



De façade van de Rawlsiaanse belastingethiek Over de belastingleer in het contractdenken II

door Philip Ruijs

Inleiding

Er is in 2016 veel nieuws over belastingontwijking- en ontduiking geweest. De *Panamapapers* onthulden dat veel individuen aan belastingontwijking en wellicht zelfs belastingontduiking doen. De term ‘agressieve taxplanning’ duikt steeds vaker op om aan te duiden dat de uitersten van de wet worden opgezocht om belastingen te ontduiken. Ongetwijfeld gaat een deel van die taxplanning activiteiten, buiten het zicht van de fiscus, de grens van het legale over en kan dan als belastingontduiking getypeerd worden. De fiscalisten R.H. Happé en J.L.M. Gribnau, specialisten op het gebied van belastingethiek, behoren in Nederland tot de felste tegenstanders van agressieve taxplanning (Happé 2011a; Gribnau 2011). De fiscaalethi-

sche pleidooien van Happé en Gribnau lijken vooral gericht aan het adres van juristen die belastingontwijkende constructies opzetten. Voor hun belastingethiek bouwen zij niet zozeer voort op de wetboeken en de alledaagse fiscale rechtsleer, maar vooral op de politieke filosofie van het sociaal contract – het *contractdenken*. Ze baseren hun belastingethiek op de leer van het sociaal contract volgens John Rawls (1921-2002).

Het Rawlsiaanse contractdenken heeft een grote stempel gedrukt op de politieke filosofie in het algemeen en juist daarom is het pleidooi van Happé en Gribnau interessant voor een breder publiek dan alleen de kring van fiscalisten. Wat ik ten eerste wil betogen in dit artikel is dat hun Rawlsiaanse belastingethiek een façade vormt voor het fiscaal regime dat wij in Nederland kennen. Met

andere woorden, hun belastingethiek is een poging om de werkelijkheid van het Nederlandse fiscaal regime mooier te maken dan die is.

Om deze stelling te verdedigen wil ik in de volgende paragraaf de twee belangrijkste uitgangspunten van de belastingethiek van Happé en Gribnau uiteenzetten. Dit zijn het anti-wetspositivisme en het Rawlsiaanse contractdenken. In de derde paragraaf wil ik een commentaar leveren op de de antipositivistische houding van beide auteurs. In de vierde paragraaf wil ik hun identificatie van Rawls' contractdenken met het Nederlandse rechtssysteem en de verzorgingsstaat bekritiseren vanuit het standpunt van Rawls' meest bekende werk, *A Theory of Justice*. In de vijfde paragraaf bekritiseer ik deze identificatie nogmaals, maar dan vanuit het gezichtspunt van een eerdere discussie in de Nederlandse belastingwetenschap. Dit is de discussie tussen de leer van het sociaal contract enerzijds en anderzijds de leer van de absolute belastingplicht, een debat dat in het eerste deel van deze artikelenreeks uitgebreid ter sprake kwam. Vanuit deze discussie is namelijk te zien dat het Nederlandse belastingstelsel helemaal niet te typeren is als een stelsel dat gebaseerd is op het contractdenken. Het is eerder een absolutistisch gebouw waar Happé en Gribnau een Rawlsiaanse façade aan trachten te plakken. In de zesde paragraaf kom ik daarom met de tussenconclusie dat de Rawlsiaanse belastingethiek zeker geen deugdelijke intrinsieke motivatie vormt om onder dat Nederlandse fiscaal regime belas-

tingen te betalen. Dit leidt mij tot de vraag die ik probeer te beantwoorden in de laatste twee paragrafen: waarom is het zo dat Happé en Gribnau, die heel goed moeten weten dat het Nederlandse belastingstelsel de leer van de absolute belastingplicht hanteert, toch de Rawlsiaanse belastingethiek bepleiten? Ik probeer dit in de zesde paragraaf te verklaren door te laten zien dat het contractdenken, na een lange dip in populariteit, weer helemaal in de mode is. In de laatste paragraaf probeer ik een additionele verklaring te geven via de theorie van de fiscale illusie.

De belastingethiek van Happé en Gribnau.

De belastingethiek van Happé en Gribnau kenmerkt zich door twee belangrijke uitgangspunten. Het is ten eerste antipositivistisch en ten tweede ontleent het beginselen aan de leer van het sociaal contract, in het bijzonder het contractdenken van John Rawls. Happé duidt de 'ideologie van het fiscale wetspositivisme' als een ideologie die een strikte scheiding van recht en ethiek inhoudt, een ideologie waar hij stelling tegen neemt (Happé 2011a, 23). Ook volgens Gribnau is het belastingrecht meer dan slechts een 'moreel neutraal systeem van regels' (Gribnau 2013, 548). Stelling nemen tégen dat wetspositivisme betekent in deze zin om stelling te nemen vóór de ideologie dat het fiscaal recht een zedelijke essentie heeft. Wie zijn belastingen volledig betaalt maakt dus niet slechts de keuze om het risico te vermijden betrap te worden op belastingontduiking en een boete te krijgen of in de gevangenis te

belanden. Belastingethiek lijkt dus het geven van een intrinsieke motivatie om belastingen te betalen.

Naast dit anti-wetspositivisme sluit de belastingethiek van Happé duidelijk aan bij de leer van het sociaal contract, in het bijzonder die van Rawls: ‘in navolging van Rawls heb ik de samenleving getypeerd als een samenwerkingsverband dat tot wederzijds voordeel van de leden van die maatschappij strekt. Rawls schetst een hypothetisch sociaal contract: degenen die zo’n sociaal contract willen sluiten zullen een aantal beginselen formuleren om hun echte samenleving tot een rechtvaardige samenleving te maken. Voor ons onderwerp is van belang dat inrichting van een rechtvaardige samenleving noodzakelijkerwijs financiering vereist. Ook collectieve goederen, public goods, vereisen een financiële bijdrage van de leden van de maatschappij. Kortom: in een rechtvaardige samenleving is het nodig dat iedere burger zijn fiscale fair share bijdraagt’ (Happé 2011a, 65-66).

