



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Tussen instrumentalisme en isolationisme: over de filosofie van belastingheffing

Verbeek, B.J.E.

Citation

Verbeek, B. J. E. (2022). Tussen instrumentalisme en isolationisme: over de filosofie van belastingheffing. *Tijdschrift Voor Filosofie*, 84(1), 41-73. doi:10.2143/TVF.84.1.3290701

Version: Publisher's Version

License: [Leiden University Non-exclusive license](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/3464612>

Note: To cite this publication please use the final published version (if applicable).

TUSSEN INSTRUMENTALISME EN ISOLATIONISME

OVER DE FILOSOFIE VAN BELASTINGHEFFING

door Bruno VERBEEK (Leiden)

1. INLEIDING

Alle staten heffen belasting. Belasting, zo leren juristen ons, is een verplichte afdracht aan de staat, anders dan als straf, gebaseerd op een wettelijke bepaling, zonder dat daar een directe tegenprestatie tegenover staat.¹ Deze verplichte afdracht aan de staat wordt zo nodig afgedwongen met boetes en andere sancties. Het overgrote deel van de bevolking wordt vrijwel dagelijks geconfronteerd met dit aspect van de staat, wanneer we boodschappen doen (BTW), wanneer we onze woningen verwarmen (BTW plus energieheffingen), en wanneer we de aangifte inkomstenbelasting moeten invullen. Debatten over fiscale maatregelen maken een groot deel uit van de discussies in het parlement. Protesten

Bruno VERBEEK (1961) is universitair docent aan de Universiteit Leiden en directeur van het Centre for Political Philosophy aldaar. Recente publicaties: Bruno Verbeek, “You Did Not Build That Road: Reciprocity, Benefits, Opportunities, and Taxing the Extremely Rich”, in *Philosophical Explorations of Justice and Taxation: National and Global Issues*, ed. Helmut P. Gaisbauer, Gottfried Schweiger en Clemens Sedmak, vol. 40 (Heidelberg: Springer, 2015), 67-81; Bruno Verbeek, “Two Arguments for Progressive Taxation”, in *Ethics: Left and Right*, ed. Bob Fisher (New York: Oxford Univ. Press, 2019).

Met uitdrukkelijke dank aan drie anonieme referenten voor hun grondig en constructief commentaar op een eerdere versie van dit artikel.

¹ I.J.J. Burgers, *Belastingrecht in Hoofddlijnen*, Fed Fiscale Studieserie 38 (Deventer: Wolters Kluwer, 2020).

doi: 10.2143/TVF.84.1.0000000

© 2022 by Tijdschrift voor Filosofie. All rights reserved.

over belastingmaatregelen zijn regelmatig terugkerende gebeurtenissen in vrijwel alle democratische staten. Revoluties zijn begonnen naar aanleiding van fiscale regels.

Men zou dan ook verwachten dat belastingheffing een belangrijk thema is in politieke filosofie. Dat valt echter enorm tegen, zeker in vergelijking met de aandacht die in de economie, de openbare financiën en de rechtsgeleerdheid aan belastingheffing wordt gegeven.²

Een mogelijke verklaring voor dit relatieve gebrek aan belangstelling onder filosofen voor fiscaliteit is de volgende. Als men de recente filosofische literatuur op het gebied van verdelende rechtvaardigheid overziet, zou men gemakkelijk de indruk kunnen krijgen dat de vraag hoe onze politieke en economische instituties eruit zouden moeten zien, volledig beantwoord wordt door na te gaan hoe deze instituties bijdragen aan de realisatie van de gewenste rechtvaardige verdeling. De rol van instituties is in deze opvatting puur instrumenteel. Zo stelt John Rawls in het openingshoofdstuk van *A Theory of Justice* over de rol van de principes van rechtvaardigheid het volgende: “A conception of social justice [...] is to be regarded as providing in the first instance a standard whereby the distributive aspects of the basic structure of society are to be assessed.”³ Merk op dat Rawls in dit citaat rechtvaardigheid betreft op de gehele resulterende verdeling die door de ‘basic structure’, het geheel van fundamentele maatschappelijke instituties, wordt bewerkstelligd. Individuele instituties, zoals het fiscale regime, worden dus beoordeeld op hun bijdrage aan de resulterende verdeling tegen de achtergrond van het geheel van fundamentele instituties. Een implicatie van deze benadering is dat er geen specifieke principes van fiscale rechtvaardigheid zijn. De rechtvaardigheid van een belastingmaatregel moet worden afgelezen aan de bijdrage van deze maatregel aan de gehele verdeling van lusten en lasten. Deze insteek zal ik in het vervolg als ‘instrumentalisme’ betitelen.

Dat instrumentalistische paradigma is dominant in economische discussies over de belastingheffing, met name binnen de zogenaamde

² Een simpele zoekopdracht in de Philpapers database gaf slechts 403 resultaten voor de term ‘taxation’, terwijl Web of Science meer dan 23.000 hits opleverde.

³ John Rawls, *A Theory of Justice* (Cambridge: Harvard Univ. Press, 1971), 9.

optimal taxation literatuur. Daar wordt de ideale inrichting van het belastingstelsel gezien als een vraag hoe de gewenste maatschappelijke verdeling van inkomen en kapitaal gerealiseerd kan worden — of zo goed mogelijk gerealiseerd kan worden — rekening houdend met de prikkels die uitgaan van het belastingstelsel op de activiteiten van individuele belastingbetalers.⁴

Veel politiek filosofen die zich wagen aan concrete voorstellen voor belastinghervorming lijken dezelfde attitude te hebben. Thomas Piketty bijvoorbeeld stelt voor om kapitaal (veel) zwaarder te belasten teneinde een halt toe te roepen aan de groeiende kloof tussen arm en rijk en zo tot meer egalitaire en rechtvaardige economische verhoudingen te komen.⁵ Daniel Halliday houdt een hartstochtelijk pleidooi voor een verandering in de wijze waarop erfenissen worden belast, met een beroep op meer egalitaire machtsverhoudingen.⁶ Ingrid Robeyns ten slotte wil met een radicale verhoging van het marginale tarief van de inkomstenbelasting limitarisme realiseren.⁷ In al deze voorstellen is belastingheffing een middel, misschien *het* middel, om verdelingsprincipes te implementeren.

Een uitgesproken systematische verwoording van een dergelijk instrumentalisme is te vinden in een van de weinige filosofische verhandelingen van de afgelopen twintig jaar over fiscale rechtvaardigheid, van Liam Murphy en Thomas Nagel: “The real issue of political morality is the extent to which social outcomes are just, and knowledge of the distribution of real tax burdens is important only insofar as it helps us advance that aim.”⁸ Opnieuw, de radicale implicatie van deze opvatting lijkt te zijn dat er geen specifieke normatieve beginselen van fiscale

⁴ Voor een mooi overzicht, zie Alan Hamlin, “What Political Philosophy Should Learn from Economics”, in *Taxation: Philosophical Perspectives*, ed. Martin O’Neill and Shepley Orr (Oxford: Oxford Univ. Press, 2018), 17-36.

⁵ Thomas Piketty, *Capital in the Twenty-First Century*, vert. door Arthur Goldhammer (Cambridge, MA: Harvard Univ. Press, 2014).

⁶ Daniel Halliday, *Inheritance of Wealth: Justice, Equality, and the Right to Bequeath*, 1st ed. (Oxford: Oxford Univ. Press, 2018).

⁷ Ingrid Robeyns, “Having Too Much”, in *Wealth*, ed. Jack Knight and M. Schwarzberg, Nomos 56 (New York: NYU Press, 2017).

⁸ Liam Murphy and Thomas Nagel, *The Myth of Ownership: Taxes and Justice* (Oxford: Oxford Univ. Press, 2002), 131.

rechtvaardigheid zijn.⁹ Alles wat we kunnen zeggen over specifieke voorstellen met betrekking tot belastingheffing is een afgeleide van algemene beginselen van rechtvaardigheid en wordt verder bepaald door niet-fiscale economische en sociale ontwikkelingen. Dat zou het relatieve gebrek aan aandacht voor belastingheffing onder filosofen kunnen verklaren. Immers, als Murphy en Nagel gelijk hebben, zijn er eigenlijk geen filosofisch interessante vragen over politieke moraal te stellen die specifiek over belastingheffing gaan.¹⁰

In deze bijdrage wil ik een paar kanttekeningen bij dit radicale instrumentalisme maken. Ik zal betogen dat er wel degelijk normatieve beginselen zijn, specifiek voor belastingheffing, die beperkingen opleveren aan wat men met belastingheffing vermag. De vraag of een specifieke belastingmaatregel rechtvaardig of zelfs legitiem is, is niet volledig beantwoord door na te gaan wat de bijdrage van deze maatregel is aan de gewenste sociale uitkomsten.

In wat volgt zal ik eerst schetsen wat precies onder een instrumentalistische benadering van belastingheffing wordt verstaan, aan de hand van een vergelijking met de historische tegenhanger van dat instrumentalisme, die ik vanaf nu ‘isolationisme’ zal noemen. Vervolgens zal ik een viertal min of meer klassieke argumenten bespreken tegen het isolationisme, zoals deze zijn verwoord en samengevat door Murphy en Nagel in *The Myth of Ownership*. Ik zal betogen dat op deze argumenten wel een en ander valt af te dingen. Ten slotte zal ik suggereren dat er wel degelijk formele en morele principes zijn specifiek voor belastingheffing, die belangrijke beperkingen impliceren voor hoever men mag gaan met instrumentalistische belastingheffing.

⁹ “Lijkt te zijn”, want er zijn ook passages waar Murphy en Nagel hun instrumentalisme afzwakken: “That is not to say, however, that anything goes in tax policy. Some forms of discrimination among taxpayers will count as unjust even if they do serve other legitimate goals... But a ban on invidious discrimination through the tax system is not the same as a blanket ban on taxing differently those who earn the same.” Murphy and Nagel, *Myth of Ownership*, 39.

¹⁰ Merk op dat ik instrumentalisme hier als een verklaring voor de relatieve desinteresse voor belastingheffing opvoer en niet als een complete karakterisering van de methodologische aanpak van hedendaagse theorieën van verdelende rechtvaardigheid. Er zijn wel degelijk auteurs die de deur openhouden voor institutie-specifieke principes van rechtvaardigheid, zelfs binnen de (relatief geringe) literatuur over de rechtvaardigheid van belastingheffing. Zie bijv. Peter Dietsch, *Catching Capital: The Ethics of Tax Competition* (New York: Oxford Univ. Press, 2015).

