geciteerd in Hibbs 1987 blz. 72) Ondanks de milderende factor van de belastinguitgaven groeide daarom 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.

1.1. Belastingontduiking en belastingontwijking via belasting- uitgaven

De belastingontduiking begint meer en meer problematische afmetingen te krijgen. Vele studies blameren de hoge marginale aanslagvoeten voor deze ontwikkeling. Het feit dat landen met een lage belastingdruk, zoals Italië en de VS, een grotere illegale sector hebben dan de Skandinavische landen ontkracht deze bewering. Ook de structuur van de arbeidsmarkt en de publieke opinie inzake belastingen beïnvloeden de mate van belastingontduiking. (Heidenheimer 1982 blz. 190-191)

²³ "Bracket creep" of "fiscal drag" is het fenomeen waarbij een combinatie van economische groei en inflatie de belastingbetaler in steeds hogere inkomensschijven van de personenbelasting duwt. Het betreft het samenspel van groei en inflatie met de progressieve structuur van de personenbelasting.

Een gelijkaardige vraag wordt opgeworpen door de evolutie van de belastingontwijking. Bij nader inzien wordt die door de wildgroei van fiscale achterpoortjes mogelijk gemaakt. Deze vermenigvuldiging van de "belastinguitgaven" geeft aan dat men qua beleidsprioriteit (verticale) herverdeling inruilde tegen economische groei. Maar belastinguitgaven dienen niet enkel om de groei te bevorderen. Ze worden tevens aangewend om de laagste inkomens vrij te stellen van belastingen en om een reeks andere sociale doeleinden te dienen. (Rose en Peters 1978 blz. 93-94) Bovendien wil men door een duidelijke afbakening van de begunstigen de weerstand tegen de hoge marginale aanslagvoeten uithollen.

Globaal genomen zorgden de belastinguitgaven voor een grotere aantasting van de belastinggrondslag dan de belastingontduiking. Omdat zij beschikten over een hele reeks achterpoortjes, vrijstellingen en voorrechten qua afschrijvingen, hadden bijvoorbeeld intelligente of rijke Amerikaanse belastingbetalers geen behoefte meer aan belastingontduiking. Terwijl de administratie een grote inschikkelijkheid van de burger eiste bij de belastinginning, aanvaardde zij allerlei gunstmaatregelen voor belangengroepen. De progressiviteit van de personenbelasting bleek nog slechts een legitimerende façade. Met name de voorkeursbehandeling van kapitaalwinsten liet de rijke Amerikanen toe ten minste de helft van de personenbelasting te ontwijken. Meestal werden gerealiseerde meerwaarden slechts licht belast en niet-gerealiseerde meerwaarden helemaal niet. De effectieve belastingdruk op de hoge inkomens in de VS kende tussen 1967 en 1982 een aanzienlijke daling. (Heidenheimer et al. 1982 blz. 188-189)

1.2. De "tax backlash"-golf

De weerstand tegenover belastingverhogingen wordt zelden een belangrijk onderwerp in de verkiezingscampagne. Maar als zulks toch eens voorkomt, kan deze enorme verschuivingen in het stemgedrag teweegbrengen. In de jaren zeventig uitte de "backlash"-beweging zich vooral sterk in Denemarken, Zwitserland, het VK en de VS. (Wilensky 1976 blz. 14)

De sensationeelste voorbeelden zijn de Californische Proposition 13 van 1978 en vooral Glistrups Progress Party in het Denemarken van 1973. Het succes van de Progress Party betekende zulke schok voor het tot dan toe stabiele Deense partijstelsel dat zowel de daarop volgende linkse als rechtse regeringen erop reageerden met belastingverlagingen. Enkel deze koerswijziging kon een daling van de electorale steun voor de Progress Party in de verkiezingen van 1975 en een terugkeer naar een stabiel partijstelsel met twee blokken bewerkstelligen. (Hibbs 1987 blz. 73-74)

Het succes van Glistrup was in Europa tot dan toe geëvenaard. Het vormde de aanzet voor een, zij het kortstondige en veelal bescheiden, "tax backlash"-golf. (Heidenheimer et al. 1982 blz. 191-193) Een gelijkaardige "new bourgeois"-partij ontstond al in 1973 in Noorwegen. De Anders Lange's Party (ALP) had echter de initiële steun, noch de levensduur van de Deense protestpartij. Het Zweedse tweeledige

partijsysteem vertoonde een te grote stabiliteit. De bestaande "old bourgeois"-partij bleek er aanvaardbaar om kortstondig het ongenoegen in de publieke opinie te kanaliseren. Dit ongenoegen leefde bijzonder sterk onder het sociaal-democratische electoraat. In 1976 culmineerde het in de eerste manifeste verkiezingsnederlaag voor de Sociaal-Democratische partij in 44 jaar. (Hibbs 1987 blz. 74-75)

