

## Welke filosofie voor belasting heffen heeft de voorkeur?

B. Akkerboom\*

### Samenvatting

De mogelijkheden van individuele welvaartsverbetering zullen de komende tien a twintig jaar uiterst mager zijn. Mede daarom is een bezinning op de economische effectiviteit van het belastingstelsel ten zeerste gewenst. Een systematische doorrekening van belastingmaatregelen op de sociaaleconomische effecten kan de rationaliteit in de vormgeving van het belastingstelsel danig vergroten. Maar voor het draagvlak van het belastingstelsel blijft het vakmanschap van de wijze bestuurder die verder kijkt dan het economisch optimale, onmisbaar.

Trefwoorden: belastingen, effectiviteit, optimal tax theory

### 1 Inleiding

Naar draagkracht heffen is traditioneel een belangrijke lijn in een correcte belastingheffing. Maar het economische verantwoord heffen volgens de *optimal tax theory* wordt als benadering steeds vaker bepleit; het belastingstelsel blijkt allesbehalve neutraal op de economische werkelijkheid uit te werken waardoor er welvaartsverliezen optreden. En uiteraard is daar ook de behavioristisch getinte benadering waarbij de – wijze – bestuurder rekening houdt met hoe de burger de belastingheffing ervaart. Immers, waar bij de ene belasting rimpelloos duizenden euro's per individu binnen komen, daar levert een heffing van een paar tientjes in de andere sfeer grote commotie op. Dit artikel onderzoekt of het gewenst is één van deze drie benaderingen dominant te laten zijn.

### 2 Economisch optimale aanpak

Ruud Mooij, Bas Jacobs en Lans Bovenberg, om een paar Nederlandse economen te noemen, brengen benaderingen in de fiscale discussie in waar echte fiscalisten tot nu toe maar mondjesmaat mee waren geconfronteerd. De *optimal tax theory* zoals ingevuld door de Schotse Nobelprijswinnaar James A. Mirrlees, blijkt daarbij de belangrijke voedingsbron voor een nieuwe benadering. Deze wetenschappelijke richting stelt dat je alleen goed over belastingen kunt nadenken als je direct meeneemt wat de economische verstoringen zijn die optreden doordat mensen en bedrijven hun gedrag aan de veranderde heffingen aanpassen. De *optimal tax theory* oogt nieuw, maar is dat ook voor Nederland niet. De econoom en Nobelprijswinnaar Jan Tinbergen probeerde al in de jaren zestig van de vorige eeuw Nederlandse beleidsmakers voor een dergelijke benadering te winnen. Zo stelde hij in *Socialisme en Democratie* (Tinbergen, 1965) dat om het 'optimale belastingstelsel' te realiseren het belastingstelsel "eigenlijk een zogenaamde 'lump sum'-redistributie zou moeten zijn. Dit betekent niet (...), dat door alle burgers een gelijk belastingbedrag wordt betaald. Het houdt in, dat marginale transacties niet worden belast." Een economischer benadering van belastingen is bijna niet denkbaar.

Het is volkomen terecht dat Bas Jacobs bij het schrijven van het enigszins provocerende boekje *De prijs van gelijkheid* (Jacobs, 2008) zich in de voetsporen van Tinbergen denkt. Want in lijn met Tinbergen trekt hij de conclusie dat het negatieve effect van te progressieve tarieven in het belastingstelsel hoog kan zijn. Niet alleen voor diegenen die het direct treft, maar via de effecten op werkgelegenheid, participatie en koopkrachtontwikkeling ook voor degenen die aan de onderkant van de inkomensladder verkeren.

Centraal in de *optimal tax theory* staat dat burgers verlies leiden doordat ze geld aan belasting kwijt zijn (maar gelukkig staan daar collectieve voorzieningen tegenover) en verder verlies lijden (de *excess burden*, het dode gewicht) doordat de belastingheffing tot gedragsveranderingen en daardoor tot economische verstoringen leidt. Een belastingstelsel ontwerpen dat de kosten van ongewenste gedragsveranderingen zo beperkt mogelijk houdt, toch het gewenste bedrag aan belastingen oplevert, terwijl gelijktijdig een door de bevolking geapprecieerde inkomensverdeling uit de bus rolt, is wat de *optimal tax theory* tot doel heeft.