In Gribnau’s bewoordingen: ‘uitgangspunt is de wederkerige erkenning als vrije en gelijke leden van de samenleving. Deze gedachte ligt ten grondslag aan het bekende idee van het sociaal contract. Door onze instemming met het sociaal contract zijn wij verplicht de overheid en haar wetten te gehoorzamen. Nu hebben de meeste van ons natuurlijk niet een dergelijk sociaal contract ondertekend. Wij hebben dus niet autonoom ingestemd met zo’n overeenkomst. Bindt zij daarom niet? Enkel instemming als criterium gebruiken is

onjuist [...] Wij hebben op allerlei manieren profijt van – vaak onbekende – anderen in de maatschappij en dat schept een verplichting ook zelf bij te dragen’ (Gribnau 2011, 81).

Ook Gribnau ontleent zijn definitie van de term ‘maatschappij’ aan Rawls. Hij stelt: ‘belastingen zijn bijdragen aan de maatschappij, die gezien kan worden als een “coöperatieve onderneming tot wederzijds voordeel” ’ (Gribnau 2014, 174).

De belastingleer die gebaseerd is op het contractdenken wordt ook wel de *belangentheorie* genoemd (Van Gijn 1929, 27; Kimman 2004, 118). De plicht om belastingen te betalen komt volgens de belangentheorie voort uit het *profijt* dat de burger geniet van publieke goederen. Het kernidee van deze contractualistische belastingleer is simpelweg dat belastingen als een *prijs* moeten worden gezien die betaald wordt voor de voorziening van publieke goederen (Kimman 2004, 118).

Happé noemt de bijdrage die eenieder volgens hem moet leveren aan de maatschappij de *fiscale fair share* (Happé 2011a, 43). Dit sluit retorisch mooi aan bij Rawls’ conceptie van het recht dat bekend staat als *justice as fairness*. De ethische plicht om die fiscale *fair share* af te dragen noemt Happé de *fair-shareplicht*. Die plicht vereist juridische vormgeving in de zin van belastingwetten. Hier komt dan de tweede ethische plicht, de *nakomingsplicht* naar voren: ‘de nakomingsplicht [is] het middel om de fair-shareplicht te realiseren: men komt de wetgeving

na en levert zijn bijdrage aan de samenleving overeenkomstig de redelijke verwachtingen die men in de samenleving jegens elkaar mag hebben' (ibid.). De wetten komen echter vaak tekort omdat men met wetgeving niet in staat is ieder zijn volledige *fair share* in de kosten van publieke goederen op te leggen. Er zijn nu eenmaal altijd gaten in de wet. Hoeveel gaten in de wet er ook gedicht worden, er zullen voor sommige mensen altijd mogelijkheden zijn om op een legale manier grote bedragen aan belastingen te ontwijken. De nakomingsplicht moet men dan ook niet alleen opvatten als het nakomen van de letter van de wet, maar ook als de plicht om de geest van de wet na te komen. Die geest of bedoeling van de wet is immers – volgens Happé – om ieder zijn fiscale *fair share* te laten betalen. Het besef van die ethische fair-shareplicht moet mensen er zowel van weerhouden om belastingen te ontduiken (belastingfraude) als op verregaande manieren te ontwijken (agressieve taxplanning). Met andere woorden, de intrinsieke motivatie om geen belastingfraude te begaan – dat wil zeggen, de motivatie die losstaat van de externe prikkels van boetes en gevangenisstraf – is bij Happé dezelfde als de intrinsieke motivatie om belastingen niet al te veel te ontwijken.

Zowel het anti-wetspositivisme als het contractdenken zijn met elkaar verweven in het gedachtegoed van Happé en Gribnau. Het fiscaal regime zelf refereert immers zelden aan de doeleinden waarvoor de belastinginkomsten gebruikt gaan worden. De

belastingdienst is gepreoccupeerd met het collecteren van belastinginkomsten. Door je echter de doelstellingen en de bestaansredenen voor belastingen in te denken – het voorzien van publieke goederen – kunnen we belastingwetgeving niet meer als moreel neutraal of 'geesteloos' voorstellen. De agressieve taxplanners handelen weliswaar legaal maar bekommeren zich in het geheel niet om de bestaansredenen en de doelstellingen van belastinginning. Deze agressieve taxplanners willen wel de baten van de publieke goederen, maar niet de lasten. Zij worden *free riders* genoemd, een ietwat negatief kwalificerende term uit de door de economische wetenschap voortgebrachte theorie van publieke goederen. Door middel van een positivistische of 'instrumentalistische' interpretatie van het belastingrecht, die vermijdt om belastingrecht te zien als 'moreel fenomeen' (Gribnau 2013) of vermijdt te handelen in de 'geest van de wet' (Happé 2011), gedragen *free riders* zich niet wederkerig ten opzichte van de rest van de maatschappij. Diegenen die de grenzen van de wet opzoeken, door heel ver te gaan in legale belastingontwijking, zijn volgens Happé onethisch bezig (Berentsen 2015). *A fortiori* geldt dit natuurlijk voor de mensen die zich helemaal niet aan de wet houden en de belastingen ontduiken, want 'moreel handelende personen houden zich aan de wet' (Gribnau 2014, 180). Gribnau impliceert overduidelijk dat belastingontduikers immoreel handelen.