2. Belastinghervorming : beleidsantwoorden van de jaren tachtig

Het ongenoegen met het bestaande belastingstelsel heeft ervoor gezorgd dat belastinghervorming tijdens de jaren tachtig een ongekennd hoge plaats ging innemen op de politieke agenda van de Westerse beleidsvormers. (Tanzi 1988 blz. 51) Verschillende beleidsantwoorden op de "tax backlash" van de stagflatoire jaren zeventig waren mogelijk. Zo kon men beslissen tot een betere inning van de bestaande belastingen. Maar een strengere aanpak van de belastingontduiking en -ontwijking had soms een averechts effect. Die kon tot protestbewegingen leiden en tot een verdere inperking van de beleidsruimte. (Heidenheimer et al. 1982 blz. 171)

Een alternatief dat meer succes kende was een verlaging van de tarieven van de personenbelasting. Labour begon in het VK van het einde van de jaren zeventig als antwoord op de recessie de personenbelasting te verlagen, met de belofte dat zij daar de volgende jaren mee zou doorgaan. Tegelijkertijd beloofde ook Carter in de VS soortgelijke maatregelen. (Ruggles en O'Higgins 1987 blz. 160) In eerste instantie werden deze 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 te zijn. Van een verlaging van de totale belastingdruk was in het algemeen geen sprake.

2.1. 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 "tax cut" of "Economic Recovery Tax Act" (ERTA) van 1981

door met de steun van de rechtervleugel van de Democraten.²⁴ 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 werd 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 al in 1982 uit budgettaire overwegingen ten belope van 20 à 25% gemilderd door de inkomstenverhogende "Tax Equity and Fiscal Responsibility Act" (TEFRA), en ten belope van 10% door gelijkaardige compensaties in 1983 en 1984. De TEFRA schrapte twee derden van de impact van de maatregelen ten gunste van vennootschappen. Verder liet zij de meeste voorzieningen van de ERTA onaangeroerd. Wel werden sommige accijnzen verhoogd. (Ruggles en O'Higgins 1987 blz. 182)

De Amerikaanse aanpak contrasteerde met de belastingverlagingen in **Denemarken, Noorwegen 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** 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 haar belastingverlaging door binnen een sterke corporatistische 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. (Whalley 1978 blz. 212, geciteerd in Heidenheimer et al. 1982 blz. 169) In **Zweden en het VK** waren deze belastingverminderingen alvast fictief. Om het ontvangstenverlies qua directe belastingen goed te maken werden de indirecte belastingen verhoogd. (Hibbs 1987 blz. 73)

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 terug wou afschaffen. 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

²⁴ De Democraten vielen deze hervorming vanop het spreekgestoelte aan maar poogden zich ondertussen opnieuw meester te maken van de belastingagenda. Daarom stelden ze onder meer de nog meer regressieve "flat rate tax" voor. (Heidenheimer et al. 1982 blz. 175-176)

te kondigen zou opgeven door deze automatisch te maken. (Heidenheimer et al. 1982 blz. 195-197)

2.2. De tweede hervormingsgolf (1985-1989)

In de VS had de ERTA (1981) het belastingstelsel uiteindelijk niet echt hervormd. Maar de "tax reform" beweging culmineerde pas in de "Tax Reform Act" (TRA) van 1986, die beschouwd wordt als de meest verregaande hervorming die het Westen de jongste decennia gekend heeft. Volgens Tanzi (1988) is ze het startsein geweest voor een golf van belastinghervormingen in 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 in 1986 al een aantal van dergelijke hervormingen op zeer consistente wijze had gerealiseerd, met name in 1979 en 1984. Deze kunnen dus niet aan het Amerikaanse demonstratie-effect toegeschreven worden. Beide landen blijven hoe dan ook de pioniers van 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 het resultaat waren 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, taste de horizontale rechtvaardigheid van het belastingstelsel echter fel aan.²⁵ Zo werd de mening dat lagere aanslagvoeten, toegepast op een bredere belastinggrondslag, tot een rechtvaardiger belastingstelsel zouden leiden, algemeen aanvaard. (Tanzi 1988 blz. 52-53) Op die manier zouden rechtvaardigheid en economische efficiëntie hand in hand gaan.