Veel van de bedoelde gedragsveranderingen zitten in de sfeer van de factor arbeid. Mensen gaan eerder karweitjes zelf doen dan vakkrachten inhuren, omdat ondanks hun relatief gestuntel de belasting dat toch nog tot een voordelige zaak maakt. Extra verlof opnemen of zelfs structureel korter werken blijkt ook van de marginale belastingdruk afhankelijk te zijn. Bij mannen overigens in geringere mate dan bij vrouwen. Jonge mensen zullen bij hun schoolkeuze – onbewust – mee wegen of het lonkende hoge inkomen later niet alleen maar in bruto-termen hoog blijkt te zijn. En werkzoekenden zullen sneller een matig betaalde baan accepteren als blijkt dat die baan dankzij een relatief lage belastingdruk toch nog een aardig netto-inkomen oplevert.

Een meer subtiele gedragsverandering is te herkennen bij de stimulering van het eigenwoningbezit door middel van de hypotheekrenteaftrek. In dit geval komt het feitelijke marginale tarief lager uit dan het formele wat het arbeidsmarktgedrag beïnvloedt. Maar ook de omvang van de woonconsumptie wordt door deze voorziening beïnvloed. Gedragverandering bij consumptie en arbeidsparticipatie treedt ook op als de overheid etenswaren laag belast als ze voor consumptie thuis bedoeld zijn, maar hoger belast als ze in een restaurant worden genuttigd. Ook de wijze waarop private besparingen, pensioenbesparingen, vreemd en eigen vermogen worden belast, leidt tot wel heel grote gedragsveranderingen.

Hoewel het gigantisch complex is al dit soort reacties in één modelmatige benadering te vangen, blijkt de *optimal tax theory* zo langzamerhand toch in staat inzichten op te leveren die tot een efficiënter belastingstelsel en dus tot welvaartswinst kunnen leiden. Een welbekend voorbeeld is het voorstel tot het beëindigen van de hypotheekrenteaftrek (voor Nederland zie bijvoorbeeld Ewijk, c.s. 2006). Ook interessant is de conclusie van Kaplow (2008) dat bij het bestaan van een herverdelende inkomstenbelasting niet ook nog eens daar bovenop inkomenspolitiek moet worden bedreven via de belastingen van decentrale overheden en via belastingen op consumptie. Een *earned income tax credit* om mensen met een uitkering te stimuleren om de arbeidsmarkt op te gaan, blijkt beslist geen onzinnig fiscaal instrumentalisme. Heel opvallend is de optimale tarieflijn voor de belasting van arbeidsinkomens die deze benadering suggereert. De vorm van de lijn zou namelijk U-vormig moeten zijn, waarbij de laagste marginale tarieven voor de middeninkomens gelden. Voor de laagste inkomens zouden niet al te hoge marginale

tarieven het accepteren van een baan aantrekkelijk moeten maken; voor het inkomenstraject vlak boven de laagste inkomens moeten de marginale tarieven evenwel weer relatief hoog zijn teneinde de speciale arbeidsstimulansen voor de laagste inkomens te kunnen afbouwen; voor de hogere en hoogste inkomens zou een vrijwel vlak marginaal tarief moeten gelden, waarbij afhankelijk van de gebruikte data een tarief van 50 à 80 procent wordt gesuggereerd (waarden in de buurt van de 50 procent overheersen). Mooij (2006, pag. 55) geeft deze tarieflijn inzichtelijk grafisch weer. Maar hoe spectaculair de gesuggereerde tarieflijn ook oogt, in feite is die dat niet. De afgelopen jaren zijn in veel landen de hoogste belastingtarieven richting de 50 procent verlaagd en zijn er zodanige aftrekposten bij de belastingheffing ingevoerd, dat aan de onderkant van het loongebouw sterkere participatieprikkels zijn ontstaan. De *feitelijke* tarieflijn kent in die landen daardoor al grofweg het grillige verloop dat door de theorie wordt aanbevolen (Mooij 2006; Mankiw, c.s. 2009). Ook Nederland behoort tot de landen waarvoor de *feitelijke* tarieflijn voor belastingen en sociale zekerheidspremies niet al te veel van de optimale tarieflijn afwijkt.