Nog een opmerking vooraf: de opbrengsten van belastingen worden gebruikt voor de financiering van de activiteiten van de staat. Deze activiteiten zijn uiterst divers: naast de financiering van publieke goederen en diensten zoals infrastructuur, politie en leger, worden specifieke economische beleidsdoelen nagestreefd (denk aan heffingen op vervuilende vormen van energie of fiscale subsidies voor eigen woningbezit). Daarnaast is belastingheffing een veelgebruikt instrument voor inkomensverdeling.¹¹ Behalve deze diversiteit in doelen van belastingheffing is er een grote mate van verscheidenheid in wat er wordt belast. Zo zijn er consumptiebelastingen zoals BTW en specifieke heffingen op benzine en alcohol; er is inkomstenbelasting; er zijn belastingen op onderneming zoals de vennootschapsbelasting; er is belasting op inkomen uit spaartegoeden en ander bezit zoals onroerendgoedbelasting; er is belasting op winst uit onderneming en rente-inkomsten; grote giften en erfenissen worden belast, etc.¹² In deze bijdrage zal ik deze verscheidenheid in doelen en soorten heffingen negeren. Ik zal het vooral over belasting op inkomen uit arbeid hebben, maar aangezien er veel meer belastingheffing is dan belasting over arbeidsinkomen moet dit als een *pars pro toto* worden genomen.

2. ISOLATIONISME

Vroegere generaties van fiscaal-juristen en economen, met name voor de Tweede Wereldoorlog, propageerden een aanpak van het vraagstuk hoe het belastingstelsel vorm gegeven diende te worden die heel anders was dan een instrumentalistische. Handboeken uit die tijd begonnen met een discussie over de vraag naar de legitimiteit van belastingheffing in het algemeen. Mag een democratische staat zijn burgers dwingen geld, goederen, of diensten af te staan aan de overheid? Zo ja, zijn er grenzen aan

¹¹ Dat zijn de drie functies van belastingheffing die in vrijwel elk tekstboek over openbare financiën terugkomen. Zie ook Richard Abel Musgrave, *The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy*, 1st ed. (New York: McGraw-Hill, 1959).

¹² Naast deze variatie in *wat* er belast wordt, is er ook variatie in *wie* er wordt belast. Ingezetenen met arbeidsinkomen, personen met inkomen uit kapitaal, maar ook bedrijven die kunnen optreden als zelfstandige rechtspersonen worden belast. Jonge kinderen, daarentegen, worden niet belast.

deze bevoegdheid? Hoe zit het dan met de belastingplichtigen: zijn zij (moreel) verplicht belasting af te dragen of is er slechts sprake van privilege aan de kant van de staat, zonder dat hier een corresponderende plicht van de burger tegenover staat? En uiteraard: hoeveel mag de staat opeisen? Het soort antwoorden dat deze auteurs daarop gaven, leidde hen tot het formuleren van domeinspecifieke principes van rechtvaardigheid.

Een goed voorbeeld is het draagkrachtbeginsel, dat stelt dat belasting dient te worden geheven naar draagkracht.¹³ Dat principe stelt op het eerste gezicht geen eisen aan de doelen waarvoor belasting wordt geheven. Het draagkrachtbeginsel beperkt de bevoegdheid van de overheid — ze mag niet meer eisen dan de burger kan opbrengen — en, gecombineerd met principes van gelijkheid en non-discriminatie (zogenaamde ‘*horizontal equity*’), geeft het aanwijzingen aan de overheid hoeveel iedere burger dient te worden belast. Het draagkrachtbeginsel is nog steeds een formeel beginsel van veel belastingstelsels.¹⁴ Andere principes die in deze context werden ontwikkeld, zijn het profijtbeginsel (belastingen dienen te worden geheven op mensen die van overheidsdiensten profiteren en in de mate waarin zij profiteren); het beginsel van gelijke offers (iedereen dient een proportioneel even groot offer te brengen bij belastingheffing); het doelmatigheidsbeginsel (belastingen dienen zo efficiënt mogelijk te worden geheven) en beginselen van algemene aard zoals het gelijkheidsbeginsel (gelijke gevallen gelijk behandelen) en beginselen van rechtszekerheid (bv. geen retroactieve belastingheffing).

Belastingheffing, zo werd algemeen gesteld, diende slechts één doel: de financiering van de overheidsactiviteiten — ongeacht wat deze waren. ‘Secundaire’ doelen zoals herverdeling of economische politiek werden afgewezen als oneigenlijk gebruik van belastingheffing. Een extreme formulering van dit standpunt is te vinden bij de Nederlandse fiscalist Hugo Bordewijk:

Te midden ook van een zee van onrechtvaardigheid op het gebied der inkomstenverdeling zullen alleen die belastingen rechtvaardig zijn, welke zich bepalen tot haar taak: naar de productieve zijde de overheidspolitiek,

¹³ A.J. Cohen-Stuart, “Belasting naar draagkracht”, *De economist* 39, nr. 1 (1890): 274-83.

¹⁴ Bijv., in Nederland geldt het draagkrachtbeginsel als uitgangspunt voor de inkomstenbelasting. Burgers, *Belastingrecht in Hoofdlijnen*, 26. In Duitsland heeft het principe wettelijke status (§32a Einkommensteuergesetz); in Spanje is het in de grondwet vastgelegd.

waarover zij geen oordeel hebben, te financieren én naar de distributieve zijde gelijkmatig te drukken. Met de verwezenlijking van die gelijkmatigheid van druk is, zoowel bij de slechtste als bij de beste wijze van inkomstenverdeling, haar rol ten einde. Dergelijke belastingen zijn rechtvaardig op het eenige gebied, waar dit van haar mag en moet worden gevraagd. Of zij dat zijn in een wereld van onrecht of van recht: dit gaat haar niet aan. Karakter en wezen der belastingen dicteeren en beperken haar competentie!¹⁵

Al deze domeinspecifieke belastingbeginselen nemen de uitkomsten van de markt, en dan met name de bruto inkomensverdeling die op de markt tot stand komt, als gegeven. Zo was voor veel auteurs de bruto-inkomensverdeling het aangewezen uitgangspunt voor de bepaling van belastingdruk. Hoewel het niet volgt uit deze beginselen, hielden veel van deze auteurs fiscale neutraliteit voor een nastrevenswaardig ideaal.¹⁶ Belastingheffing was in hun optiek alleen bedoeld voor de financiering van overheidsbeleid en niet als beleidsinstrument. Fiscale maatregelen dienden te worden beoordeeld onafhankelijk van wat er met de aldus verkregen middelen werd gedaan. Fiscale ethiek, in hun ogen, diende geïsoleerd te zijn van enig oordeel over andere overheidsactiviteiten en zich te beperken tot het domein van financiering van deze activiteiten. Deze opvatting noem ik vanaf nu ‘isolationisme’.

3. INSTRUMENTALISTISCHE KRITIEK OP HET ISOLATIONISME

Dergelijke isolationistische ideeën worden nog steeds aangehangen in sommige kringen van belastingadviseurs, maar onder academische fiscaal-juristen en openbaar-financiën specialisten zijn ze na de Tweede Wereldoorlog, en zeker sinds de jaren zeventig van de vorige eeuw, weggezakt. Daar zijn een aantal redenen voor.

¹⁵ Hugo Willem Constantijn Bordewijk, *De theorie der belastingen en het Nederlandsch belastingwezen* (Zwolle: Tjeenk Willink, 1930), 337.

¹⁶ Fiscale neutraliteit is de gedachte dat overheidsuitgaven en belastingheffing de keuzes die producenten en consumenten maken niet mogen verstoren. Concreet betekent dat dat overheidsuitgaven en -inkomsten altijd gelijk dienen te zijn en dat belastingmaatregelen zo dienen te zijn dat er geen prikkels van uitgaan die maken dat belastingplichtigen andere keuzes maken dan ze zouden maken in de afwezigheid van dergelijke maatregelen.

Op de eerste plaats zijn de fiscale principes waarop deze isolationisten zich beriepen notoir vaag en ondergedetermineerd. Wat bepaalt iemands draagkracht? Wordt dat bepaald door het inkomen, door iemands consumptie en levensstijl, of is het beter om naar iemands welbevinden te kijken en na te gaan hoe dat wordt beïnvloed door belastingafdracht?¹⁷ Ook het profijtbeginsel lijdt aan dergelijke vaagheid: wat is het profijt dat belastingplichtigen hebben van overheidsactiviteiten en hoeveel is dat waard? Daarnaast werden deze principes niet ingebed in een algemene theorie over de rechtvaardigheid van belastingheffing. Ze functioneerden eerder als een soort ad-hocbeginselen in een casuïstische benadering van vraagstukken van fiscale rechtvaardigheid en legitimiteit.¹⁸ Belangrijker dan deze vragen is de vaststelling dat een dergelijk isolationisme compleet negeert wat de overheid met de verkregen middelen doet.¹⁹ Stel dat twee personen A en B hetzelfde bruto-inkomen genieten en in overeenstemming met het draagkrachtbeginsel dezelfde belastingen moeten afdragen. A is een aardappelteler en heeft een bedrijf ver weg in de provincie op het platteland. B vaart elke dag uit vanuit de haven van zijn woonplaats en brengt de vangst van de dag aan land bij de visafslag. A spendeert haar tijd, afhankelijk van het seizoen, op haar akker of in haar aardappelloods die ze zelf heeft gebouwd toen ze de boerderij overnam. B heeft profijt van de haven, de visafslag, de walradar, de kustwacht, de reddingsdienst, en nog zowat voorzieningen die allemaal met publiek geld zijn aangelegd en onderhouden. A daarentegen heeft geen profijt van dergelijke publieke voorzieningen, anders dan de gebruikelijke die B ook heeft. Niettemin hebben ze dezelfde netto belastingdruk. Hoe is dat rechtvaardig? Zou B niet juist extra moeten bijdragen voor de vele publieke voorzieningen waarvan hij gebruikmaakt bij het verwerven van zijn inkomen? Zou A niet juist minder belast moeten worden omdat zij minder aanspraak maakt van de goederen en diensten die de staat levert dan B? De rechtvaardigheid

¹⁷ Zie ook R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Fiscale Monografieën 77 (Deventer: Wolters Kluwer, 1996), §1.1.3.1.

¹⁸ Hamlin, "What Political Philosophy Should Learn from Economics", 20.

¹⁹ Liam Murphy and Thomas Nagel, "Taxes, Redistribution, and Public Provision", *Philosophy & Public Affairs* 30 (2001): 53-71.

van een belastingmaatregel kan dan ook niet los worden gezien van het geheel van overheidsactiviteiten en de gehele verdeling van lasten en lusten over de samenleving.