²⁵ Onder horizontale rechtvaardigheid verstaat Musgrave (1969 blz. 63-64) de gelijke behandeling van mensen die in een gelijke positie verkeren. Onder verticale rechtvaardigheid verstaat hij het verschillend belasten van mensen in een ongelijke positie.

a) Principes

De Amerikaanse belastinghervorming van 1986 trachtte deze principes te belichamen. Ze verlaagde 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 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 drastische hervormingen doorgevoerd, die in dezelfde richting gingen als die in de VS. (Tanzi 1988 blz. 55) In 1989 beloofde ook de regering van Zweden, op dat ogenblik het land met de hoogste belastingdruk ter wereld, 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 is er ten eerste een terugkeer gaande 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 ontwijing. Hiermee wil men dus het handelen uit fiscale motieven beperken. Tenslotte zijn vele hervormingen qua opzet ontvangstenneutraal. 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 16 toont de wijzigingen in de hoogste en de laagste marginale tarieven van de personenbelasting in 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, die andere landengroep met een traditioneel erg belangrijke personenbelasting (en in het bijzonder Zweden) moesten nauwelijks onderdoen. De verlagingen van de hoogste aanslagvoeten in de DBR, Frankrijk, Nederland en Zwitserland bleven daarentegen flink onder dat gemiddelde. (Heidenheimer et al. 1990 blz. 211)

In het algemeen was de tariefverlaging veel minder ingrijpend in continentaal Europa. (Cnossen en Bird 1990 blz. 2) Zelfs als men er rekening mee houdt dat het hoogste Amerikaanse tarief in de meeste gevallen niet 28 maar 33% bedraagt, is het verschil tussen de VS en vele andere landen enorm geworden. Het gevaar voor een "brain-drain" vormt volgens Tanzi (1988 blz. 55) evenwel slechts een uitdaging voor het cultureel verwante VK, waar het maximumtarief nog altijd aanzienlijk hoger is dan dat in de VS.

Maar tabel 16 zegt lang niet alles. Het vergelijken van nominale tarieven is lang niet voldoende om zich over de effectieve progressiviteit uit te spreken. (Rodriguez en Steinmo 1986 blz. 68) De vermindering van de hoogste marginale aanslagvoeten zegt al evenmin veel over de evolutie van de gemiddelde aanslagvoeten. Op enkele landen na zijn immers minder dan 0,3% van de belastingbetalers aan deze marginale tarieven onderhevig.²⁶ De verlaging van de tweede, derde en vierde hoogste aanslagvoeten is budgettair veel belangrijker geweest. (Cnossen en Messere 1990 blz. 55)

Nog meer dan de hoogste aanslagvoeten verschillen de laagste aanslagvoeten aanzienlijk van land tot land (tabel 16). Gemiddeld ging de trend in de richting van een slechte lichte verlaging van deze aanslagvoeten. (Cnossen en Messere 1990 blz. 60) Een verklaring hiervoor vindt men wellicht in de budgettaire behoeften na de verlaging van het hoogste tarief. In onder meer Canada, Nieuw-Zeeland, Noorwegen en de VS werd het laagste marginale tarief zelfs verhoogd. (Tanzi 1988 blz. 55) 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. (Krause-Junk 1988 blz. 140)

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 waren dit de laagste twee tarieven voor de vennootschapsbelasting in het Westen. Maar 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 vennootschapsbelasting 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

²⁶ Het ontbreken van enig verband met de gemiddelde aanslagvoet is natuurlijk ten dele toe te schrijven aan het feit dat bepaalde landen ook nog na 1988 hervormingen doorvoerden.

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 en Heidenheimer et al. 1990 blz. 212-213)

Maar net zoals in de personenbelasting zijn de nominale tarieven 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 voorzien. (Heidenheimer et al. 1990 blz. 193)

Tabel 16 : Wijzigingen in de aanslagvoeten van de personenbelasting (1975-1990) (%)

		Hoogste en laagste 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
Standaard-afwijking		12	17	13	17	10	14			
Variatie-coëfficiënt		0,66	0,27	0,69	0,29	0,59	0,33			

- (1) Wijziging in de laagste aanslagvoeten tussen 1975 en 1990
 (2) Wijziging in de hoogste aanslagvoeten tussen 1975 en 1990
 (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.

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 vennootschapsbelastingen te verlagen, was er nauwelijks budgettaire ruimte om de ontvangsten te verminderen. Dit maakte compenserende maatregelen noodzakelijk. (Pechman 1988 blz. 3) Ook inzake de grondslagverbredende maatregelen namen de Angelsaksische landen het voortouw. Het aantal tarieven brachten zij terug tot de helft of minder. In Nieuw-Zeeland, de VS, en het VK gelden nog slechts

twee aanslagvoeten. 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 17). Frankrijk is nu het land met veruit de meeste tarieven.