Hoe vruchtbaar de *optimal tax* benadering van de belastingen ook lijkt om ideeën voor een efficiënter belastingstelsel te ontwikkelen, het is er ook één die haar beperkingen kent. De gehanteerde modellen zijn door de vele wiskunde moeilijk te doorgronden en bemoeilijken daarom het intuïtief begrip. Betrouwbare data om de gedragsreacties goed te schatten, blijken niet altijd aanwezig. Bevredigende welvaartsfuncties blijken moeilijk te construeren. Ook zou de overheid veel minder op het bevorderen van maatschappelijke welvaart gericht zijn dan de beoefenaars van deze theorie veronderstellen (De Kam en Caminada, 2010). En dan is er nog het probleem van de veronderstelde economische rationaliteit. De theorie is sterk geënt op de aanname dat mensen altijd meer goederen prefereren boven minder goederen (onder gelijk blijvende omstandigheden). Maar in de praktijk speelt bij de beoordeling van belastingen soms meer mee dan een correct berekend economisch voordeel. Een extreem voorbeeld daarvan is de befaamde 'poll tax', koppenbelasting, van Margaret Thatcher uit 1989/1990. Die was vanuit het gezichtspunt van de *optimal tax theory* beslist nog zo gek niet, omdat ze als vervanging van andere heffingen tot minder economische verstoringen leidde en dus welvaartsbevorderend was. Maar de Engelse burgers dachten daar heel anders over. De belasting werd door haar aard als zodanig onrechtvaardig ervaren dat ze tot een volksoptand leidde die deze belasting én premier Thatcher genadeloos deed sneuvelen. Het vervelende van de *optimal tax theory* is dat ze nogal gauw dit soort harde, want niet door gedragsverandering te ontwijken belastingen als 'ideale' uitkomst heeft.

### 3 Draagkracht als wapen tegen ongelijkheid

Belasten naar draagkracht heeft al heel lang een plaats in de fiscale literatuur. Maar oorspronkelijk niet met het 'sociale' etiket dat het nu heeft. Typerend voor de klassieke benadering is hoe in de jaren vijftig van de vorige eeuw de invloedrijke hoogleraar De Langen de belastingheffing naar draagkracht formuleerde. Hij bepleitte een 'lichte progressie' in de tarieven, maar die zou niet strijdig mogen zijn met de eis van neutraliteit van de belastingheffing (Langen, 1979): "Zuivere draagkrachtheffingen hebben derhalve ten gevolge, dat de draagkrachtverhoudingen ongewijzigd blijven;

anders uitgedrukt: voor zover de sociale status op financiële mogelijkheden berust, brengt belastingheffing volgens draagkracht geen verandering in de relatieve positie van de burgers; hun plaats op de maatschappelijke ladder blijft dezelfde." Een heffing naar draagkracht is dus in essentie niet corrigerend ten aanzien van de primaire inkomensverdeling. Een benadering die door veel fiscaal juristen nog steeds als de juiste wordt gezien.

De aanvankelijke draagkrachtbenadering probeerde dus economisch neutraal te zijn. Van dat laatste kwam helaas weinig terecht. Op basis van deze theorie werd in ons land nog tot vrij recent geoordeeld dat vrouwen in de wat lager betaalde banen de facto een relatief hoge marginale belastingdruk zouden moeten kennen. Een gedachtelijk die in Nederland zo sterk werd doorgevoerd, dat ons land daardoor lange tijd een beschamend lage arbeidsparticipatie van vrouwen kende. Uiteindelijk heeft het draagkracht-theoretische geworstel hoe individuen in verschillende samenlevingsvormen te belasten het geloof in de draagkrachtbenadering bepaald geen goed gedaan. Maar nog funester voor de klassieke draagkrachtbenadering is hoe men in populistische hoek met het draagkrachtbegrip aan de haal is gegaan. Rekening houden met draagkracht en een verdere herverdeling van inkomens zijn in het normale spraakgebruik inmiddels volkomen synoniem. Zolang bij burger A de draagkracht groter is dan bij burger B mogen er op de sterke schouders van A meer lasten worden gelegd. Als daarentegen de collectieve heffingen worden verlaagd, moet B daarvan meer dan evenredig profiteren omdat hij gezien zijn lage draagkracht dat voordeeltje extra hard nodig heeft. Een 'redenering' die zodanig asymmetrisch is dat bij elke fiscale maatregel de inkomensverdeling opnieuw ter discussie wordt gesteld.