Dit soort bezwaren tegen het isolationisme inspireerde veel naoorlogse fiscalisten tot een algemene, radicale verwerping van alle domeinspecifieke beginselen van rechtvaardige belastingheffing, en bracht hen tot een meer instrumentalistische kijk op belastingheffing.²⁰

4. ALLEDAAGS LIBERTARISME

Murphy en Nagel nemen veel van deze kritiek over en zetten haar op scherp.²¹ Zoals gesteld nemen fiscale beginselen de bruto inkomensverdeling als gegeven. Waarom is dat? De voor de hand liggende uitleg die Murphy en Nagel ontwaren, is de opvatting dat het inkomen dat men verkrijgt op de markt persoonlijk eigendom is. Belastingheffing is in deze optiek een beperking van persoonlijk eigendom en, afhankelijk van of en hoe deze beperking wordt gerechtvaardigd, een vorm van diefstal, dan wel een noodzakelijk kwaad. Een uitgesproken formulering van deze opvatting is te vinden bij de rechts-libertarist Robert Nozick, die betoogde dat alle belasting een vorm van dwangarbeid is:²²

Taxation of earnings from labor is on a par with forced labor. Some persons find this claim obviously true: taking the earnings of n hours labor is like taking n hours from the person; it is like forcing the person to work n hours for another's purpose.²³

Nozick vervolgde zijn betoog met een uitleg van wat er verkeerd is aan het toe-eigenen van de inkomsten van n uur arbeid: het is een inbreuk op de eigendomsrechten die mensen hebben op hun lichaam en de vruchten van hun inspanningen.²⁴ Aangezien iemands bruto-inkomen

²⁰ Bijv. H.J. Hofstra, *Socialistische belastingpolitiek* (Amsterdam: Arbeiderspers, 1946).

²¹ Murphy and Nagel, *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*.

²² Nozick is een 'rechts-libertarist'. Er zijn natuurlijk ook links-libertaristen, zoals Philippe van Parijs, Hillel Steiner en Michael Otsuka. Deze laatsten bespreek ik verder niet in dit artikel. Waar ik hieronder spreek over libertaristen heb ik dan ook uitdrukkelijk rechts-libertaristen in gedachten.

²³ Robert Nozick, *Anarchy, State and Utopia* (New York: Basic Books, 1974), 169.

²⁴ Nozick, *Anarchy, State and Utopia*, 171.

het resultaat is van deze inspanningen, heeft men een eigendomsrecht op dit bruto-inkomen. Een verplichte, gedwongen afdracht van dit inkomen is een inbreuk op dit recht. Nozicks conclusies gaan alleen op als men een heel sterk principe van ‘*self ownership*’ aanhangt.²⁵

Men hoeft niet zo radicaal te zijn als Nozick in deze passages om toch te menen dat verplichte afdrachten van het bruto-inkomen op zijn minst een rechtvaardiging behoeven. Belastingheffing is immers een beperking op het persoonlijke eigendom in deze opvatting.²⁶ Dat maakt dat de bruto-inkomensverdeling als het moreel relevante startpunt wordt gezien: de afdracht moet gerechtvaardigd worden, omdat belastingheffing een inbreuk maakt op iemands persoonlijke eigendom. Domeinspecifieke beginselen van belastingheffing erkennen deze relevantie omdat ze de bruto-inkomensverdeling als uitgangspunt nemen.

Murphy en Nagel geven een uitgebreide kritiek op dit type redenering dat zij als ‘alledaags libertarisme’ karakteriseren.²⁷ In *The Myth of Ownership* zijn niet minder dan vier, niet altijd even goed onderscheiden, argumenten te vinden. Op de eerste plaats ontkent het alledaags libertarisme volgens

²⁵ Voor een heldere, samenhangende kritiek op hoe uiterst radicaal en ongeloofwaardig zo’n sterk idee van ‘self ownership’ is, zie G.A. Cohen, *Self-Ownership, Freedom, and Equality* (Cambridge: Cambridge Univ. Press, 1995), hfst. 3. Dat type ‘self ownership’-argumentatie is niet de enige soort argumentatie die de claim op het brutoarbeidsinkomen ondersteunt. Een andere argumentatieve strategie bedient zich van een verdienste-claim. De gedachte daar is dat men recht heeft op het eigen arbeidsinkomen omdat dat een beloning is voor de verdienste van de persoon in kwestie. Zie bijv. N. Gregory Mankiw, “Defending the One Percent”, *Journal of Economic Perspectives* 27, nr. 3 (2013): 21-34. Serena Olsaretti geeft een uitvoerige weerlegging van het idee dat de markt verdienste beloont (hetzij in haar ideale vorm als markt van volledig vrije mededing, hetzij in haar reële niet-ideale vorm). Serena Olsaretti, *Liberty, Desert and the Market: A Philosophical Study* (Cambridge: Cambridge Univ. Press, 2004).

²⁶ Overigens meende Nozick dat er wel degelijk een rechtvaardiging was voor het heffen van belasting, met name voor die instituties die noodzakelijk zijn voor de bescherming en effectuering van persoonlijke eigendom. Nozick, *Anarchy, State and Utopia*, 24-25, 110-13. Gezien zijn argument tegen belasting op arbeidsinkomen, zal dat echter eerder een consumptiebelasting zijn of een ‘lump sum’ bijdrage, zoals een ‘poll tax’. Zie ook Richard A. Epstein, *Takings*, new ed. (Harvard: Harvard Univ. Press, 2009).

²⁷ Murphy en Nagel, *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*, 31-37.

De term ‘alledaags libertarisme’ voor deze opvatting is treffend. Immers, filosofische rechts-libertaristen, zoals Nozick, erkennen dat de actuele marktuitskomsten en de daardoor gerealiseerde bruto-inkomensverdeling vaak het resultaat zijn van onrechtvaardigheden in het verleden. Deze onrechtvaardigheden moeten worden gecompenseerd en dus zijn afwijkingen van de bruto-inkomensverdeling en van de relatieve posities binnen deze verdeling gerechtvaardigd. Belastingen zouden een instrument kunnen zijn om die onrechtvaardigheden uit het verleden te herstellen. Nozick, *Anarchy, State and Utopia*, 78-79.

hen de rol van de staat in de totstandkoming van de bruto-inkomensverdeling. Op de tweede plaats is alledaags libertarisme inconsistent omdat sommige activiteiten van de staat als gegeven worden genomen, maar andere niet. Murphy en Nagel verwijten aanhangers van het alledaags libertarisme daarom een vorm van intellectuele bijziendheid ('myopie'). Op de derde plaats gaat het alledaagse libertarisme voorbij aan het conventionele karakter van eigendomsrechten en het belastingstelsel. Ten slotte stellen zij dat de bruto-inkomensverdeling zelf allerlei onrechtvaardigheden kan weerspiegelen.²⁸ Het hanteren van de bruto-inkomensverdeling als ijkpunt voor belastingheffing is een vorm van '*garbage in, garbage out*'.

Dit alles maakt dat domeinspecifieke evaluatie van het belastingstelsel moet worden verworpen in de ogen van Murphy en Nagel — slechts de uiteindelijke verdeling van lasten en lusten is relevant en belastingdruk moet worden beoordeeld in het licht van deze verdeling. Er is niet zoiets als een rechtvaardige belasting op zichzelf; rechtvaardigheid kan alleen worden bepaald op grond van de totale verdeling van lasten en lusten.

In wat volgt zal ik eerst deze vier argumenten tegen de morele relevantie van de bruto-inkomensverdeling voor de beoordeling van belastingheffing aan een nader onderzoek onderwerpen. Ik zal betogen dat ze niet afdoend zijn. Daarmee is veel van de instrumentalistisch geïnspireerde kritiek tegen traditionele domeinspecifieke beginselen van belastingheffing weerlegd. Ten slotte zal ik suggereren dat er wel degelijk principes zijn, specifiek voor belastingheffing, die belangrijke beperkingen impliceren voor hoever men mag gaan met instrumentalistische belastingheffing zonder dat men in radicaal isolationisme hoeft te vervallen.

5. DE ROL VAN DE STAAT IN DE TOTSTANDKOMING VAN INKOMEN

Wat is er nodig om een inkomen te genereren? Uiteraard moet men een inspanning leveren: arbeid. Maar arbeid alleen is niet voldoende. Er moeten ook mogelijkheden zijn om die arbeid productief in te zetten.

²⁸ Overigens zijn veel rechts-libertaristen zich wel degelijk bewust van dit probleem, bijvoorbeeld Nozick, Nozick, *Anarchy, State and Utopia*, 152-53.

Men moet aan de benodigde hulpbronnen kunnen komen en er moet een manier zijn om de gerealiseerde producten in inkomen om te zetten. Dat betekent dat er een markt moet zijn. Markten zijn alleen mogelijk als er een systeem van eigendom, van contractdwang en van juridische bescherming is. Daarnaast moet er ook reële bescherming zijn tegen diefstal, roof en afpersing, om het gegenereerde inkomen te beschermen. En als men arbeid alleen productief kan maken in samenwerking met andere arbeiders (en kapitalisten), dan moeten die andere arbeiders ook beschikken over de juiste kennis en vaardigheden. Er is dus scholing nodig. Vervolgens moeten de arbeiders kunnen samenkomen en moeten de producten vervoerd kunnen worden naar de plekken waar ze in inkomen kunnen worden omgezet: een netwerk van infrastructuur is daartoe onontbeerlijk. Al deze goederen en diensten worden door de staat geleverd.

Kortom, zonder de essentiële inspanningen van de staat is arbeid onvoldoende om een inkomen te genereren. Zonder de staat zou er geen bruto-inkomen zijn. De claim dat het bruto-inkomen volledig aan de arbeiders is toe te schrijven en hun daarom toekomt, zo stellen Murphy en Nagel, is niet terecht.²⁹ De bruto-inkomensverdeling heeft daarom geen morele relevantie en belasting op arbeidsinkomen behoeft dan ook geen speciale rechtvaardiging.³⁰

Zo verwoord is het argument niet geldig. Uiteraard is arbeid onproductief zonder de vele activiteiten van de staat, maar daaruit volgt niet dat arbeid volslagen waardeloos is. Immers, zonder inspanning en arbeid zijn de vele goederen en diensten die de staat levert evenmin productief. Net zomin als het bruto-inkomen volledig is toe te schrijven aan de

²⁹ Murphy and Nagel, *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*, 32-33.