Tabel 17 : 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
Standaard- afwijking	7,8	3,7	3,2	2,8	
Variatie- coëfficiënt	0,59 (2)	0,41	0,38	0,56	

(1) Verschil tussen 1975 en 1990

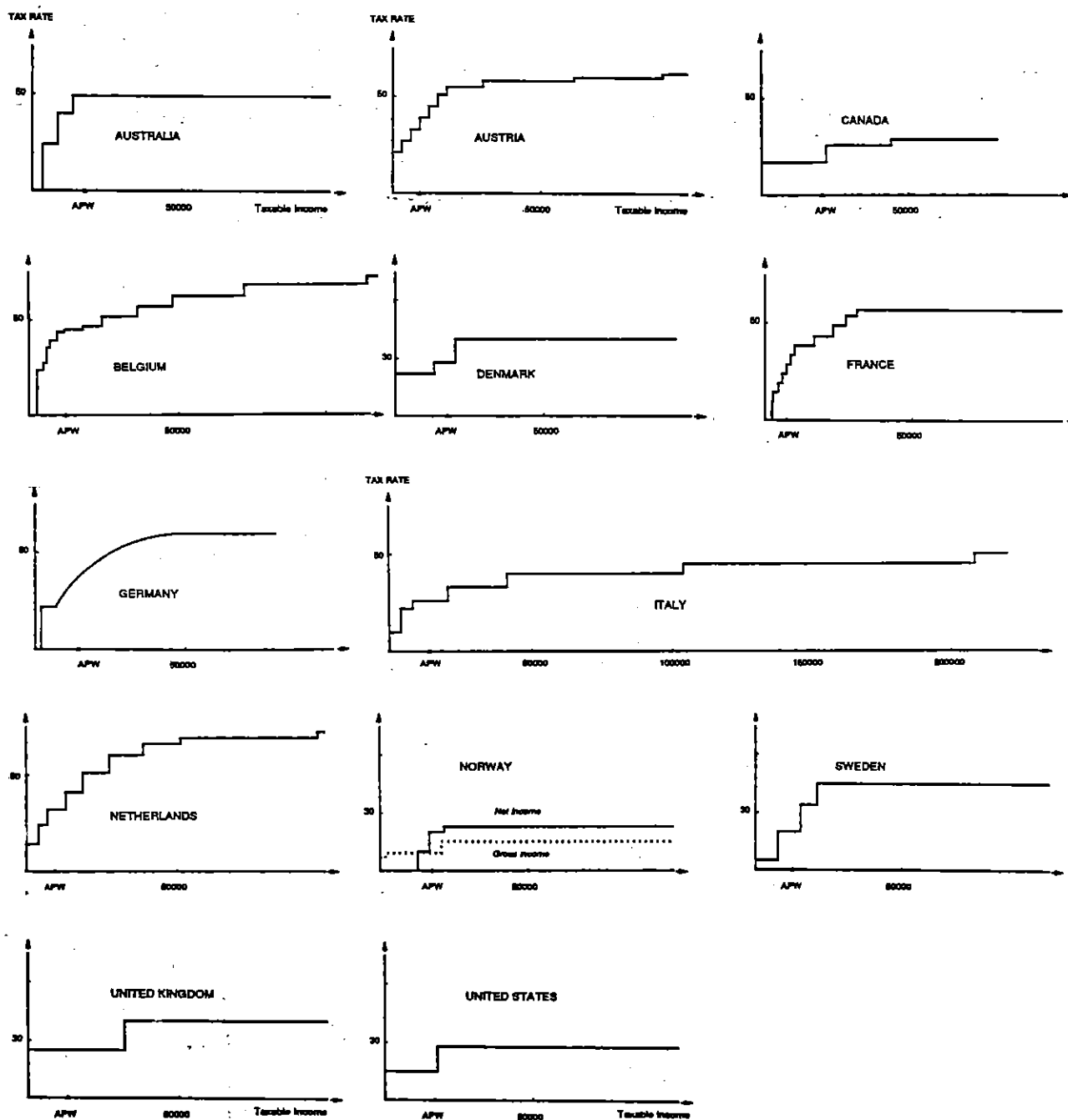
(2) Berekeningen exclusief Noorwegen

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

Met de afname van het aantal tariefschalen wordt naast het financieringsobjectief de economische efficiëntie gediend, eerder dan het officieel vermelde objectief van vereenvoudiging. Er vindt een de facto-evolutie naar een proportioneel belastingstelsel plaats. (Tanzi 1988 blz. 56 en Heidenheimer et al. 1990 blz. 211-212) Goode (1988 blz. 271) betwijfelt overigens de effectiviteit hiervan. Het verschil tussen de opeenvolgende aanslagvoeten is volgens hem belangrijker dan hun aantal.

Dit is ook enigermate af te leiden uit figuur 1, die de tariefstructuur van de personenbelasting in 1988 grafisch samenvat. Ze toont, zij het slechts voor die landen die dan al een hervorming hadden doorgevoerd, zowel de gevolgen van de tariefverlaging als van de vermindering van het aantal tarieven op de globale tarief-schaal.

Figuur 1 : Tariefschalen van de personenbelasting (1988)



Bron : OECD 1990b blz. 262-263.