Wie nummer 243 van de Geschriften van de *Vereniging voor Belastingwetenschap* uit

het jaar 2011 leest, waarin de professoren Happé en Gribnau hun belastingethiek op de meest uitgebreide manier hebben uiteengezet in twee zogenaamde *Preadviezen*, moet welhaast de indruk krijgen dat er een debat speelt met aan de ene kant de ‘ethiek’ van de Rawlsiaanse belangentheorie en aan de andere kant het ‘egoïsme’ van de belastingadviseurs en hun cliënten. In zijn veroordeling van agressieve taxplanning stelde Happé namelijk: ‘de keuze voor het fiscaal egoïsme betekent de weigering om ethische overwegingen toe te laten bij de vraag hoe met het recht om te gaan’ (Happé 2011a, 52; cf. Gribnau 2011, 165). Interessant is dat het bovengenoemde nummer van de *Geschriften* ook kritiek bevat op de belastingethiek van Happé, kritiek die geuit werd op de bijeenkomst van de Vereniging voor Belastingwetenschap waarin de *Preadviezen* werden behandeld. De heftigste verdediging van belastingontwijking tegenover de belastingethiek van Happé was misschien wel deze: ‘ons internationale bedrijfsleven levert een strijd op leven en dood met bedrijven uit andere landen [...] Dáár wordt de hete adem van de globalisering gevoeld en niet binnen de muren van de Nederlandse universitaire faculteiten [...] Wat is er tegen om in deze context de grenzen van het recht te verkennen? Let op: het is geen fraude’ (Strik 2010, 186-187). Hoewel deze verdediging ietwat gechargeerd is aangezet, is ze heel begrijpelijk. Moet de binnen de Nederlandse universiteitsmuren opgedane kennis van het Rawlsiaanse contractdenken de belastingadviseur nu gaan helpen om zijn cliënten naar het concurrerende belastingad-

vieskantoor te jagen? Een concurrerend kantoor dat zich niets van Rawls aantrekt en dat wel bereid is de grenzen van de wet opzoek te zoeken? Hoewel ik deze en soortgelijke kritiek op Happé en Gribnau heel goed begrijp raakt het echter niet de kern van de zaak. Beide auteurs hebben namelijk niet alleen een belastingethiek geformuleerd die een ‘intrinsieke motivatie’ behelst om geen agressieve taxplanning toe te passen, hun belastingethiek behelst tegelijkertijd ook een ‘intrinsieke motivatie’ om geen belastingfraude te plegen. Deze intrinsieke motivatie is grotendeels gebaseerd op de leer van het sociaal contract en gaat niet alleen de medewerkers van belastingadvieskantoren aan. De vraag is of het propageren van die Rawlsiaanse leer van het sociaal contract, als ‘intrinsieke motivatie’ om belastingen te betalen, wel of niet deugt.

Positivismisme en ethiek

Het is praktisch om eerst wat te zeggen over de stellingname van Happé en Gribnau tegen het wetspositivisme. Van oudsher wordt in de rechtsleer het positivisme namelijk geïdentificeerd door de grondstelling dat de wetgevende staat (c.q. koning of parlement) de enige rechtsbron is (Van den Berge 2014). De achterliggende gedachte van dat positivisme is dat de wetgever bepaalt wat recht of onrecht is. Die gedachte wordt traditioneel bestreden door de natuurrechtsleer. De rechtsbron in de natuurrechtsleer is dan ook het recht dat met de rede ontdekt kan worden – wat het natuurrecht wordt genoemd – niet een koning of parlement die de wet uit-

vaardigt. Happé en Gribnau wekken echter nergens de indruk dat zij het wetspositivisme vanuit de natuurrechtsleer bestrijden.

Er zijn dan ook verschillende definities van het positivisme (Hart 1961, 253-254). Zo wordt het naar de letter van de wet kijken in plaats van de geest van de wet weleens als positivisme geïdentificeerd, zoals Happé lijkt te doen. Daarnaast valt de term positivisme vaak binnen de kwestie of de wetgeving en het rechtssysteem van de moderne staat – het positief recht – geheel, gedeeltelijk of juist geen ethische of morele inhoud heeft. Binnen die discussie wordt het standpunt dat er geen noodzakelijk verband bestaat tussen ethiek en moraal enerzijds en het positief recht anderzijds ook als positivisme geïdentificeerd. Het anti-wetspositivisme van Happé en Gribnau past dan ook niet in het kader van het natuurrecht versus het positivisme. Het past eerder in het kader van de kwestie of er ethiek in het positief recht zit gebakken of dat we het positief recht moeten beschouwen als een moreel neutraal systeem van regels of iets ertussen in. Ongetwijfeld zit er ethiek in het recht gebakken. Maar wie het standpunt inneemt dat er ethiek in het positief recht gebakken zit, heeft zijn taak nog niet voltooid. Er zijn immers verschillende politieke filosofieën. Welke leer is gevolgd om het rechtssysteem zoals dat nu bestaat vorm te geven? Is dat het utilisme? Is dat de leer van het sociaal contract, een leer die zelf weer op een natuurrechtsleer gebaseerd kan zijn? Of is het misschien de organische staatsleer? Binnen die politieke filosofieën zijn er daar-

bij weer uiteenlopende varianten. Het Lockeaanse contractdenken is niet hetzelfde als het Rawlsiaanse contractdenken; de liberaal Thorbecke (1798-1872) beoogde iets anders met zijn organische staatsleer dan de socialist Hofstra (1904-1999). Op welke politieke leer is het Nederlandse recht, het belastingrecht in het bijzonder, dus gebaseerd?

Om de ethiek van het belastingrecht te verklaren en te verdedigen, gaan Happé en Gribnau vooral te rade bij het contractdenken van Rawls. Happé stelt dat Rawls' eerste beginsel van gelijke rechten en vrijheden 'nauwe verwantschap vertoont met bijvoorbeeld onze Grondwet' (Happé 2011a, 41; cf. Rawls 1999, 53). Daarnaast is Rawls' tweede beginsel, volgens welke onder meer de herverdeling van inkomen gerechtvaardigd zou moeten zijn, 'eenvoudig te herkennen in de politieke ideeën over de verzorgingsstaat van de laatste zestig jaar' (Happé 2011a, 42). Deze identificatie van het Nederlands rechtssysteem en de verzorgingsstaat met Rawls' contractdenken, wordt echter niet verdedigd ten opzichte van alternatieve identificaties die men zou kunnen maken. Ook Gribnau identificeert Rawls' contractdenken met de werkelijkheid, omdat 'de samenleving als een coöperatieve onderneming gezien kan worden' (Gribnau 2011, 80). Het is die coöperatieve onderneming waar ieder volgens Gribnau een impliciet sociaal contract mee aangaat door de vruchten te plukken van het bestaan van die samenleving (ibid., 80-81). Op basis van deze identificatie wordt vervolgens een Rawlsiaanse belastingethiek gefor-