³⁰ Murphy en Nagel zijn zeker niet de enigen die dit argument maken. Leonard Hobhouse, *The Elements of Social Justice* (New York: H. Holt and company, 1922); Hofstra, *Socialistische belasting-politiek*; Elizabeth Warren, "You Didn't Build That", YouTube, 9 maart 2012, http://www.youtube.com/watch?v=i-P-CoSNYal&feature=youtube_gdata_player. Het argument wordt overigens vaak ontkend door anarcho-kapitalisten, bijv. Murray N. Rothbard, *Man, Economy, and State with Power and Market*, Scholar's Edition (Auburn: Ludwig von Mises Institute, 2004). Zij stellen dat arbeid ook zonder overheidsactiviteiten productief kan zijn en dat de goederen en diensten die de staat levert ook door de markt geleverd zouden kunnen worden. Dat mag zo zijn in een contrafactuele wereld, maar dat neemt niet weg dat in onze wereld deze goederen en diensten door de staat worden geleverd.

persoon die arbeid levert, is het ook niet volledig toe te schrijven aan de staat. Net zomin als de arbeidende persoon het volledige bruto-inkomen kan claimen, kan men evenmin claimen dat de bruto-inkomensverdeling moreel irrelevant is op grond van dit argument.

6. INTELLECTUELE MYOPIE?

Nu is het waarschijnlijk niet fair om aan Murphy en Nagel het bovenstaande, ongeldige argument voor de morele irrelevantie van de bruto-inkomensverdeling toe te schrijven. De redenering is eerder bedoeld om de claim onderuit te halen dat het bruto-inkomen volledig valt toe te rekenen aan de arbeider. Wat wel als een paal boven water staat, is dat Murphy en Nagel een nauw verwant argument formuleren tegen de morele relevantie van de bruto-inkomensverdeling dat wel valide is.

Domeinspecifieke principes van rechtvaardigheid, zoals het draagkrachtbeginsel of het profijtbeginsel, nemen marktuitskomsten als uitgangspunt voor de bepaling van de redelijkheid en billijkheid van belastingdruk. Zo is in veel toepassingen van het draagkrachtbeginsel de bruto-inkomensverdeling het vergelijkingspunt om te bepalen of de belasting inderdaad naar draagkracht is verdeeld.³¹ Door dat te doen, nemen verdedigers van het draagkrachtbeginsel bepaalde activiteiten van de staat als gegeven, namelijk de regels van de markt, het geldende eigendomsbestel, juridische bescherming en sanctionering, enz. Dat vergelijkingspunt, de bruto-inkomensverdeling, wordt dan gebruikt om andere staatsactiviteiten, namelijk belastingheffing, te evalueren. Dat achten Murphy en Nagel inconsistent: ofwel neemt men alle staatsactiviteiten als gegeven of juist geen enkele. De regels van de markt en de bijbehorende juridische bescherming bij de beoordeling van de belastingdruk buiten beschouwing laten, getuigt van intellectuele bijziendheid. Meer in het algemeen dienen principes van politieke moraal om alle staatsactiviteiten te evalueren, zo stellen zij.³² Daarom kan de

³¹ Bijv. Musgrave, *The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy*, 62-63, 68.

³² Murphy and Nagel, *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*, 31-37.

beoordeling van belastingmaatregelen niet onafhankelijk zijn van de beoordeling van het hele patroon van sociale uitkomsten. Daarbij is het bruto inkomen niet relevant — hoogstens als iets dat gecorrigeerd dient te worden in het licht van die algemene beoordeling van uitkomsten.

Murphy en Nagel laten het hier niet bij. Ze geven ook een analyse van wat deze inconsistentie veroorzaakt. Wat volgens Murphy en Nagel maakt dat veel mensen tot dergelijke intellectuele bijziendheid vervallen, is het alledaags libertarisme dat het inkomen dat op de markt wordt gerealiseerd als persoonlijk eigendom ziet. Maar, zo stellen zij, het bruto-inkomen dat op de markt wordt gerealiseerd, is geen persoonlijke eigendom. Pas als alle (fiscale) afdrachten zijn voldaan, is het resulterende netto-inkomen persoonlijke eigendom waarover de burger vrijelijk kan beschikken. Met andere woorden, de bruto-inkomensverdeling is niets anders dan een tijdelijke verdeling van inkomen waarbij de belastingplichtige een soort administratieve ‘plek’ is waar dit inkomen is gestationeerd.

Op deze analyse valt het nodige af te dingen. Om te beginnen is het niet waar dat domeinspecifieke fiscale beginselen noodzakelijkerwijze alledaags libertarisme met de bijbehorende eigendomsclaim vooronderstellen. Een goed voorbeeld dat laat zien dat dat niet zo is, is de rechtvaardiging van de zogenaamde belastingvrije voet, het bedrag waarop de fiscus in het geval van een belastingschuld geen beslag kan leggen.³³ De rechtvaardiging voor deze voet door het alledaags libertarisme zou moeten aantonen dat de individuele eigendomsclaim op dit deel van het inkomen zwaarder weegt dan de claim van de fiscus.

Aanhangers van het draagkrachtbeginsel kunnen de belastingvrije voet heel eenvoudig rechtvaardigen zonder enige verwijzing naar eigendomsclaims op het inkomen: indien men minder inkomen geniet dan deze voet, ontbreekt iedere draagkracht en kan er dus geen belasting worden geheven. Voor zover aanhangers van domeinspecifieke fiscale beginselen het bruto-inkomen moreel relevant achten, is die relevantie dus niet

³³ “Normbedragen beslagvrije voet”, geraadpleegd 11 januari 2020, https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functionies/prive/contact/rechten_en_plichten_bij_de_belastingdienst/beslag-door-belastingdienst/beslagvrije-voet-normbedragen.

noodzakelijk verklaard uit een alledaags libertarisme, dat het brutoarbeidsinkomen ziet als een soort persoonlijke eigendom van de belastingplichtige.

Belangrijker dan dat is het feit dat Murphy en Nagel op dit punt in hun betoog eigenlijk laten zien dat de alledaagse libertarist een onaanneemelijke opvatting van eigendomsrechten erop nahoudt. De alledaags libertarist lijkt als volgt te redeneren:

1. Eigendom is een absoluut recht dat geen enkele beperking duldt.
2. Het bruto-inkomen is persoonlijke eigendom.
3. Belastingheffing is een beperking op dat recht en is daarom moreel problematisch.

Murphy en Nagel keren deze redenering om:³⁴

1. Eigendom is een absoluut recht dat geen enkele beperking duldt.
2. Belastingheffing is een beperking op dat recht.
3. Het bruto-inkomen is daarom geen persoonlijke eigendom en belastingheffing is dan ook niet moreel problematisch.

Murphy en Nagel lijken een diepere inconsistentie in de positie van de alledaagse libertarist aan te tonen. De alledaagse libertarist ziet kennelijk eigendom als een absoluut recht dat geen enkele beperking verdraagt. Zo geformuleerd is de opvatting dat eigendom een absoluut recht is uiterst dubieus.³⁵ Mijn eigendom van dit mes brengt niet met zich mee dat ik het onbeperkt in willekeurig wie kan steken. Beter is het om eigendomsrechten te karakteriseren als compleet eigendom of het 'meest omvattende recht', zoals juristen betogen.³⁶ Uiteraard rusten er allerlei negatieve plichten op het gebruik van eigendom, zoals het voorbeeld van het mes laat zien. De gedachte is echter dat compleet eigendom van een zaak positieve claims van anderen op die zaak uitsluit. Compleet eigendom van een mes gaat niet samen met het recht

³⁴ "One man's modus ponens is another's modus tollens." Vaak toegeschreven aan G.E. Moore.

³⁵ Voor een uitgebreide discussie over wat precies onder een eigendomsrecht kan worden verstaan, zie Jeremy Waldron, *The Right to Private Property* (Oxford: Clarendon Press, 1990).

³⁶ Art. 5:1 lid 1 Burgerlijk Wetboek.

van anderen om te bepalen aan wie ik het mag geven bijvoorbeeld.³⁷ De alledaagse libertarist heeft dergelijk complete eigendom in gedachten wanneer zij stelt dat eigendom van het bruto-inkomen geen positieve claim op afdracht van de fiscus verdraagt. Murphy en Nagel laten met de omkering van het argument van de alledaagse libertarist zien dat, als dat is wat een eigendomsrecht inhoudt, het bruto-inkomen geen persoonlijke eigendom kan zijn juist omdat er nog een claim van de overheid op dat bruto-inkomen ligt.³⁸

De vraag is dan ook of deze karakterisering van eigendom als een compleet recht overtuigend is. Het lijkt veel waarschijnlijker om eigendom te zien als een recht dat wel degelijk verenigbaar is met positieve claims van anderen op dat eigendom. Stel dat ik € 10,- van jou leen en beloof het over een week terug te betalen. Er rust dan een positieve claim van jou op die € 10,- maar dat neemt niet weg dat ik er, in ieder geval deze week, over kan beschikken en het kan gebruiken zoals ik wil. Het is niet minder mijn eigendom door jouw claim. Zo bekeken is de claim van de alledaagse libertarist die meent dat belastingheffing een schending van een moreel recht impliceert het gevolg van een onaannemelijke opvatting van wat een eigendomsrecht is.

In tegenstelling tot wat Murphy en Nagel suggereren met hun *reductio* van de positie van de alledaagse libertarist, laat dat onverlet dat er wel degelijk sprake kan zijn van eigendom van het brutoarbeidsinkomen. Immers, een belastingplichtige kan wel degelijk eigenaar zijn van haar bruto-inkomen ook al liggen daarop nog fiscale verplichtingen. Fiscale claims van de overheid op een deel van het arbeidsinkomen van de belastingplichtige dienen gerechtvaardigd te worden met inachtneming van de eigendomsclaim van de belastingplichtige, ook al is die eigendomsclaim niet noodzakelijk doorslaggevend. Dat laat zien dat de analyse dat alledaags libertarisme ten grondslag ligt aan het omarmen van domeinspecifieke fiscale beginselen onterecht is. Voor zover er sprake is van ‘myopie’ moet die ergens anders op berusten.

³⁷ Vergelijk op dit punt Waldron, *The Right to Private Property*.

³⁸ Zie ook Geoffrey Brennan, “Striving for the Middle Ground: Taxation, Justice, and the Status of Private Justice”, in *Taxation: Philosophical Perspectives*, ed. Martin O’Neill and Shepley Orr (Oxford: Oxford Univ. Press, 2018), 60-80.