Een tweede grondslagverbredende maatregel is het schrappen van belastinguitgaven. In navolging van de VS, het VK, Canada en de DBR begonnen steeds meer landen aandacht te schenken aan de wildgroei van fiscale achterpoortjes en de aanzienlijke financiële aderlatingen die zij teweegbrengen. (Heidenheimer et al. 1990 blz. 186) Concreet waren de beperking van de kostenaf trek en een vollediger belasting van de kapitaalwinsten de belangrijkste aanval op het stelsel der belastinguitgaven. Zo belastten de VS, Australië en Nieuw-Zeeland de kapitaalwinsten zoals de andere inkomsten. Bovendien stelden deze 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 meestal een uitbreiding van de belastinggrondslag plaats. Zo wilde men het ontvangstenverlies van de tariefverlaging, inclusief 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 de belastinguitgaven te elimineren. Het VK nam daarom in 1979 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 op benzine, alcohol en sigaretten. (Krause-Junk 1988 blz. 140)

Drukverschuivingen van inkomens- naar verbruiksbelastingen deden zich ook voor in België, Zweden en Nieuw-Zeeland. Vooral in Nieuw-Zeeland speelde de BTW een centrale rol bij de grondige hervorming van bijna het hele belastingstelsel in 1986. (Cnossen en Bird 1990 blz. 6) Daar 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 wordt de invoering van een nationale verbruiksbelasting voor mogelijk gehouden, hoewel Bush hiermee zijn verkiezingsbelofte zou breken. 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. 192 en 212-214)

Het VK verving in 1990 de onroerende belasting door een lokaal geheven "poll tax". Met deze "flat-rate"-belasting wou de regering Thatcher ingaan tegen partijen die in gemeenteraadsverkiezingen gul omspringen met de belastinggelden. Iedereen zou, ongeacht zijn financiële positie, hetzelfde moeten betalen voor eenzelfde hoeveelheid lokale overheidsdiensten. Meer kiezers, en onder meer de armere kiezers die tot dan toe

weinig of geen belasting hoefden te betalen, zouden dan in het verweer komen tegen de eventuele groothedswaanzien van hun lokale overheden. Het verzet in de publieke opinie tegen deze nieuwe belasting was echter zeer groot, tot grote schade voor de premier. (Heidenheimer et al. 1990 blz. 193-194) Een ander buitenbeentje is Nederland, dat zijn sociale bijdragen fiscaliseerde, en zich daarbij meer op de golfengete van Australië, Nieuw-Zeeland, en Denemarken stelde. (Cnossen en Bird 1990 blz. 6)

e) Evaluatie

De recente hervormingen hebben vanuit fiscaal-technisch oogpunt het belastingstelsel sterk veranderd. De nominale tariefverlagingen en de grondslagverbredingen waren zonder voorgaande. Of ze echter, zoals Tanzi (1988) beweert, 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) te bewijzen.

Toch dienen de hervormingen van de jaren tachtig te worden gerelativeerd. (Pechman 1988 blz. 7) Immers, zij moesten veel van de bestaande belastingstelsels intact laten. Veel hing af van het imperatief van budgettaire neutraliteit. De personenbelasting blijft, zoals de laatste vijftien jaar, gemiddeld voor een derde van de totale belastingontvangsten zorgen. (Cnossen en Messere 1990 blz. 18) Als zij dan toch aanzienlijk verminderd werd, werd dit meestal gecompenseerd door de verhoging van een andere belasting. Nergens leidden de hervormingen tot een aanzienlijke verlaging van de totale belastingdruk.

In het VK vond er een compensatie plaats via de verbruiksbelastingen. In dit land is de totale belastingdruk na de 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 totnogtoe ongeëvenaarde hoogte van 39% van het BBP.

De VS zijn slechts een schijnbare uitzondering. Tussen 1981 en 1984 daalde de belastingdruk er licht, ten gevolge van de recessie en van de ERTA (die beide een aanvang namen in 1981). Beide zorgden ervoor dat de ontvangsten gedurende elk van de beschouwde jaren veel minder toenamen dan verwacht. (Ruggles en O'Higgins 1987 blz. 175-179) Alleszins bleek een vermindering van de belastingdruk niet de bedoeling geweest te zijn. In 1986 koos men het zekere voor het onzekere en zocht men een compensatie via de vennootschapsbelasting.

Vanuit verdelingsperspectief hebben beide hervormingsgolven wel iets veranderd. Zij verminderden de progressiviteit van de personenbelasting aanzienlijk. In de VS en vooral in het VK gebeurde dit het eerst en het meest ingrijpend. (zie b.v. Hills 1988 blz. 241-242) Zo werd vooral het kleine aantal hoge-inkomenstrekkingen 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 1) In de veronderstelling dat zij afgewenteld wordt, verhelpt een verschuiving van de druk naar de vennootschapsbelasting (zoals voorzien 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 niet in de belastbare grondslag opnemen van kapitaalwinsten, daar de oorzaak van.