In menig fiscaal inleidend werk doet de auteur nog een bescheiden poging zijn studenten ervan te overtuigen dat de klassieke draagkrachttheorie de enig juiste is. Maar gezien het succes van de populistische draagkrachtbenadering is dat een onbegonnen strijd. Zou het daarom niet goed zijn de bakens te verzetten en op basis van de nieuwe benadering van 'sterke schouders, extra zware lasten' een nieuwe draagkrachttheorie te formuleren? Misschien biedt deze sprong naar voren mogelijkheden, maar ik betwijfel het. Immers, het minste is dan wel dat men het klassieke criterium van neutraliteit van de belastingheffing vervangt door andere criteria die de eindigheid in de herverdeling naar draagkracht markeren. Het effect op de werkgelegenheid? De gevolgen voor de economische groei? Het effect op de concurrentiepositie van de hoogwaardige industrie en dienstverlening? Het lijkt erop dat de aanhangers van het nieuwe draagkrachtidee proberen juist dit soort randvoorwaarden voor een herverdeling van inkomens zo ver mogelijk buiten de discussie te houden. Zo is de vraag of de relatief lage werkloosheid in Nederland op dit moment mogelijk iets te maken heeft met de lichte denivellering die de laatste tien jaar in het inkomensgebouw heeft plaatsgevonden (Nederland t.o.v. EU12, Eurostat 2010), een thema dat de adepten van het populistische draagkrachtdenken volstrekt koud lijkt te laten.

De klassieke draagkrachttheorie was lange tijd redelijk respectabel, maar niet zo neutraal als voorgewend en in essentie conservatief. De nieuwe draagkrachtbenadering is progressief, maar is geen theorie omdat elke afweging van conflicterende beleidsdoelstellingen ontlopen wordt. Het lijkt tijd om draagkracht als term uit de fiscale literatuur te schrappen en een leuk plaatsje te geven in het museum voor fiscale oudheden.

#### 4 Behaviorisme en de slimme aanpak

Veel mensen zijn een beetje gek, want ze handelen niet zo rationeel als jij als econoom zou verwachten. Heel vrij vertaald lijkt dat de lijn te zijn in de literatuur over *behavioral economics*. Akerlof (2009) geeft hiervan meerdere aansprekende voorbeelden. Eén betreft een strandgebeuren waarbij de ene strandgast de andere verzoekt om op zijn kosten een consumptie/biertje te halen bij een van de aanwezige strandtenten. Het blijkt dat de verzoeker bij het afrekenen van het opvallend dure biertje niet klaagt als de consumptie in een chique tent is gehaald, maar dat echter wel doet als duidelijk wordt dat de betreffende consumptie uit een sjofele gelegenheid afkomstig is. Ondanks gelijke prijs en gelijke kwaliteit blijkt de pijn van het financiële offer niet onafhankelijk van de wijze waarop de prijs tot stand is gekomen.

Onbegrijpelijk irrationeel zal menig econoom oordelen; althans zolang hij niet zelf als gewoon burger op het strand zit. Voor de belastingpraktijk is irrationaliteit echter de praktijk van alle dag. Veel burgers tonen zich nogal verbolgen over de hoogte van het bedrag aan gemeentelijke lasten dat ze jaarlijks per aanslag moeten betalen. Maar het veelal grotere bedrag dat door de werkgever maandelijks aan loonbelasting wordt ingehouden, wekt veel minder beroering en levert duidelijk veel minder pijn op. Het helpt blijkbaar dat de werkgever de belasting bijna ongemerkt int. En bovendien geldt kennelijk: wat je niet hebt gekregen, wordt je ook niet afgepakt. Nog geringer is de belastingpijn als de belasting geïnd wordt via aankopen in de supermarkt. Want vrijwel niemand heeft maar enig idee op welke producten nu een hoog, superhoog of een laag bedrag aan belastingen wordt ingehouden. Belastingen zijn vervelend, maar vooral als ze op een vervelende manier worden geheven.

Uiteraard doen ook andere zaken ertoe of belastingen worden geaccepteerd. Zo hoort de belasting *fair* te zijn. De vliegbelasting die op 1 juli 2008 werd ingevoerd maar al weer op 1 juli 2009 sneuvelde, riep waarschijnlijk niet zo zeer emotie op vanwege het bedrag per vlucht (nog geen 12 euro in Europa; de Franse tolwegen zijn heel wat duurder) dan wel vanwege de waarneming dat deze maatregel door het linkse deel van de regeringspartijen via het coalitieakkoord was 'doorgedrukt'. Belastingheffing gebaseerd op machtspolitiek, en niet gebaseerd op een algemeen begrepen argumentatie, maakt belastingheffing eerder moeilijker dan makkelijker. Het bedrag aan belastingen komt misschien nog wel binnen, maar de gegenereerde onvrede kan jarenlang gigantisch zijn (het 'kwartje van Kok' leidt nog steeds tot emoties).