muleerd die verdedigd wordt tegenover het wetspositivisme en van belastingadviseurs en het egoïsme van belastingontwijkers en -ontduikers. Na zijn Rawlsiaanse belangentheorie uiteen te hebben gezet concludeert Happé dan ook, haast triomfantelijk: ‘hier staat de ethiek tegenover het egoïsme, het ongebreidelde streven naar de fiscaal voordeligste weg’ (Happé 2011a, 52; cf. Gribnau 2011, 92-98). Happé en Gribnau manoeuvreren zich zo wel heel gemakkelijk naar de *moral high-ground*. De Rawlsiaanse belastingethiek hoeft zo slechts verdedigd te worden tegenover een soort non-ethiek. Hier zien we echter de grote tekortkoming van de belastingethiek van Happé en Gribnau. De identificatie tussen de Rawlsiaanse idealen en de werkelijkheid lijkt mij iets te gemakkelijk en daarbij wordt de Rawlsiaanse belastingethiek niet verdedigd ten opzichte van alternatieve ethische gedachtes over de belastingplicht. Het is net alsof zij het politiek-filosofische landschap afschilderen als een egoïstische vlakte met in het midden een Rawlsiaans heuveltje, om vervolgens op dat heuveltje te gaan staan en de morele overwinning op te eisen.

Rawls’ rechtsleer: ideaal of beschrijvend?

De Amerikaanse politiek filosoof John Rawls is het meest bekend vanwege zijn werk *A Theory of Justice* waarin hij een nieuwe variant van de leer van het sociaal contract uiteenzette. Rawls’ contractdenken is niet noodzakelijkerwijs een verdediging van een concreet systeem zoals het is, zoals – om maar wat te noemen – de Amerikaanse wel-

vaartsstaat was in de jaren zestig. Rawls wees de welvaartsstaat zelfs af. Hij wilde liever een ‘property-owning democracy’ (Rawls 1999, xiv). Dat sluit niet uit dat er een bepaalde overlap bestaat tussen het ideale systeem volgens Rawls en de welvaartsstaat (of verzorgingsstaat) zoals deze nu bestaat. Rawls’ rechtsleer verdedigt namelijk een politieke maatschappij met een zekere mate van herverdeling van inkomen en het scheppen van ‘gelijke kansen’. Dat zijn zeker zaken die we met de welvaartsstaat kunnen associëren. Het is dus niet onredelijk om te stellen dat Rawls’ rechtsleer kan worden gebruikt om bepaalde elementen van de huidige welvaartsstaat te verdedigen, maar het lijkt mij te ver gaan om Rawls’ contractdenken te identificeren met het Nederlandse rechtssysteem en verzorgingsstaat zoals Happé en Gribnau dat doen. Ik denk niet dat een doorslaggevend argument tegen die identificatie in Rawls’ contractdenken kan worden gevonden, maar in het kader van de belastingethiek is het verstandig een paar elementen van Rawls’ contractdenken te benoemen.

Rawls houdt het in *A Theory of Justice* voornamelijk bij de verdediging van zijn eigen ideale systeem, dat hij *justice as fairness* noemt. In *A Theory of Justice* komt de bestrijding van alternatieve politieke theorieën echter weinig aan bod. Een belangrijke uitzondering daarop is dat Rawls *justice as fairness* contrasteert met het utilisme. In beide leren is het individu een belangrijk element, maar er is een belangrijk verschil. Volgens Rawls wil het contractualisme

primair natuurlijke rechten waarborgen. Dit zijn bij Rawls de klassieke grondrechten zoals de vrijheid van meningsuiting of het recht om persoonlijke bezittingen te hebben. Rawls noemt deze rechten de gelijke vrijheden. In het utilisme gaat het echter niet om die gelijke vrijheden voor individuen. Het utilisme wil juist de optelsom van alle individuele behoeftes, het maatschappelijk nut, zo groot mogelijk maken. Hoewel het individuele nut de elementaire bouwsteen is van dit utilisme, zou het zo kunnen zijn dat bepaalde grondrechten van een individu worden ingeperkt omdat het maatschappelijk nut daar groter van wordt. Wanneer veel mensen bijvoorbeeld de behoefte hebben dat niemand zich in bepaalde opzichten boven het maaiveld uitsteekt, dan zou het beperken van de vrijheid van enkelen om zich boven het maaiveld uit te steken de som van ieders individuele nut kunnen vergroten. Dus als veel mensen het vervelend vinden dat Pietje de hele tijd wint met tennissen, dan zou de som der individuele behoeftebevrediging groter worden als Pietje verboden wordt om nog verder te tennissen. Rawls vindt dat het pure utilisme hierin te ver gaat. Iedereen moet in zulke opzichten gelijke vrijheden bezitten. Als iedereen mag tennissen, dan Pietje ook, hoe vervelend een hele hoop andere mensen dat ook vinden.

Precies omdat Rawls in *A Theory of Justice* gepreoccupeerd is met het ideale politieke systeem van *justice as fairness* is er weinig ruimte bij hem voor een behandeling van een de niet-ideale situatie waarin de overheid