VI. Besluit

Het eerste hoofdstuk, de internationale vergelijking van de evolutie van de belastingdruk, brengt aan het licht dat er zich sinds 1955, en vooral tussen 1965 en 1975 een gestage drukstijging voordoet in de beschouwde OESO-landen. Deze stijging lijkt zich slechts vanaf 1985 te stabiliseren. Tevens blijkt 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 praktisch geen wijzigingen meer. Ook de divergentietendens komt dan tot stilstand.

In het tweede hoofdstuk, de internationale vergelijking van de evolutie van de belastingstructuur, opteren we voor de indeling van de belastingsoorten volgens hun grondslag en volgens het criterium direct-indirect. We vinden 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. Een gemeenschappelijk kenmerk is dat de meeste landen op alle belastingsoorten beroep doen.

Verder ontwaren we drie strategieën inzake belastingstructuur. Bijna evenveel van de 15 OESO-landen steunen op een evenwichtige combinatie van directe belastingen, indirecte belastingen en sociale bijdragen als er steunen op een overwicht van directe belastingen. Uitzonderlijk wordt vooral op sociale bijdragen en indirecte belastingen gesteund. Bij nader toezien blijkt opnieuw dat landen niet verschillen volgens het aandeel van de indirecte belastingen, maar volgens de indeling directe belastingen-sociale bijdragen.

In tegenstelling tot wat geldt voor de belastingdruk constateren we voor de belastingstructuur 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.

Vooraf omdat de stijging van de personenbelasting over de beschouwde periode door de daling van de vennootschapsbelasting wordt gecompenseerd, bewaart het gemiddelde van de directe belastingen daarentegen een opmerkelijke stabiliteit. Deze verbergt echter enorme, elkaar compenserende fluctuaties tussen 1960 en 1980. De relatieve posities qua aandeel van de directe belastingen worden hierdoor over de periode 1955-1988 erg door mekaar geschud. Ook hier treedt na 1980 nog weinig verandering in de aandelen en de relatieve posities op.

Zo belanden we bij de evolutie van de afzonderlijke belastingsoorten. In het midden van de jaren zeventig lost de personenbelasting de verbruiksbelastingen af als de belangrijkste belastingsoort. De sociale bijdragen kennen nochtans de spectaculairste toename, eveneens vooral ten koste van de verbruiksbelastingen. De vennootschapsbelasting ziet daarentegen haar gemiddelde aandeel bijna gehalveerd worden. Na 1980 beginnen de verbruiksbelastingen terug aan belang te winnen, ten koste van de personenbelasting.

In een derde hoofdstuk trachten we belastingdruk en belastingstructuur met elkaar in verband te brengen. Er blijkt voor 1988 een enigszins negatief verband 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, komen we vervolgens tot vier types van belastingstelsels. We onderscheiden een Scandinavisch, een continentaal-Europees, een Zuideuropees, en een Angelsaksisch type. Met de typologie wordt voor de derde keer vastgesteld dat de inkomensbelastingen en de sociale bijdragen typerend zijn voor de belastingstructuur, terwijl de indirecte belastingen dat niet zijn. Tevens zien we de stelling 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 tot zeer hoge belastingdruk.

In het vierde hoofdstuk gaan we de invloed van het belastingstelsel op de herverdeling na. De associatie van een hoge belastingdruk met een aanzienlijke inkomensherverdeling blijkt gerechtvaardigd op basis van de data voor 1970, maar niet meer voor 1988. Analooq geldt voor 1970 een positief verband tussen de mate van herverdeling en het gezamenlijke aandeel van de personenbelasting en de sociale bijdragen. Maar in 1988 geldt er geen positief verband tussen de mate van herverdeling en het aandeel van de personenbelasting. De conclusie is dat er qua herverdelingseffecten tussen 1970 en 1985 heel wat veranderd is.

In het vijfde en laatste hoofdstuk overlopen 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 algemeen 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 het ontvangstenverlies qua directe belastingen goed te maken, zijn de indirecte belastingen in verschillende landen verhoogd geworden. De "tax reform"-beweging culmineerde echter in een tweede golf van hervormingen. Deze keer werd de tariefverlaging van de inkomensbelastingen vooral gecompenseerd door

het schrappen van belastinguitgaven. Weer is er vanuit budgettair oogpunt weinig veranderd. Eerder 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 voor 1980 bevestigen 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. Het zijn veeleer de economische turbulenties van de jaren zeventig die de grootste gevolgen hebben gehad op het belastingstelsel.