7. HET CONVENTIONELE KARAKTER VAN EIGENDOM

Murphy en Nagel gaan daarom verder in hun kritiek op de ‘myopie’ van domeinspecifieke belastingbeginselen. Aanhangers van dergelijke beginselen, zo stellen zij, realiseren zich niet dat eigendom berust op conventies. Er is dus geen sprake van een preconventioneel ‘natuurlijk’ eigendomsrecht dat geschonden zou worden door belastingheffing. Aangezien het de taak van filosofie is om politieke en morele conventies te evalueren, gaat het niet aan om de conventies van het eigendom te privilegiëren:

Private property is a legal convention, defined in part by the tax system; therefore, the tax system cannot be evaluated by looking at its impact on private property conceived as something that has independent existence and validity. Taxes must be evaluated as part of the overall system of property rights that they help to create. Justice or injustice in taxation can only mean justice or injustice in the system of property rights and entitlements that result from a particular tax regime.³⁹

Hier is dus een andere vorm van ‘myopie’: aanhangers van het draagkrachtbeginsel en andere domeinspecifieke beginselen hebben geen oog voor het conventionele karakter van persoonlijke eigendom. Zelfs als het bruto-inkomen persoonlijke eigendom zou zijn, dan laat het conventionele karakter van dit eigendomsrecht toch zien dat daaraan geen morele relevantie moet worden toegekend.⁴⁰

Dit argument van Murphy en Nagel kan sterker worden gemaakt door na te gaan op wat voor manier eigendom conventioneel is. Eigendom kan worden geanalyseerd als een bundel van claims, plichten, privileges, bevoegdheden en immuniteiten die volgens veel moderne eigendomstheoretici samen het eigendomsrecht constitueren.⁴¹ Mijn recht op deze computer bijvoorbeeld is samengesteld uit de claims op anderen om hier geen gebruik van te maken zonder mijn toestemming; mijn claim op dit apparaat; de plicht om het niet te gebruiken om anderen mee te slaan [...]; het privilege om dit apparaat te gebruiken of niet,

³⁹ Murphy and Nagel, *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*, 8.

⁴⁰ Murphy en Nagel zien dit argument, getuige de titel van hun boek, als de fundamenteelste verwerping van domeinspecifieke beginselen van fiscale ethiek.

⁴¹ Anthony Honoré, “Ownership”, in *Oxford Essays in Jurisprudence*, ed. A.M. Guest (Oxford: Clarendon Press, 1961), 107-47; Waldron, *The Right to Private Property*.

naar mijn inzicht; de bevoegdheid het te verkopen of weg te geven, en de immuniteit tegen pogingen van anderen om het te verkopen of weg te geven, etc. Welnu, geen van deze samenstellende delen is essentieel voor het eigendomsrecht: eigendom is eigenlijk niet meer dan een verzamelnaam voor dergelijke bundels.⁴² Geen enkel element is noodzakelijk of voldoende om van de bundel een eigendomsrecht te maken. Daarbij komt dat de aan- of afwezigheid van een van de elementen van de bundel puur conventioneel is en bepaald wordt door het heersende juridische stelsel van eigendom. Zo impliceert eigendom van een huis in sommige jurisdicties de vrijheid om het te verhuren aan wie men wil, maar in andere jurisdicties juist niet. Met andere woorden: er is niet zoiets als een ‘standaard eigendomsrecht’ en al helemaal geen preconventioneel ‘natuurlijk’ eigendomsrecht. Dat maakt dat een beroep op het eigendomsrecht om de legitimiteit van een belastingmaatregel te beoordelen arbitrair is.

Ook op dit argument kan een en ander worden afgedongen. Om te beginnen heeft het de schijn van een *petitio principii* want het veronderstelt wat alle libertaristen en wellicht ook alledaagse libertaristen principieel afwijzen, namelijk dat eigendom puur conventioneel zou zijn.⁴³ Zij zien eigendom als een prepolitiek, natuurlijk recht. Bovendien is de stelling dat eigendom deels wordt gedefinieerd door het belastingstelsel misleidend.⁴⁴ De bruto-inkomensverdeling die tot stand komt op de markt is het resultaat van enerzijds de instituties van de markt, waaronder eigendomsregels, en de transacties en handelingen van anderen. Mijn inkomen uit arbeid wordt enerzijds bepaald door de instituties van de (arbeids)markt en anderzijds door de vraag naar mijn arbeid. Dit bruto-inkomen wordt mijn netto-inkomen na belastingafdracht. Met andere woorden, de netto-inkomensverdeling oftewel de resulterende eigendomsverdeling wordt

⁴² Laura Biron, “Taxing of Taking? Property Rhetoric and the Justice of Taxation”, in *Taxation: Philosophical Perspectives*, ed. Martin O’Neill and Shepley Orr (Oxford: Oxford Univ. Press, 2018), 81-97.

⁴³ Richard A. Epstein, “Bundle-of-Rights Theory as a Bulwark Against Statist Conceptions of Private Property”, *Econ Journal Watch* 8, nr. 3 (2011): 223.

⁴⁴ Brennan, “Striving for the Middle Ground: Taxation, Justice, and the Status of Private Justice”, 62-63.

(mede) bepaald door het belastingstelsel, maar de *instituties* van de markt, waaronder eigendomsregels, niet.

Op de tweede plaats is het conventionele karakter van een regel geen reden om de morele relevantie ervan af te wijzen.⁴⁵ Ook als de regels die de bundel van rechten, plichten, enz., van het eigendomsrecht bepalen puur juridisch zijn en conventionele constructies zijn, dan zijn het nog steeds *onze* conventies. Als zodanig zijn ze het voor de hand liggende startpunt voor de evaluatie van belastingregels — die ook conventioneel bepaald zijn. Onze conventies voor het bepalen van de geschiktheid van belastingregels gaan uit van de bruto inkomensverdeling.⁴⁶

8. DE VERHOUDING PUBLIEK-PRIVAAT

Murphy en Nagel geven nog een ander argument tegen domeinspecifieke beginselen van belastingheffing, dat zich niet richt op het al dan niet vermeende achterliggende alledaagse libertarisme. De hoogte van de belastingopbrengst, zo betogen zij, kan niet worden bepaald zonder dat duidelijk is wat de behoefte van de overheid is en waaraan de opbrengst van de belastingheffing besteed dient te worden.⁴⁷ Domeinspecifieke belastingbeginselen, zoals het draagkrachtbeginsel, geven daarop geen antwoord. Het draagkrachtbeginsel kan ons niet vertellen hoeveel van het bruto nationale inkomen in private handen dient te blijven en hoeveel in publieke sfeer dient te komen. Erger nog: omdat het draagkrachtbeginsel uitgaat van de bruto-inkomensverdeling zullen alle onrechtvaardigheden die in deze verdeling zitten, gerepliceerd worden in de resulterende inkomensverdeling na afdracht. Deze kritiek geldt net zo goed voor het profijtbeginsel, omdat in vrijwel alle toepassingen van dat beginsel de bruto-inkomensverdeling als uitgangspunt wordt genomen voor de beoordeling van de voorgestelde belastingdruk.

⁴⁵ Bruno Verbeek, "The Authority of Norms", *American Philosophical Quarterly* 44 (2007): 245-58.

⁴⁶ Dat wil natuurlijk niet zeggen dat ze deze per se moeten respecteren en reproduceren — fiscale neutraliteit is geen sacrosanct axioma.

⁴⁷ Murphy and Nagel, "Taxes, Redistribution, and Public Provision"; Murphy and Nagel, *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*, hfst. IV.

Ook dan zullen onrechtvaardigheden in de bruto-inkomensverdeling gerepliceerd worden in de netto-inkomensverdeling.

Een instrumentalistische benadering, zo stellen Murphy en Nagel, kan ons dat daarentegen wél vertellen. Sterker, dat is het hele uitgangspunt van deze benadering: vind dat punt waar de balans van publieke uitgaven en privébestedingen zo optimaal mogelijk is én het gewenste verdelingspatroon zo dicht mogelijk evenaart.

Het bezwaar dat Murphy en Nagel maken, bestaat eigenlijk uit twee communicerende vaten. Aan de ene kant vraagt het hoe de juiste verhouding van publieke en private bestedingen eruit moet zien, maar die verhouding kan pas bepaald worden tegen de achtergrond van de rechtvaardigste verdeling van middelen. Deze laatste echter zal met publieke bestedingen en belastingen moeten worden gerealiseerd indien de markt deze niet spontaan produceert. Met andere woorden, de juiste verhouding publiek-privaat moet op de een of andere manier bepaald zijn om vast te stellen wat nog gedaan moet worden om een rechtvaardige inkomensverdeling tot stand te brengen. Deze dubbele optimalisering, die in feite het uitgangspunt vormt van de moderne economische *optimal taxation* theorie, kan niet bepaald worden met behulp van domeinspecifieke fiscale beginselen, maar vereist een algemene opvatting van verdelende rechtvaardigheid.

Als argument tegen domeinspecifieke fiscale beginselen is dit verwijt enigszins merkwaardig. Het vraagt om een antwoord op een aantal vragen waarvoor deze beginselen nooit zijn bedoeld. Niettemin is de uitdaging duidelijk: de vraag naar een rechtvaardige belastingafdracht kan niet worden beantwoord zonder deze vraag te bezien tegen de achtergrond van een algemene theorie van verdelende rechtvaardigheid.

Toch is deze kritiek dat domeinspecifieke belastingbeginselen geen aanwijzing geven voor de juiste verhouding privaat-publiek niet helemaal terecht. Het profijtbeginsel, bijvoorbeeld, stelt dat belasting geheven dient te worden naarmate men profiteert van overheidshandelen. Een elegante uitwerking van dit beginsel stelt dat de belastingdruk zo verdeeld moet worden dat het verlies aan private besteding van inkomen voor iedere belastingbetaler gelijk is aan het voordeel dat deze geniet van publieke

besteding van die gelden.⁴⁸ Ook Murphy en Nagel onderschrijven dit principe in hun betoog voor een gedifferentieerd marginaal tarief.⁴⁹ Welnu, met deze implicatie van het profijtbeginsel is niet alleen een principieel antwoord gegeven op de verdeling van de belastingdruk — namelijk evenredig aan het profijt dat men heeft van de geleverde goederen en diensten van de overheid — maar wordt ook een randvoorwaarde geformuleerd voor de besteding van publieke middelen. De door belastingheffing verkregen publieke middelen moeten zo besteed worden dat het uiteindelijk pakket goederen en diensten het verlies aan privaat profijt compenseert. Het profijtbeginsel is in deze optiek een soort prijs voor publieke goederen en diensten zoals die op een hypothetische schaduwmarkt tot stand zou komen. Kortom, het profijtbeginsel lijkt wel degelijk een principieel antwoord te kunnen geven op de vraag hoe de ideale verhouding van private en publieke bestedingen eruit moet zien.