onrechtvaardig handelt. Rawls behandelt alleen de situaties die een beetje afwijken van het ideale *justice as fairness*, wat hij 'a state of near justice' noemt (ibid., 309). In het kader van de belastingethiek is dat thema van de 'toestand van bijna-rechtmatigheid' bijzonder interessant, omdat het hier niet alleen om een ideaal gaat dat als leidraad fungeert voor politici. Het gaat hier om het Rawlsiaanse contractdenken als leidraad voor de burger, om de vraag hoe men zou moeten handelen ten opzichte van de overheid wanneer die overheid niet volledig rechtvaardig handelt. Het gaat hier bij Rawls om de vraag wanneer burgerlijke ongehoorzaamheid en gewetensweigering gerechtvaardigd zijn (ibid.). Een interessante vraag die Rawls in dit kader van *near-justice* behandelt is of je de militaire dienstplicht mag weigeren indien de overheid, die in bijna alles aan het ideaal van *justice as fairness* voldoet, toch een onrechtvaardige oorlog voert. Rawls, die de militaire dienstplicht op zich al moeilijk te verdedigen vindt, stelt dat in zo'n geval van een onrechtvaardige oorlog deze vorm van gewetensweigering zeker is toegestaan (ibid., 331-335). Rawls zegt het niet met zoveel woorden, maar het lijkt er op dat Rawls het ook gerechtvaardigd acht om te weigeren belastingen te betalen als de overheid een onrechtvaardige oorlog voert en je weet dat je belastinggeld die oorlog financiert (ibid., 324). De kanttekening bij Rawls' behandeling van *near-justice* is echter ook hier weer of deze theorie van toepassing kan zijn op een situatie zoals deze echt is. Een overheid die in bijna alle opzichten ideaal is, maar

toch iets totaal anti-ideaals onderneemt als een onrechtvaardige oorlog, lijkt mij een erg hypothetisch geval. Want een overheid die een onrechtvaardige oorlog voert doet naar alle waarschijnlijkheid tegelijkertijd een hele hoop minder onrechtvaardige dingen. Hoe dan ook, een uitgebreide behandeling of men belastingen mag weigeren – openlijk of heimelijk – in andere situaties dan het ideale *justice as fairness* of het bijna-ideale *near-justice* kunnen we niet vinden in Rawls' *A Theory of Justice*.

De belangentheorie en de leer van de absolute belastingplicht

Voor de belangrijkste argumenten tegen de identificatie van Rawls' contractdenken en het Nederlandse rechtssysteem, in het bijzonder het belastingrecht, hoeven we niet eens Rawls' contractdenken door te spitten. Want dat Happé en Gribnau hun belangentheorie in stelling brengen tegen het wetspositivisme en het egoïsme van de belastingontwijkers kan worden gezien als een frappante wending in het gebruik van de belangentheorie binnen de Nederlandse belastingwetenschap. Als we namelijk terug gaan naar nummer 8 van de *Geschriften van de Vereeniging voor Belastingwetenschap* uit 1929, waarin Anton van Gijn (1866-1933) zijn verdediging van de belangentheorie uiteenzette, zien we dat de belangentheorie toen nog in stelling gebracht werd tegen de zogenaamde *leer van de absolute belastingplicht*. Van Gijn, die wilde aantonen dat we belastingen als een *prijs* moeten zien voor publieke goederen, bestreed namelijk de heersende leer van P.W.A. Cort

van der Linden (1846-1935) volgens welke we belastingen als een *offer* moeten zien. Publieke goederen moesten volgens Cort van der Linden's leer van de absolute belastingplicht niet als tegenprestatie voor het betalen van belastingen worden gezien. Publieke goederen waren geen belangenbehartiging van individuele behoeftes, maar een belangenbehartiging van het algemeen belang. Men moest belastingplicht volgens Cort van der Linden niet zien als een contractuele plicht – zoals in de visie van de leer van het sociaal contract – maar als een burgerplicht (Cort van der Linden 1877). Eén van de argumenten die Van Gijn tegen de leer van de absolute belastingplicht inbracht was dat die leer geen begrenzing van een maximum aan belastingen behelsde. De belangentheorie had dat volgens Van Gijn wel: het maximum aan belastingen dat een overheid mocht innen lag op het punt waar belastinginkomsten niet meer aangewend kunnen worden als tegenprestatie voor de belastingbetalers (Van Gijn 1929, 33-34).

Van Gijn was in zijn tijd lid van een uitstervend ras. Want de leer van het sociaal contract en de daaraan gekoppelde belangentheorie verloren alleen maar terrein aan de leer van de absolute belastingplicht (Lloyd 1901; Hofstra 1946). Die laatstgenoemde was een bijzondere toepassing op het gebied van de belastingen van een politieke filosofie die vanaf de negentiende eeuw grote aanhang verkreeg, de zogenaamde organische staatsleer (Tetteroo 2007). Deze organische staatsleer wees de leer van het sociaal con-

tract nadrukkelijk af (Oppenheim 1893); de staat wordt volgens deze leer feitelijk niet per verdrag gesticht (Cort van der Linden 1894, 252) en de staat is ook geen ‘willekeurige schepping van den bewusten menschen wil’ (Oppenheim 1893, 17-18). Volgens de organische staatsleer heeft ‘het organisme staat zijn zelfstandigen levensgrond’ (ibid.). Deze leer ziet de staat als historisch gegroeid en zelfstandig wezen: de staat denkt, waardeert, wil en handelt zelfstandig (Cort van der Linden 1894, 245; Hofstra 1970, 106). Er bestaat volgens de organische staatsleer een gemeenschappelijk-, publiek- of algemeen belang dat niet identiek is aan de som der individuele belangen, maar het overstijgt (Oppenheim 1893, 19). De organische staatsleer keert zich tegen de individualistische leer dat er geen algemeen belang is vast te stellen waarvoor een individuele belang geofferd mag worden: ‘het publiek belang staat zoo ver boven den kring der bijzondere belangen, dat de staat zoo noodig het geheele vermogen, ja het leven van de burgers aan zijn hoogere doeleinden ondergeschikt maakt’ (Cort van der Linden 1884, 193). Het was vooral H.J. Hofstra, een dominante kracht in het Nederlandse fiscaal rechtsgebied, die de organisch staatsleer en de leer van de absolute belastingplicht in dat fiscale rechtsgebied is blijven verdedigen. De definitie van belasting, die men kan aantreffen in de fiscale leerboeken zoals Hofstra’s *Inleiding tot het Nederlands Belastingrecht*, is afgeleid van de leer van de absolute belastingplicht, niet van de belangentheorie. Die definitie is altijd dat belastingen afgedwongen betalingen zijn

waar geen aanwijsbare, individuele tegenprestaties tegenover staan.