Vanuit verdelingsperspectief daarentegen hebben de hervormingsgolven van de jaren tachtig de progressiviteit van de personenbelasting aanzienlijk verminderd. Dit bleek uit de data over inkomensherverdeling van 1988. Deze afbotting van de progressiviteit vermindert de politieke relevantie van de tegenstelling directe-indirecte belastingen-sociale bijdragen. De vanaf 1980 vastgestelde verhoging van de indirecte belastingen in verschillende landen zorgde voor een bijkomende regressieve impuls.

Bibliografie :

- Alt, James E. (1983), "The evolution of tax structures", **Public choice**, nr. 41, blz. 181-222.
- Cameron, David R. (1978), "The expansion of the public economy : a comparative analysis", **American Political Science Review**, nr. 72, blz. 1243-1261.
- Cnossen, Sijbren (1977), **Excise systems : a global study of selective taxation of goods and services**. Baltimore, John Hopkins Press.
- Cnossen, Sijbren en Richard M. Bird (eds.) (1990), **The personal income tax. Phoenix from the ashes ?** Amsterdam, North-Holland, 321 blz.
- Cnossen, Sijbren en Ken C. Messere (1990), "Personal income tax reforms in OECD member countries", in : **The personal income tax. Phoenix from the ashes ?** Eds. S. Cnossen en R. Bird. Amsterdam, North-Holland, blz. 17-60.
- Goode, Richard (1988), "Overview", in : **World tax reform. A progress report**. Ed. Joseph A. Pechman. Washington, Brookings, blz. 269-275.
- Hanneman, Robert 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, Arnold J., Hugh Hecló en Carolyn T. Adams (1975), **Comparative public policy**. New York, St. Martin's Press, 296 blz.
- Heidenheimer, Arnold J., Hugh Hecló en Carolyn T. Adams (1982), **Comparative public policy**. New York, St. Martin's Press, 2de editie, 360 blz.
- Heidenheimer, Arnold J., Hugh Hecló en Carolyn T. Adams (1990), **Comparative public policy**. New York, St. Martin's Press, 3de editie, 416 blz.
- Hibbs, Douglas A. (Jr.) (1987), **The political economy of industrial democracies**. Cambridge (Mass.), Harvard University Press, 327 blz.
- Hills, John (1988), "Comment", in : **World tax reform. A progress report**. Ed. Joseph A. Pechman. Washington, Brookings, blz. 236-243.
- Jackson, Dudley, H.A. Turner en Frank Wilkinson (1975), **Do trade unions cause inflation ?** Londen, Cambridge University Press, 128 blz.
- Krause-Junk, Gerold (1988), "Comment", in : **World tax reform. A progress report**. Ed. Joseph A. Pechman. Washington, Brookings, blz. 127-140.
- Marannes, Freddy (1991), "Verdelingsimpact van de fiscale hervormingen", in : **Verdelingseffecten van crisis, crisisbeleid en fiscale hervormingen in de welvaartsstaat**. Antwerpen, UFSIA (CSB), 37 blz.
- Messere, Ken C. en Jeffrey P. Owens (1988), "International comparison of tax levels : pitfalls and insights", in : **Revenue statistics of OECD member countries**. Parijs, OECD, blz. 259-293.
- Musgrave, Richard A. (1969), **Fiscal systems**. New Haven, Yale University Press, 397 blz.
- OECD (1986), **Personal income tax systems**. Parijs, OECD.
- OECD (1986b), **The tax/benefit position of production workers**. Parijs, OECD.