Maar hoe zit het dan met de andere kant van de medaille? De verhouding privaat-publiek is optimaal in deze benadering, gezien de bruto-inkomensverdeling, maar er is natuurlijk geen garantie dat de bruto-inkomensverdeling een rechtvaardige verdeling van inkomen realiseert. Sterker, omdat het profijtbeginsel expliciet verbiedt ingezetenen voor meer dan hun evenredig deel te belasten voor het geheel van goederen en diensten dat de overheid realiseert, lijkt zoiets als inkomenspolitiek gericht op een rechtvaardiger verdeling van inkomen bij voorbaat uitgesloten.⁵⁰ Immers, rijke mensen ondervinden geen voordeel wanneer aan hen inkomen wordt ontnomen en overgeheveld naar arme mensen in naam van een rechtvaardiger verdeling.

Dat is een klassiek bezwaar tegen het profijtbeginsel dat men al kan vinden bij denkers als Adam Smith en John Stuart Mill.⁵¹ Uiteraard

⁴⁸ Dat is het uitgangspunt voor de bepaling en verdeling van de optimale belastingdruk in de theorie van Erik Lindahl. Erik Lindahl, "Die Gerechtigkeit der Besteuerung : Eine Analyse der Steuerprinzipien auf Grundlage der Grenznutzentheorie" (Lund: Lund Univ., 1919).

⁴⁹ Murphy and Nagel, "Taxes, Redistribution, and Public Provision"; Murphy and Nagel, *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*, 82.

⁵⁰ Barbara Fried, "The Puzzling Case for Proportionate Taxation", *Chapman Law Review* 2 (1999): 157-95.

⁵¹ Adam Smith, *An Inquiry in the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, The Glasgow edition of the works and correspondence of Adam Smith (Oxford: Oxford Univ. Press, 1979); John

hangt het er helemaal van af wat men als profijt meetelt en wat niet. Als inkomenssubsidies voor arme mensen ertoe leiden dat er minder misdaad is of een hoger opgeleide beroepsbevolking, zullen ook rijke mensen profijt hebben van een op herverdeling gerichte inkomensoverdracht.

Maar ook als er geen indirect profijt van herverdeling in deze zin is, is het mogelijk aan te tonen dat fiscale inkomenspolitiek consistent is met het profijtbeginsel. Daarvoor moet ik eerst een onderscheid introduceren tussen twee soorten plichten. Sommige plichten zijn zodanig dat men deze altijd, voor zover mogelijk, moet naleven. Dergelijke plichten verbieden ons bepaalde dingen te doen. We mogen anderen niet schaden; we moeten ons hun eigendom niet toe-eigenen zonder toestemming, etc. Dergelijke plichten kunnen we, in navolging van Kant, volkomen plichten noemen: we moeten deze plichten altijd nakomen.⁵² Naast volkomen plichten zijn er ook onvolkomen plichten. Dat zijn plichten die we eveneens niet naast ons kunnen neerleggen, maar die een zekere mate van discretie gunnen bij de uitvoering van de plicht. Een goed voorbeeld van een onvolkomen plicht is de humanitaire plicht mensen in nood te helpen. Dat kan op vele manieren (een opbeurend woord, financiële ondersteuning, enz.) en vele niveaus (alleen een directe naaste of misschien de hele wereldbevolking) en, in tegenstelling tot volkomen plichten, de mate van naleving mag mede worden bepaald door andere verlangens, projecten of ambities — ‘neigingen’ zoals Kant ze noemt. Het enige dat beslist niet is toegestaan, is om helemaal niets te doen voor mensen in nood. Bovendien is het niet toegestaan om derden te verhinderen mensen in nood te helpen.

Soms kan een overheid maatregelen nemen die van een onvolkomen plicht een volkomen plicht maken. Hier is een voorbeeld. Stel dat er een natuurramp plaatsvindt, een aardbeving of een grote overstroming.

Stuart Mill, *Principles of Political Economy with Some of Their Applications to Social Philosophy* (London: Standard Library Co., 1848).

⁵² Immanuel Kant, *Grundlegung zur Metaphysik der Sitten*, hrsg. von Wilhelm Weischedel, Werkausgabe Immanuel Kant (Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1974), Ak. 421.

Deze karakterisering van volkomen plichten ontleen ik aan Thomas E. Jr Hill, “Kant on Imperfect Duty and Supererogation”, *Kant-Studien* 62 (1971): 55-76 (p. 55).

Ingezetenen die niet, of niet zo zwaar, zijn getroffen door deze ramp, hebben dan een plicht om de slachtoffers bij te staan. Dat is een onvolkomen plicht, maar niettemin een plicht: het staat hun niet vrij het lot van de slachtoffers compleet te negeren. Men zou naar het getroffen gebied kunnen afreizen met soep en dekens, maar dat is niet erg effectief of efficiënt. Wanneer het aankomt op nationaal gecoördineerde hulp bij rampen en ongelukken, hebben veel overheden gespecialiseerde nooddiensten in het leven geroepen die op effectieve en efficiënte wijze hulpverlening in dergelijke omstandigheden. Omdat dergelijke nooddiensten in het leven roepen de inspanning van velen vereist, is het nodig dat ingezetenen bijdragen aan het mogelijk maken van deze inspanningen. Aangezien het verboden is de inspanningen van derden te frustreren om mensen in nood te helpen, is er een plicht om een faire bijdrage te leveren aan deze inspanningen. Dat is dan een volkomen plicht: de aanwezigheid van effectief en efficiënt collectief handelen gericht op het voldoen aan een gedeelde onvolkomen plicht mensen in nood te helpen, maakt het leveren van een faire bijdrage daaraan tot een volkomen plicht.⁵³ Op deze manier worden individuele onvolkomen plichten omgezet in collectieve volkomen plichten. De aanwezigheid van zo'n collectief handelen is verenigbaar met het profijtbeginsel: het maakt het ingezetenen eenvoudig om aan hun onvolkomen, maar nu volkomen, plicht te voldoen.

Hoe zit het dan met plichten van verdelende rechtvaardigheid zoals de plicht om tot een rechtvaardige inkomensverdeling te komen? Welnu, veel van de activiteiten van de overheid gericht op een rechtvaardiger inkomensverdeling kunnen worden gezien als collectief georganiseerde manieren om aan onze onvolkomen plichten naar elkaar te voldoen. Daartoe behoort naast noodhulp ook inkomensondersteuning aan de armste mensen in de samenleving.

Zo bezien hebben ook rijke ingezetenen profijt van de inkomensondersteuning en bijstand die moderne staten leveren aan hun armste ingezetenen. Het ontslaat hen van de (individuele) verplichting om met

⁵³ Allen Buchanan, "Perfecting Imperfect Duties: Collective Action to Create Moral Obligations", *Business Ethics Quarterly* 6 (1996): 27-42.

soep en dekens arme wijken binnen te trekken, maar maakt het mogelijk om op een eenvoudige en efficiënte wijze aan de (collectieve) plicht mensen in nood te helpen te voldoen. Kortom, net als publieke infrastructuur en veiligheid tot het door de overheid geleverde ‘profijt’ behoren, zo behoort inkomensondersteuning voor specifieke groepen tot het profijt dat alle ingezetenen — ook rijke mensen — hebben van de activiteiten van de overheid. Bovendien zou het weigeren van een individuele bijdrage aan dit collectieve handelen — lees, het weigeren belasting af te dragen voor een dergelijke inkomenspolitiek — rechtstreeks ingaan tegen de gedachte achter het profijtbeginsel, namelijk dat belasting moet worden gezien als de prijs die men betaalt voor geleverde goederen en diensten van de overheid.

Als dit argument hout snijdt, dan is duidelijk dat het verwijt dat specifieke fiscale beginselen als het profijtbeginsel en het draagkrachtbeginsel geen uitsluiting geven over hoe de aldus verkregen publieke middelen moeten worden besteed, niet opgaat. Bovendien is duidelijk hoe het verwijt dat de verhouding privaat-publiek alleen bepaald kan worden tegen de achtergrond van een rechtvaardige inkomensverdeling ontweken moet worden. Door zaken als inkomensondersteuning en andere vormen van bijstand op te vatten als een door de overheid georganiseerde collectieve afhandeling van de onvolkomen plicht tot hulp, kan dat als een van de vele manieren worden gezien waarop alle ingezetenen, rijk en arm, profijt hebben van het handelen van de overheid. Ten slotte is ook duidelijk dat deze benadering een duidelijke link legt tussen idealen van verdelende rechtvaardigheid en fiscale beginselen: welke goederen en diensten de overheid dient te leveren, wordt mede bepaald door welke idealen van verdelende rechtvaardigheid leidinggevend zijn voor het overheidsbeleid.

9. TWEE TYPEN DOMEINSPECIFIEKE RANDVOORWAARDEN OP BELASTINGHEFFING

Het betoog hierboven overziend, is duidelijk dat veel van de kritiek op domeinspecifieke fiscale beginselen misplaatst is. Dergelijke beginselen negeren niet de rol van de staat in de totstandkoming van de

bruto-inkomensverdeling; evenmin getuigen ze van intellectuele myopie of gaan ze voorbij aan het al dan niet vermeende conventionele karakter van eigendom. Ten slotte is het ook niet juist om te stellen dat domeinspecifieke fiscale beginselen zwijgen over de ideale verhouding van publieke en private bestedingen, of blind zijn voor het mogelijk onrechtvaardige karakter van de bruto-inkomensverdeling. Er lijkt dus wel degelijk ruimte voor niet-instrumentalistische principes van fiscale ethiek.

Nu heb ik tot nu toe alleen maar bepaalde bezwaren tegen domeinspecifieke fiscale beginselen proberen te weerleggen. Ik heb geen positieve argumenten gegeven voor niet-instrumentalistische, domeinspecifieke principes van belastingheffing. In wat volgt, wil ik twee typen overwegingen suggereren die randvoorwaarden stellen aan hoever men mag gaan met instrumentele overwegingen. Op de eerste plaats zijn er formele beperkingen op belastingheffing die voortkomen uit het feit dat belastingheffing een heel specifiek juridisch instrument is. Op de tweede plaats zijn er meer inhoudelijke beperkingen die het gevolg zijn van het feit dat belastingheffing een niet-ideaal instrument in niet-ideale omstandigheden is.