Een wijs bestuurder die niet van plan is een eendagsvlieg in het politieke circuit te zijn, zal daarom niet de confrontatie zoeken met degene die de prijs van 'zijn' publieke plannen moet betalen. Niet het bruut, confronterend heffen, maar 'slim heffen' zal bij hem voorop staan. En ter behoud van een juiste belastingmoraal zal hij zeker niet breed uitmeten dat de last van de aanpassing van het belastingstelsel vooral bij anderen dan de eigen achterban is gelegd. Belastingen zijn vervelend, maar vooral als ze op een vervelende manier én met een vervelende argumentatie worden geheven.

#### 5 Kiezen, maar waarvoor?

In het fiscale beleid verschillende benaderingen hanteren, lijkt niet aanbevelingswaardig. De draagkrachtbenadering is de eerste benadering om te sneuvelen. De klassieke draagkrachtbenadering past niet bij deze tijd. De nieuwe variant hiervan is te veel een slogan waarbij noodzakelijke afwegingen ontlopen worden.

Een lijn gebaseerd op behavioristisch onderzoek heeft zijn aantrekkelijke kanten. Primair omdat het uitgangspunt het feitelijk handelen van mensen is. Een groot nadeel is echter dat bij deze benadering een eenduidig theoretisch raamwerk ontbreekt waardoor het moeilijk is om ex ante beleidsconclusies te trekken. De bevindingen zijn echter wel zo relevant dat deze benadering in de vormgeving van fiscale maatregelen zeker een plaats moeten hebben (zie ook Brillman en Nijboer, 2010).

De *optimal tax theory* heeft als groot voordeel dat deze benadering de onderlinge afweging van beleidsopties centraal stelt. De literatuur in deze sfeer laat zien dat met een uitgekende vormgeving van het belastingpakket inderdaad belangrijke welvaartsverbeteringen te realiseren zijn. Extra interessant omdat de vergrijzing, noodzakelijke milieumaatregelen en de naweeën van de financiële crisis vele jaren grote financiële offers zullen vragen.

Ook qua filosofie is de *optimal tax theory* aantrekkelijk omdat hierin systematisch het resultaat van het beleid voorop staat. Beleid is niet automatisch goed omdat het op mooie woorden, mooie beginselen is gebaseerd. Beleid is pas goed als het resultaat, de *outcome* goed is. De *optimal tax* benadering sluit wat dat betreft aan op de *outcome*-benadering die bij het uitgavenbeleid van de Nederlandse overheid steeds meer kracht krijgt. Een keus voor de *optimal tax theory* maakt het mogelijk de uitgavenkant en de inkomstenkant van de begroting in eenzelfde toetsingskader te plaatsen.

Het kiezen voor de *optimal tax theory* als leidende benadering in de belastingsfeer zou echter wel erg prematuur zijn. Wetenschappers zijn nog te zeer bezig deze benadering in een meer realistisch maatschappelijk kader te plaatsen. Hoe snel men daarbij voortgang boekt, zal kunnen blijken uit het uiterst prestigieuze Mirrlees review (Mirrlees review 2010). Mogelijk komt nog dit jaar het Mirrlees-rapport uit over een integrale hervorming van het Britse belastingstelsel volgens de lijnen van de *optimal tax theory*. Dit rapport dat zijn basis vindt in het voorbereidende werk van een groot aantal topeconomen, moet ook voor andere open economieën een leidraad voor belastinghervorming kunnen zijn. Een extra uitdaging die Mirrlees c.s. zich hebben gesteld, is dat het eindrapport in zo'n taal wordt geschreven dat het ook door niet-economisch opgeleide beleidsmakers, wetenschappers en burgers te lezen en te begrijpen zal zijn.

"Want tussen droom en daad staan wetten in de weg en praktische bezwaren." Deze verzuchting van de dichter Elsschot geldt ook bij het kiezen van de meest bevredigende belastingfilosofie. Elke richting heeft zo zijn onvolkomenheden. Maar als plan A nog niet kan werken, waarom dan niet een wat minder ambitieus plan B overwogen? In het politieke circuit zou men nu al kunnen besluiten voortaan ook bij de jaarlijkse besluitvorming over de inkomsten van de publieke sector de *outcome*-effecten van het beleid zo scherp mogelijk cijfermatig in beeld te brengen. Men kan bovendien de eis stellen dat aan de berekende *outcome*-effecten feitelijk waargenomen gedragsrelaties ten grondslag moeten liggen. Plan B kan vervolgens procesmatig vorm krijgen door een verplichting dat *alle* maatregelen ten aanzien van belastingen en sociale zekerheidspremies pas dan in behandeling worden genomen als uit bijgevoegde berekeningen blijkt wat de uitkomsten zijn voor belangrijke sociaal-economische indicatoren als participatie, werkgelegenheid, economische groei en inkomens(on)gelijkheid op de middellange termijn. Om te vermijden dat budgettaire ongedekte maatregelen onbedoeld te gunstig worden beoordeeld, zal elk voorstel