De geest van het Nederlandse belastingrecht is dat burgers zich niet met de openbare financiën behoren te bemoeien door hun belastingplicht te ontduiken (cf. De Braak 1981, 3). Het meest voor de hand liggende voorbeeld van deze geest kan nog in een relatief recente uitspraak van de Hoge Raad worden teruggevonden, inzake een vrij principiële belastingkwestie. Een lid van de begin jaren tachtig opgerichte Beweging Weigering Defensiebelasting was namelijk in een procedure verwickeld om een vermindering van zijn belastingaanslag gedaan te krijgen, omdat hij gewetensbezwaren had tegen het meebetalen aan de strijdkrachten. Hij kreeg uiteindelijk van de Hoge Raad te horen: ‘de verplichting om belasting te betalen luidt algemeen; de individuele belastingplichtige kan de volvoering aan die verplichting niet – ook niet gedeeltelijk – afhankelijk stellen van het doel waarvoor de overheid de belasting aanwendt, ook niet op grond van bezwaren ontleend aan godsdienstige overtuiging of geweten. Evenmin is het aan hem om – in overeenstemming met zijn overtuiging of geweten – te bepalen voor welke overheidsuitgaven hij wèl en voor welke hij niet belasting zal betalen’ (Uitspraak 26 april 2000).

In de uitspraak komt de ontkoppeling tussen belastingplicht enerzijds en ‘het doel waarvoor de overheid de belasting aanwendt’ anderzijds duidelijk naar voren. De belastingplicht komt noch geheel noch gedeeltelijk

voort uit de overheidsuitgaven voor publieke goederen of andere zaken. Deze uitspraak van de Hoge Raad is dan ook een bewijs dat de leer van de absolute belastingplicht, die deze ont koppeling altijd heeft bepleit, anno 2000 nog de harde ethische kern vormt van de Nederlandse fiscale leer.

De leer van de absolute belastingplicht staat op het eerste gezicht in schril contrast met de belastingethiek van Happé en Gribnau. Want om het fiscale plichtsbesef aan te wakkeren zien deze hoogleraren graag dat mensen juist wel de koppeling maken tussen belastingen betalen enerzijds en uitgaven aan publieke goederen anderzijds. Het verband tussen de kosten (belasting) en de baten (publieke goederen) fungeert immers als de intrinsieke motivator achter het vervullen van de fair-shareplicht in de Rawlsiaanse belastingethiek. De gedachte is dat men zijn medeburgers niet mag schaden door belastingontduiking of -ontwijking (Rawls 1999, 500). Het is dan ook opmerkelijk dat Happé en Gribnau de houding van fiscalisten, die zich niet bekommeren om het feit dat met belastinginkomsten allerlei publieke uitgaven gefinancierd worden, aanduiden als de 'ideologie van het wetspositivisme' (Happé 2011a; 2011b; Gribnau 2011a, 165). Het zou voor hen immers niet zo moeilijk moeten zijn om de leer van de absolute belastingplicht aan te wijzen als de bron van de onbekommerdheid van fiscalisten om de publieke uitgaven. De irrelevantie van de publieke uitgaven voor de bepaling van de belastingplicht vormt

immers het essentiële kenmerk van het Nederlandse fiscaal regime (Van de Braak 1981).

Tussenconclusie

Het belastingrecht (zoals we dat vinden in de praktijk en in de fiscale leerboeken van de afgelopen eeuw) en de belastingethiek (volgens Happé en Gribnau) komen in hun strekking dus geheel niet overeen, omdat ze ieder uit verschillende, zelfs met elkaar strijdige, politieke filosofieën voortkomen. De belangentheorie komt voort uit de leer van het sociaal contract, waarop Rawls de meest bekende hedendaagse variant heeft gebouwd. De leer van de absolute belastingplicht komt voort uit het absolutisme en de organische staatsleer. Bij Rawls komen de plichten die een burger heeft, zoals zijn belastingplicht, voort uit het denkbeeldig sociaal contract dat hij gesloten heeft. Bij Cort van der Linden en Hofstra komen die plichten voort uit de onderdanigheid van de burger aan de maatschappij. Het zijn echter Cort van der Linden en Hofstra die de Nederlandse fiscale rechtsleer hebben gedomineerd en het een ethische geest hebben gegeven, niet Rawls. De stellingname van Happé, die de Rawlsiaanse definitie van de maatschappij als 'samenwerkingsverband tot wederzijds voordeel' verheft tot de geest van de wet (Happé 2011b) kunnen we dan ook gerust verwerpen. Ook voor professor Gribnau's soortgelijke stelling, dat fiscale 'verplichtingen in het kader van deze "coöperatieve venture" (Rawls) zijn gebaseerd op wederkerigheid', kunnen we geen bevestiging vinden

in de traditionele fiscale leer (Gribnau 2013, 532). Als belastingrecht en belastingethiek wezenlijk verschillende zaken waren, dan zou er natuurlijk geen tegenspraak zijn in de pleidooien van Happé en Gribnau. Maar zij zijn duidelijk van mening dat belastingrecht en belastingethiek sterk aan elkaar verwant zijn: volgens hun anti-wetspositivisme is er een zekere contractualistische ethiek in het belastingrecht gebakken.