Overwegingen van sociale rechtvaardigheid spelen wel degelijk een rol bij het bepalen van fiscaal beleid, maar zijn niet uitputtend voor de vraag of een belastingmaatregel legitiem is. Omgekeerd geven deze randvoorwaarden geen uitsluitsel over de vraag wie over wat belasting moet afdragen, en hoeveel. Ze geven de bandbreedte aan waarbinnen overwegingen van verdelende rechtvaardigheid doorslaggevend zijn.

10. BELASTINGEN IN EEN RECHTSTAAT

Belastingheffing is een juridisch instrument. Overheden stellen een begroting op die, na goedkeuring door het parlement, rechtsgeldigheid verkrijgt. In een begroting is, naast de voorgenomen uitgaven, ook de benodigde dekking aangegeven. Dit alles is een juridisch proces. Dat brengt met zich mee dat aan belastingheffing eisen gesteld moeten worden die voortkomen uit algemene eisen die aan goede wetgeving ten grondslag liggen. Meer in het algemeen zullen belastingmaatregelen moeten voldoen aan rechtsstatelijke principes.

Een goed voorbeeld van dergelijke principes is in de 18e eeuw verwoord door Adam Smith.⁵⁴ Volgens Smith dienden belastingen publiekelijk te worden aangekondigd; mogen ze niet retroactief zijn; dienen ze transparant en inzichtelijk te zijn; horen ze gelijke gevallen gelijk te behandelen; moeten ze relatief simpel en eenvoudig kunnen worden gehoorzaamd; moeten veranderingen in fiscale wetgeving niet te groot en te abrupt zijn; en dienen belastingen stabiel te zijn.

Deze maximen zijn op het eerste gezicht redelijke uitgangspunten voor de formele beoordeling van voorgestelde fiscale maatregelen. Ze volgen uit algemeen aanvaarde rechtsstatelijke principes.⁵⁵ Ze zijn leidend voor veel fiscale regelgeving en jurisprudentie.⁵⁶ Zo volgt de eis van publiciteit uit het principe dat de ingezetenen van een land de daar geldende wetgeving moeten kunnen kennen. Ook het verbod op retroactieve wetgeving, de eisen van transparantie en gelijkheid kunnen worden verdedigd met een beroep op dit rechtsstatelijke principe. Het desideratum dat het relatief simpel en eenvoudig moet zijn om belastingwetgeving te gehoorzamen, lijkt daarentegen eerder ingegeven door een eis van efficiëntie. De gedachte dat belastingheffing stabiel moet zijn, komt voort uit het principe van redelijke verwachtingen: als de wetgever de verwachting heeft gewekt dat iemands belasting een bepaalde hoogte zal hebben en die persoon daar in haar beslissingen rekening mee heeft gehouden, dan dient een betrouwbare overheid daar niet van af te wijken.

Deze formele principes leggen beperkingen op aan overheden in het gebruik van fiscale instrumenten. Het kan niet genoeg benadrukt worden dat in de praktijk deze maximen regelmatig worden geschonden.⁵⁷

⁵⁴ Smith, *An Inquiry in the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, bk. III.

⁵⁵ Zie ook Brian Z. Tamanaha, *On the Rule of Law History, Politics, Theory* (Cambridge: Cambridge Univ. Press, 2004). Uiteraard is dat geen uitputtende lijst en zijn er nog aanvullende rechtsstatelijke principes te formuleren. Zo zijn allerlei vormen van ongelijke fiscale behandeling ook bij voorbaat verdacht. Denk hierbij aan de bekende categorieën van ras, geslacht, seksuele geaardheid en religie.

⁵⁶ Burgers, *Belastingrecht in hoofdlijnen*.

⁵⁷ Over retroactieve fiscale wetgeving, zie bijv. Melvin R.T. Pauwels and Hans Gribnau, "Part I: General Report", SSRN Scholarly Paper (Rochester, NY: Social Science Research Network, 2013), <https://papers.ssrn.com/abstract=2713430>. Voor de eis van transparantie, zie Henk Vording, Kees Goudswaard en Coen Caminada, "Moet de burger zijn belastingen kennen?", *Weekblad Fiscaal*

Dat is ook niet verwonderlijk, als men zich realiseert dat deze vereisten de effectiviteit van belastingmaatregelen flink beperken. Zo maken de vereisten van publiciteit, transparantie en het verbod op retroactiviteit het mogelijk voor degenen die onderworpen zijn aan die belastingwetgeving hun handelingen eraan aan te passen. Die aanpassingen hoeven niet de bedoeling van de wetgever te volgen.

Nu zou men kunnen tegenwerpen dat deze formele randvoorwaarden voor fiscale wetgeving geen morele, maar juridische eisen zijn en slechts gericht zijn op het vergroten van het draagvlak voor belastingheffing. Maar deze tegenwerping miskent dat deze rechtsstatelijke beginselen voortkomen uit een algemeen, gedeeld moreel bewustzijn in de samenleving. Dat verklaart waarom fiscale wetgeving die aan deze vereisten voldoet überhaupt op steun kan rekenen.

11. BELASTINGHEFFING EN LEGITIMITEIT

Belangrijker dan deze formeel rechtsstatelijke beperkingen aan belastingheffing is de volgende overweging. Belastingwetgeving legt fiscale verplichtingen op aan belastingplichtigen. Dat zijn juridische verplichtingen, maar niet noodzakelijk morele verplichtingen. Wat maakt dat je dergelijke verplichtingen moet gehoorzamen? Is er een morele plicht om aan deze regels te gehoorzamen? Het antwoord op deze vraag brengt beperkingen met zich mee voor belastingheffing. Samen met de formele rechtsstatelijke beperkingen hiervoor genoemd, geven deze beperkingen de grenzen aan voor een instrumenteel gebruik van belastingheffing.

Voordat we mogelijke antwoorden bespreken, moeten we vaststellen dat het antwoord niet kan zijn 'omdat we anders gestraft worden'. Nog afgezien van het feit dat er juridische verplichtingen zijn die niet gesanctioneerd zijn, is gehoorzaamheid aan de wet iets anders dan het vermijden van negatieve sancties. Men gehoorzaamt aan de wet indien men doet

Recht, nr. 6631 (7 juli 2005): 971-77. Het maxime dat belastingen relatief simpel en eenvoudig gehoorzaamd moeten kunnen worden, staat uiteraard op gespannen voet met het feit dat er een hele industrie van fiscale consultants bestaat die hun diensten aanbieden bij het voorbereiden en aanbieden van de belastingaangifte.

wat verlangd wordt *omdat* het de wet is. Iemand die negatieve sancties vermijdt, conformeert zich aan de wet maar gehoorzaamt er niet aan ⁵⁸.

Er kunnen uiteraard ook andere redenen zijn om aan de wet te gehoorzamen, bijvoorbeeld, omdat men het eens is met de getroffen maatregelen. Dan lijkt de morele verplichting om aan de wet te gehoorzamen geen probleem. Men stemt er immers mee in. Maar ook dan is er geen sprake van gehoorzaamheid in de strikte zin waarin ik het hier gebruik: men stemt immers om inhoudelijke redenen in met de wet, maar niet omdat het de wet is.

Het probleem is dus redenen, morele redenen, te vinden waarom men aan een wettelijke maatregel zou moeten gehoorzamen, ook al is men het er niet mee eens en is de kans op negatieve sancties gering. Dat laat zien dat de rechtvaardiging van een juridische plicht, zoals het betalen van je belastingen, onafhankelijk moet zijn van de inhoud van de opgelegde plicht.⁵⁹ Uiteraard binnen grenzen; er is een ondergrens. Indien het voorgestelde doel van de belastingmaatregel is om bijvoorbeeld vrouwen de toegang tot de arbeidsmarkt te ontfangen of burgers te verbieden om mensen in nood te helpen, dan kan deze plicht niet gerechtvaardigd worden. Dat maakt verder duidelijk om wat voor soort plichten het hier moet gaan. Namelijk juridische verplichtingen die niet overduidelijk onrechtvaardig zijn, maar niet volledig voldoen aan de ideale morele opvattingen van de belastingplichtige over het doel van de ingezette maatregel.⁶⁰

Op dit punt aangekomen wil ik een veelbesproken principe behandelen dat belangrijke gevolgen heeft voor de plicht om belasting te betalen. Dat is het principe van *fairness*.⁶¹ Het is niet mijn opzet om dit

⁵⁸ A. John Simmons, "Tacit Consent and Political Obligation", *Philosophy & Public Affairs* 5, nr. 3 (1 april 1976): 274-91.

⁵⁹ Joseph Raz, "The Problem of Authority: Revisiting the Service Conception", *Minnesota Law Review* 90, nr. 4 (2006): 1003-44.

⁶⁰ Belastingheffing en de plicht belasting te betalen is dan ook een vraagstuk van niet-ideale theorie. Immers, onder perfecte omstandigheden en bij volledige consensus over wat van ingezetenen mag worden verwacht en wat van de staat mag worden verwacht, zullen belastingplichtigen het eens zijn met de maatregel en het beoogde doel, op grond van andere overwegingen dan dat het nu eenmaal de wet is. Hamlin, "What Political Philosophy Should Learn from Economics".

⁶¹ Het Nederlands heeft geen geschikte term om de Engelse term 'fairness' te vertalen. Het vaak gehanteerde 'billijkheid' ontbeert de connotatie van gelijkheid en proportionaliteit die het Engels wel suggereert. Om die reden laat ik het woord onvertaald.

principe te verdedigen. Het gaat mij erom te laten zien dat de gronden die men aanhaalt om de juridische plicht tot het betalen van belastingen te rechtvaardigen ertoe leiden dat er principiële beperkingen kleven aan het inzetten van belastingmaatregelen om beleidsdoeleinden te realiseren. Met andere woorden, een inhoudsonafhankelijke morele rechtvaardiging van een juridische plicht tot het betalen van belasting brengt met zich mee dat er substantiële domeinspecifieke beginselen zijn die belastingheffing in belangrijke mate reguleren. Het principe van *fairness* is daarvoor een perfecte illustratie.