- OECD (1987), **Taxation in developed countries**. Parijs, OECD, 99 blz.
- OECD (1988), **Revenue statistics of OECD member countries 1965-1987**. Parijs, OECD.
- OECD (1990), **Revenue statistics of OECD member countries 1965-1989**. Parijs, OECD.
- OECD (1990b), **The personal income tax base. A comparative survey**. Parijs, OECD.
- Pechman, Joseph A. (1986), **The rich, the poor and the taxes they pay**. Brighton, Wheatsheaf Books, 317 blz.
- Pechman, Joseph A. (ed.) (1987), **Comparative tax systems : Europe, Canada and Japan**. Arlington (VA), Brookings.
- Pechman, Joseph A. (ed.) (1988), **World tax reform. A progress report**. Washington, Brookings.
- Peters, B. Guy (1986), "The development of the welfare state and the tax state", in : **Nationalizing social security in Europe and America**. Eds. D.E. Ashford en E.W. Kelley. Londen, JAI Press, blz. 219-243.
- Rodriguez, Enrique en Sven Steinmo (1986), "The development of the American and the Swedish tax system : a comparison", **Intertax**, nr. 3, blz. 68-79.
- Rose, Richard (1984), **Understanding big government. The programme approach**. Londen, Sage Publications, 261 blz.
- Rose, Richard (1985), "Maximizing tax revenue while minimizing political costs", **Journal of Public Policy**, nr. 3, blz. 289-320.
- Rose, Richard en B. Guy Peters (1978), **Can government go bankrupt ?** New York, Basic Books, 283 blz.
- Ruggles, Patricia en Michael O'Higgins (1987), "Retrenchment and the new right. A comparative analysis of the impacts of the Thatcher and Reagan administrations", in: **Stagnation and renewal in social policy. The rise and fall of policy regimes**. Eds. Martin Rein, Gösta Esping-Andersen en Lee Rainwater. New York, M.E. Sharpe, blz. 160-190.
- Sawyer, Malcolm (1976), "Income distribution in OECD countries", in : **OECD economic outlook : occasional studies**. Parijs, OECD, 51 blz.
- Steinmo, Sven (1986), "The political culture of taxation", in : Carolyn Webber en Aaron Wildavsky, **A history of taxation and expenditure in the Western world**. New York, Simon and Schuster, blz. 521-554.
- Steinmo, Sven (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, Vito (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, Richard E. (1976), "Revenue structure, fiscal illusion and budgetary choice", **Public choice**, nr. 29, blz. 45-61.
- Whalley, John (1978), "Tax developments outside the United States and their implications for current U.S. Reform Proposals", in : **Federal tax reform : myths and realities**. Ed. Michael J. Boskin. San Francisco, Institute for Contemporary Studies.

Wilensky, Harold L. (1976), **The 'New Corporatism', centralization, and the welfare state.** Londen, Sage Publications, 73 blz.

Wilensky, Harold L. (1978), "The political economy of income distribution : issues in the analysis of government approaches to the reduction of inequality", in : **Major social issues : a multidisciplinary view.** Eds. J. Milton Yinger en Stephen J. Cutler. New York, The Free Press, blz. 87-108.

Wilensky, Harold L. (1981), "Leftism, catholicism, and democratic corporatism. The role of political parties in recent welfare state development", in : **The development of welfare states in Europe and America.** Eds. Peter Flora en Arnold J. Heidenheimer. New Brunswick (NJ), Transaction Books and the HIWED Project, blz. 345-382.

LIJST VAN RECENTE SESO-RAPPORTEN

VANNESTE J. en W. MOESEN, De gemeentefinanciën in Vlaanderen : verkenning en verklaringen, oktober 1990, 47 blz. (90/251)

HENDRICKX K., Sectoriële bronnen voor produktiviteitsmeting : Definities, classificaties en methodologie, december 1990, 122 blz. (90/252)

PLASMANS J. en J. VANNESTE, The incidence of corporate taxation in Belgium on employment and investment, December 1990, 30 blz. (90/253)

DE BRABANDER G., m.m.v. BLOMMAERT K., GILLE A., LEZY L., MAES T. en F. Witlox, Aspecten van het Antwerpse economische en financiële draagvlak, maart 1991, 60 blz. (91/254)

SCHROYEN F., Demand system under rationing : an introduction with special reference to the implications of separability assumptions, March 1991, 26 blz. (91/255)

TORFS K. en D. DE GRAEVE, A cost-effectiveness analysis of AOTAL, a drug used to prevent relapse in weaned alcoholics, April 1991, 43 blz. (91/256)

VAN POECK A. en J. VAN GOMPEL, The decline in unemployment (1984-90) and the wage formation hypothesis, May 1991, 31 blz. (91/257)

HEYLEN F., Long-term unemployment in the OECD-countries. The relevance of structural labour market and labour market policy characteristics, May 1991, 40 blz. (91/258)

KONINGS J., Experimentele economie als onderzoeksmethodologie : basisprincipes en resultaten van een duopolie-experiment, juni 1991, 28 blz. (91/259)

VAN TRIER W., "State Bonus" or basic income in the age of reconstruction, September 1991, 145 blz. (91/260)

PAUWELS W., Some properties of the Hicks and Morishima elasticities of substitution, September 1991, 22 blz. (91/261)

MEULEPAS M. en J. PLASMANS, ESTIMATING AND FORECASTING EXCHANGE RATES BY MEANS OF PPP AND UIP, An application on the Belgian Franc and the Dutch Guilder vis à vis the DM and US Dollar, September 1991, 49 blz. (91/262)

PEERSMAN G. en A. VAN POECK, De Belgische competitiviteitswet : een betwistbaar instrument, november 1991, 23 blz. (91/263)

PLASMANS J. en H. PAUWELS, Modelling and forecasting Belgian stock market prices, December 1991, 59 blz. (91/264)

ITO Y., PLASMANS J., DE ZEEUW A., CERVIO PINHO A. & A. MARKINK, Hierarchical optimal control for policy evaluation using econometric models for the European Community, November 1991, 48 blz. (91/265)