Het zou een andere zaak zijn als Happé en Gribnau ten eerste de organische staatsleer en de leer van de absolute belastingplicht verwerpen en ten tweede voorstellen om een nieuwe geest – het Rawlsiaans contractualisme – in de fiscale rechtsleer te blazen. Het zou dan wel zo *fair* zijn om daarbij meteen Rawls' theorie van gewetensweigering een plaats te geven in de fiscale rechtsleer, zodat principiële belastingplicht-weigeraars niet op voorhand kansloos zijn in de rechtbank (Rawls 1999). Want als Rawls' rechtsleer echt door de rechtbanken als rechtsbron gebruikt zou worden, dan zou een organisatie als de Beweging Weigering Defensiebelasting meer kans op succes moeten hebben dan wanneer de rechtbanken inspiratie putten uit de organische staatsleer. Het openlijk verwerpen van de leer van de absolute belastingplicht hebben Happé en Gribnau vooralsnog niet gedaan. Het kan niet zijn – ik kan het mij althans niet voorstellen – dat Happé en Gribnau niet weten dat de theorie van het sociaal contract in strijd is met de bestaande leer van het belastingrecht. Happé zou namelijk heel goed op de hoogte moeten zijn van het

feit dat de gebruikelijke leerboekdefinitie van belastingen afgeleid is van de anticontractualistische politieke filosofie die Cort van der Linden en Hofstra aanhingen. Happé studeerde immers onder Hofstra en noemde hem één van zijn twee leermeesters (Happé 2011, 7). Ook Gribnau, die coauteur is van een artikel getiteld *De lange schaduw van Hofstra* (Van den Berge & Gribnau 2014) en hem de grootste fiscalist van de vorige eeuw noemde, lijkt goed geïnformeerd over de invloed van Hofstra.

Een belastingethiek die het contractdenken hanteert is echter een façade voor een absolutistisch gebouw zolang het fiscaal regime zelf nog steeds de definitie van belastingen blijft hanteren dat belastingen afgedwongen betalingen zijn waar geen aanwijsbare tegenprestatie tegenover staat. Zolang dergelijke afgedwongen betalingen zonder tegenprestatie een feit blijven, bestaat er immers een ont koppeling tussen enerzijds de contractuele belastingethiek die de intrinsieke motivator moet zijn tot het betalen van belastingen en anderzijds het niet-contractuele belastingstelsel dat in werkelijkheid bestaat. Uiteraard is het onwaarschijnlijk dat een verzorgingsstaat ooit door vrijwillige bijdragen, zodat we de belastingen van een dergelijk vrijwillig gefinancierde verzorgingsstaat echt als een prijs kunnen zien zoals we ook prijzen in de markt zien. Maar dat doet niet af aan mijn stelling dat een belastingethiek die begint met een onjuiste – je kan misschien wel zeggen onoprechte – voorstelling van zaken geen goede leidraad kan zijn

tot het juiste handelen.

Hier komen we dan aan bij de eigenlijke vraag: waarom maken twee hoogleraren – de hoogleraren die de afgelopen jaren het meeste tamtam hebben gemaakt over de belastingethiek – gebruik van de leer van het sociaal contract als de intrinsieke motivator tot belastingafdracht? Zij moeten immers als geen ander weten dat het Nederlandse fiscaal regime op bijzonder anticontractualistische ideeën is gebaseerd; en dat de identificatie van hun Rawlsiaanse belastingethiek met het hedendaags fiscaal regime dus op drijfzand is gebouwd.

Het verval van de organische staatsleer

In de *American Journal of Sociology* werd een goede honderd jaar geleden de overwinning van de organische staatsleer aangekondigd en tegelijkertijd het vaarwel van het contractdenken (Lloyd, 1902). Dit was nota bene in de Verenigde Staten, het land waar het contractdenken mede ten grondslag lag aan de Onafhankelijkheidsoorlog ('no taxation without representation'), is verwoord in de Onafhankelijkheidsverklaring ('Governments are instituted among Men, deriving their just powers from the consent of the governed'), en waar de Amerikaanse Grondwet vaak als sociaal contract werd getypeerd (Ritchie 1891, 668). De organische staatsleer, de theorie waar de leer van de absolute belastingplicht een aanhangsel van is, lijkt echter zelf al een hele tijd op zijn retour. Wie is er tegenwoordig nog een aanhanger van deze organische ethiek? In het *Basisboek Ethiek*

(2014), een inleiding tot de ethiek voor universiteitsstudenten, is deze organische staatsleer in ieder geval nergens te bekenen. Inzake de politieke leren kunnen we er wel het utilisme in vinden, en we vinden er zelfs twee varianten op het contractdenken (contractualisme en contractarianisme). Het contractdenken moet binnen de muren van de universiteiten weer helemaal in de mode zijn geraakt in de afgelopen decennia.

Het feit dat het Rawlsiaanse contractualisme door Happé en Gribnau wordt aangegrepen als belastingethiek, mag misschien wel als een indirect bewijs worden genomen dat zij geen grote ethische overtuigingskracht zien in de leer van de absolute belastingplicht. Zij gaan in ieder geval gewoon mee met de trend waarin het contractdenken hoe langer hoe meer omarmd wordt. Die trend is met name waarneembaar bij Niessen, die in 2010 de laatste bewerkte editie van Hofstra's *Inleiding tot het Nederlands Belastingrecht* heeft verzorgd. Hij neemt daarin afstand van Hofstra's fiscale grondstelling dat de overheid 'een oorspronkelijk recht heeft op de nationale productie' (Niessen & Hofstra 2010, p.3). Niessen lijkt meer gecharmeerd van een contracttheorie (ibid.). Hij verwerpt de gedachte van het sociaal contract in ieder geval niet in zijn reflectie op de belastingethiek van Happé en Gribnau (Niessen 2011). Ook Stevens, ongetwijfeld Nederlands bekendste hedendaagse fiscalist, stelde als coauteur van Hofstra in het leerboek *Inkomstenbelasting* (1988) dat de inkomstenbelasting eind negentiende eeuw een reële kans kreeg om te

worden ingevoerd doordat een oud inzicht – belasting als prijs – mede door Cort van der Linden vervangen werd door een nieuw inzicht – belasting als offer (Hofstra & Stevens 1984, 2). Dit leerboek maakte het de student van het belastingrecht duidelijk om niet de vergissing te maken de inkomstenbelasting als een prijs te zien. Het leerboek geeft namelijk de indruk dat de theorie die belastingen als prijs beschouwt ergens in de tweede helft van de negentiende eeuw aan zijn einde is gekomen. In Stevens' meest recente boek, *Geloofwaardig Belastingheffen* uit 2016, wordt dat verouderde inzicht echter weer uit de kast gehaald. Want hierin is te lezen dat 'collectieve goederen [...] via belastingheffing worden gerealiseerd. *Belastingen zijn zodoende de prijs van de overheidsactiviteit*' (Stevens & Lejour 2016, 2).