Het principe van *fairness* houdt in dat, wanneer men profiteert van de coöperatieve activiteiten van anderen, men gehouden is een deel van de lasten en kosten van die activiteiten op zich te nemen. Stel dat in een woestijn A en B een put slaan en C gebruikt het water uit die put om haar land te irrigeren. Dan is C gehouden volgens dit principe om een deel van de kosten van het slaan van die put en het onderhoud te dragen. Zo grof geformuleerd is het principe onaanvaardbaar. Wat als het nut dat C aan de put ontleent toevallig is (bijvoorbeeld omdat de put regelmatig overstroomt en dan vanzelf het land van C irrigeert)? Wat als C geen prijs stelt op het nut dat ze ontleent aan die put (misschien omdat er op een andere manier nog meer opbrengst uit haar land is te halen)? En wat als de gevraagde bijdrage het nut dat C ontleent aan die put ver te boven gaat?⁶²

Een meer aannemelijke versie van het principe van *fairness* stelt dat wanneer men profiteert van de gezamenlijke inspanningen van anderen om een bepaald goed of een bepaalde dienst te produceren, men verplicht is daaraan een bijdrage te leveren indien: (1) men inderdaad profiteert van het goed of de dienst; (2) het profijt zodanig is dat het de bijdrage waard is (m.a.w., de vereiste bijdrage mag dit profijt niet te boven gaan);⁶³ en (3) het profijt en de lasten van de bijdrage naar rato

⁶² Deze en andere bezwaren zijn terug te vinden onder meer in Nozick, *Anarchy, State and Utopia*, 90-95; A. John Simmons, "The Principle of Fair Play", *Philosophy & Public Affairs* 8 (1979): 307-37..

⁶³ Nozick voegt daaraan toe dat er geen alternatieve aanwending van de bijdrage moet zijn die door het individu wordt geprefereerd, zie Nozick, *Anarchy, State and Utopia*, 93. Ander auteurs wijzen dat af, zie Simmons, "The Principle of Fair Play"; George Klosko, "Presumptive Benefit, Fairness, and Political Obligation", *Philosophy & Public Affairs* 16, nr. 3 (1 juli 1987): 241-59.

verdeeld zijn onder allen die profiteren.⁶⁴ Om bij het bovenstaande voorbeeld te blijven, dit aangescherpte principe impliceert dat indien A en B die put in de woestijn slaan en C gebruikmaakt van het water (we kunnen dus gevoeglijk aannemen dat C inderdaad profiteert van de aanwezigheid van die put), A en B van C kunnen eisen dat zij bijdraagt aan het onderhoud van de put, op voorwaarde dat deze kosten het profijt dat C van die put heeft niet te boven gaat. Als A, B en C evenveel profijt hebben van de put, eist het beginsel van *fairness* bovendien dat ze evenveel bijdragen.⁶⁵

Als we dit principe toepassen op belastingheffing door de staat om de goederen en diensten die de staat produceert voor zijn ingezetenen te financieren, dan heeft dat de volgende implicatie. Belastingheffing dient proportioneel te zijn met de mate waarin men profiteert van deze goederen en diensten. Het principe van *fairness* verbiedt, met andere woorden, liftersgedrag en vereist dat eenieder bijdraagt naarmate men profiteert van de inspanningen van de staat. Dat is, in zoveel woorden, het bekende profijtbeginsel van belastingheffing.⁶⁶

Maar deze rechtvaardiging van de plicht belasting te betalen laat nog iets anders zien. Tot nu toe was ik kritisch voor de instrumentalistische benadering van belastingheffing. Dat betekent echter niet dat een vorm van naïef isolationisme aannemelijk is, dat stelt dat de legitimiteit van belastingen absoluut onafhankelijk is van het doel dat met belastingheffing wordt nagestreefd. Immers het *fairness*-beginsel, toegepast op fiscale verplichtingen, stelt dat de verplichting belastingen te betalen gebaseerd is op de voorwaarde dat we profijt hebben bij de inspanningen van de staat. Met andere woorden, het doel van belastingen is wel degelijk relevant voor de beoordeling van de belastingplicht. Consequente

⁶⁴ George Klosko, *The Principle of Fairness and Political Obligation* (Lanham, MD: Rowman & Littlefield, 2004).

⁶⁵ Ook dat is geen algemeen aanvaarde eis van *fairness*. Zo acht Nozick een dergelijke ongelijkheid in strijd met het *fairness*-beginsel, maar vindt John Simmons dat geen vereiste. Het cruciale verschil is of men *fairness* ziet als een vereiste aan een collectieve verdeling van lusten en lasten of dat men *fairness* als een randvoorwaarde ziet voor de individuele bijdrage aan een collectieve onderneming gericht op wederzijds voordeel. Zie ook Dorota Mokrosinska, *Rethinking Political Obligation: Moral Principles, Communal Ties, Citizenship* (Basingstoke: Palgrave MacMillan, 2012), 103.

⁶⁶ Lindahl, "Die Gerechtigkeit der Besteuerung: Eine Analyse der Steuerprinzipien auf Grundlage der Grenznutzentheorie"; Musgrave, *The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy*.

toepassing van het profijtbeginsel opgevat als een bijzonder geval van het *fairness*-beginsel vereist daarom dat het hele patroon van verdeling van lusten en lasten wordt gewogen. Het profijtbeginsel is een domeinspecifiek beginsel dat functioneert tegen de achtergrond van een meer holistische beoordeling van het nagestreefde patroon van lusten en lasten. Dit patroon mag niet onder een ondergrens van onrechtvaardigheid zakken. Echter — en dit is cruciaal voor mijn betoog — dat patroon is niet het enige dat relevant is voor de beoordeling van de legitimiteit van een belastingmaatregel. Er zijn beperkingen aan wat de staat belastingplichtigen kan opleggen; ieders belastingen dienen proportioneel te zijn met dat profijt.

Hierboven gaf ik aan hoe in een moderne verzorgingsstaat profijt moet worden opgevat. Zo omvat profijt ook overheidsinspanningen gericht op de collectieve voldoening van individuele onvolkomen plichten om mensen in nood en slachtoffers van onrechtvaardigheid bij te staan. Dat impliceert dat inkomenspolitiek en herverdelingsbeleid gevoerd met fiscale instrumenten wel degelijk legitiem en gerechtvaardigd kunnen zijn ook al zitten er principiële beperkingen aan hoever men mag gaan met de inzet van belastingwetgeving.

Bovendien zal belastingheffing die hieraan voldoet vanzelf ook voldoen aan een minimale versie van het draagkrachtbeginsel. De minimale versie van dit beginsel stelt dat belasting de draagkracht van de belastingplichtige niet te boven mag gaan.⁶⁷ Indien belastingplichtigen voor meer worden aangeslagen dan zij op kunnen brengen, dan hebben zij geen profijt van de maatregel, laat staan proportioneel profijt. Immers, ze zouden de voorkeur geven aan een andere verhouding van publieke en private uitgaven, gezien hun budget.⁶⁸

⁶⁷ Michael Huemer, "Tax Breaks for the Rich", in *Ethics, Left and Right: The Moral Issues that Divide Us*, ed. Bob Fisher (New York: Oxford Univ. Press, 2020), 241-49.

⁶⁸ Als we bovendien mogen aannemen dat naarmate iemands inkomen toeneemt, deze meer profijt (in de hierboven genoemde brede zin) ontleent aan publieke uitgaven dan aan private uitgaven, dan volgt daaruit ook een meer omvattende versie van het draagkrachtbeginsel. Deze maximale opvatting van het draagkrachtbeginsel stelt dat belasting naar rato van draagkracht dient te worden geheven: de sterkste schouders dienen de zwaarste lasten te dragen. Nu is dat een heel problematische aanname. Ik noem ze hier toch, omdat het laat zien dat het *fairness*beginsel niet alleen een rechtvaardiging van het profijtbeginsel oplevert, maar ook relevant is voor de beoordeling van andere domeinspecifieke beginselen, zoals het draagkrachtbeginsel.

Als dit aannemelijk is — en er zal nog veel meer moeten worden gezegd om alle bezwaren en vragen rond het principe van *fairness* weg te nemen — laat dat zien dat, afhankelijk van de inhoudsonafhankelijke rechtvaardiging van de belastingplicht, er wel degelijk interne, domeinspecifieke beperkingen zijn aan hoe de wetgever het belastinginstrument mag inzetten.⁶⁹

12. CONCLUSIE

Dit alles overziend, kunnen we concluderen dat verdedigers van domeinspecifieke beginselen van belastingheffing zich niet automatisch schuldig maken aan alledaags libertarisme of problematische vormen van intellectuele myopie. Puur instrumentalistische benaderingen van belastingheffing gaan voorbij aan interne beperkingen op het gebruik van belastingheffing als beleidsinstrument die voortkomen uit het feit dat belastingheffing een juridisch instrument is.

We kunnen bovendien concluderen dat, net als ongeremd instrumentalisme niet aannemelijk is, ouderwets naïef isolationisme van het soort dat uit het citaat van Bordewijk naar voren komt, misplaatst is. Een plausibel antwoord van de vraag of, en zo ja hoeveel, iemand aan belasting moet betalen, is afhankelijk van de rechtvaardigheid van de totale verdeling van de voor- en nadelen van het overheidsbeleid, maar wordt mede bepaald door domeinspecifieke beginselen van belastingheffing die voortkomen uit meer algemene principes van legitimiteit, zoals het *fairness*-principe.

⁶⁹ Een voor de hand liggende vraag die nog helemaal niet aan de orde is gekomen is, is hoe volgens het profijtbeginsel met externe effecten van economische activiteit en consumptie moet worden omgegaan. Is het fair anderen op te zadelen met de kosten van de realisatie van individueel profijt? Zou belastingheffing mogen worden ingezet om deze kosten op de veroorzaker te verhalen?

SLEUTELWOORDEN: verdelende rechtvaardigheid, belastingen, instrumentalisme, isolationisme.

KEYWORDS: distributive justice, taxation, instrumentalism, isolationism.

SUMMARY: *Between Instrumentalism and Isolationism: On the Philosophy of Taxation*

Are there domain-specific principles for assessing the justice of tax burdens or can tax burdens only be evaluated against the overall distribution of burdens and benefits in society? When looking at recent literature in distributive justice, the latter approach seems to be favored. Taxation is regarded as one of the buttons to push in order to achieve the desired distributive result. In this text, I make a plea for domain-specific principles of taxation such as the ability-to-pay principle and the benefit principle. I do this by first setting up two extreme positions: instrumentalism, the view that there are no domain-specific principles of taxation, and isolationism, the view that there are only domain-specific principles of taxation. Next, I discuss a couple of arguments against isolationism and show that these are not conclusive and are not dismissive of domain-specific principles of taxation. Finally, I discuss two types of reasons for including domain-specific principles in the assessment of fiscal policy, thus carving out a position between instrumentalism and isolationism.