bovendien vergezeld moeten zijn van een doorgerekend eenvoudig alternatief dat als algemene belastingverhoging of verlaging hetzelfde budgettaire effect heeft.

Het unieke van de Nederlandse situatie is dat zo'n sluitende op outcome-gerichte aanpak voor de inkomstenkant van de begroting al heel wel mogelijk is. Dit omdat het CPB met MIMIC over een model beschikt dat tot de vereiste middellange-termijnberekeningen in staat is. Niet alleen de directe effecten van belastingheffing en premieheffing kunnen door het CPB worden berekend, maar met MIMIC kunnen ook de minstens zo belangrijke effecten van afwenteling en andere vormen van belastingontwijking op de middellange termijn zichtbaar worden gemaakt.

Voor de besluitvormende instanties is het grote voordeel van een keus voor plan B dat de focus op de korte-termijnkoopkrachteffecten van belasting- en premiemaatregelen kan verschuiven naar de lange-termijneffecten van het beleid. Zo kan er een beter gefundeerd beeld ontstaan of ook in de beleidspraktijk van alle dag Nederland wel voldoende toewerkt naar een inningsysteem dat per saldo het meest economisch efficiënt is.

Voor die politici die graag jaarlijks via ad hoc maatregelen in de inkomst sfeer laten blijken voor welke groepen onder de kiezers ze specifiek opkomen, zal zo'n plan B misschien even slikken zijn. Maar degenen die bijvoorbeeld een duurzame werkgelegenheidsontwikkeling nastreven, kunnen zo'n keuze voor een goed gefundeerde outcome-benadering alleen maar toejuichen. De *optimal tax theory* kent belangrijke beperkingen en blijft die mogelijk altijd houden, maar kan als outcome-gerichte filosofie toch ook nu al een gunstige invloed op de beleidspraktijk hebben.

Broer Akkerboom

\* Docent Openbare Financiën, Rijksuniversiteit Groningen.

## Literatuur

Akerlof, G en Shiller, R. (2009), *Animal Spirits, Hoe instincten in de mens de economie sturen*, Amsterdam 2009. Vertaling van: *How Human Psychology Drives the Economy, and Why It Matters for Global Capitalism, 2009*.

J.D. Brillman en H. Nijboer (2010), Het fiscale stelsel vanuit gedragseconomisch perspectief, *Tijdschrift voor Openbare Financiën*, nummer 1, 2010.

Eurostat (2010), <http://nui.epp.eurostat.ec.europa.eu/nui/setupModifyTableLayout.do>

Ewijk, Casper van (2006), Bas Jacobs en Ruud de Mooij, Doelmatigheidswinst van minder hypotheekrenteaf trek, *Economisch Statistische Berichten*, 30 juni 2006.

Bas Jacobs (2008), *De prijs van gelijkheid*, Bert Bakker, Amsterdam, 2008.

Langen, W.J. de (1979), *Het abc van het belastingrecht*, Samsom Uitgeverij, Alphen aan den Rijn.

C.A. de Kam en C.L.J. Caminada (2010), *Belastingen als instrument voor inkomenspolitiek*, Essay op verzoek van de Studiecommissie belastingstelsel, <http://www.minfin.nl/dsresource?objectid=77641&type=org>, 2010.

Mankiw, N.G. (2009), M. Weinzierl, D. Yagan, Optimal Taxation in Theory and Practice, *Journal of Economic Perspectives*, 2009, 23 (4), p. 147-174.

Mirrlees review (2010), *Mirrlees review, Reforming the tax system for the 21st century*, <http://www.ifs.org.uk/mirrleesReview>.

Ruud de Mooij (2006), *Reinventing the Welfare State*, Bijzondere publicatie 60, maart 2006, Centraal Planbureau, Den Haag.

Tinbergen, J. (1965), *De betekenis van de welvaartseconomie voor het socialisme*, Socialisme en Democratie, september 1965.