Het feit dat deze voorname fiscalisten een duidelijke band hebben met Hofstra verklaart dat zij hem, en vooral zijn gepropageerde leer van de absolute belastingplicht, niet openlijk aanvallen. De leer van de absolute belastingplicht mag stilletjes via de achterdeur de discussie inzake belastingethiek verlaten. Belastingplicht wordt in die belastingethiek niet meer voorgesteld als burgerplicht, wat erg stoffig klinkt, maar als een sociaal-contractuele plicht, meer in de geest van deze tijd. Het contractdenken heeft de wind mee.

Conclusie: de fiscale illusie

Het tegen het absolutistisch fiscale gebouw aanplakken van de Rawlsiaanse belasting-

ethiek kan goed geïnterpreteerd worden door middel van de *theorie van de fiscale illusie*, die gepioneerd werd door de Italiaanse econoom Amilcare Puviani (1854-1907). Deze theorie heeft als uitgangspunt dat de bereidheid om belastingen te betalen afneemt naarmate mensen de perceptie hebben dat het bedrag dat zij betalen een offer is waar ze niks voor terugkrijgen. Omgekeerd neemt volgens Puviani de bereidheid belastingen te betalen toe naarmate mensen de perceptie hebben dat het bedrag ter financiering is van publieke en private diensten die zij er wel voor terug krijgen van de overheid (Puviani 1960). Puviani maakte dus gebruik van de visie dat belastingen een prijs zijn, maar dan als een werkhypothese, als een middel om een verklaring te geven van menselijk handelen. Dat is niet helemaal hetzelfde als gebruik maken van die visie dat belastingen een prijs zijn, om zo belastingen te rechtvaardigen (cf. Van de Braak 1981). Puviani stelde dat mensen een behoorlijk verkeerde perceptie kunnen hebben van de fiscale lasten die ze hebben enerzijds, alsmede de baten die ze halen uit publieke goederen anderzijds – *de fiscale illusie*. Het bijzondere van Puviani's theorie is dat hij vond dat 'de handelingen van de overheid het beste kunnen worden verklaard middels de hypothese dat de overheid altijd de belastingdruk voor het volk tracht te verbergen en de voordelen van de publieke uitgaven tracht uit te vergroten' (Buchanan 1960, 60). Puviani zei niet dat de politici en anderen in de machthebbende klasse dit perse met opzet doen, maar dat deze manier van handelen het gevolg is van de wil om een

minimum aan sociale frictie te veroorzaken (Puviani 1960).

Als we deze theorie van Puviani in acht nemen, dat de machthebbende klasse die fiscale illusie tracht te bewerkstelligen, dan zouden we dus moeten verwachten dat die machthebbende klasse zeker niet de leer van de absolute belastingplicht zou propageren. Want als het volk constant op de definitie van belastingen wordt gewezen als zijnde afgedwongen betalingen waar geen aanwijsbare tegenprestaties tegen overstaan, dan zou dit eerder belastingweerstand oproepen dan belastingwilligheid (cf. Van de Braak 1981; 1983). Met andere woorden, het zou leiden tot meer belastingontwijking en meer belastingontduiking, want mensen krijgen van die leer van de absolute belastingplicht nu eenmaal niet het gevoel dat zij voor hun belastingafdracht iets terugkrijgen. Sociale frictie, vooral die tussen de lastendragers en de machthebbende klasse, zou alleen maar kunnen toenemen. Om de belastingweerstand te dempen is het dus beter om – vanuit de belastinginnende klasse gedacht – die leer van de absolute belastingplicht zoveel mogelijk weg te moffelen. Het zou slim zijn om de absolute belastingplicht alleen uit de kast te halen indien een voor het gerecht gebrachte belastingontduiker de verdediging aanvoert dat de tegenprestaties van de overheid eigenlijk een aaneenschakeling van wanprestaties zijn. Voor alle overige gevallen lijkt het verstandiger om de leer van het sociaal contract te propageren en belastingen dus als een prijs voor te stellen in plaats van een offer. Wat

hier geldt voor de manier waarop de machthebbende klasse met de minste moeilijkheden belastingen kan innen geldt ongetwijfeld ook voor de manier waarop de belastingleer met de minste weerstand te maken krijgt. Via de Rawlsiaanse belastingethiek wordt de belastingleer voorgesteld als de leer van een prijsmechaniek, als het inregelen van het wederzijds voordeel en de wederkerigheid. Dit klinkt uiteraard veel beter dan de leer van de afgedwongen betalingen waar geen tegenprestatie tegenover staan.

Drs. Ph.G. Ruijs studeerde bedrijfskunde aan Nyenrode Business Universiteit en is werkzaam als account manager bij een handelsfirma.

Literatuurlijst

- Berge, J.W. van den en J.L.M. Gribnau, 'De lange schaduw van Hofstra: 50 jaar theorie van het belastingrecht in Leiden', in: *Weekblad voor fiscaal recht*, 2014, 143.7065, pp. 1163-1168.
- Berge, J.W. van den, '“Der Staat soll Rechtsstaat seyn”': Loeff, Struycken en de Duitse staatsfilosofie', in: *Rechtsgeleerd Magazijn Themis*, 2014, nr. 2, pp. 80-88.
- Braak, H.J. van den, *Belastingweerstand: een proeve van fiscale sociologie*, Den Haag, 1981.
- Braak, H.J. van den, 'Kleine sociologie van het fiscale bedrog', in: *De Gids*, 1983, vol. 146.
- Buchanan, J., *Fiscal Theory and Political Economy*, Chapel Hill, 1960.

-
- Cort van der Linden, P.W.A., 'Belastingbegrippen', in: *De Gids*, 1884, vol. 48.
 - Cort van der Linden, P.W.A., *Leerboek der Financien: De Theorie der Belastingen*, Den Haag, 1887.
 - Cort van der Linden, P.W.A., 'Staat en Gemeenschap', in: *De Gids*, 1894, vol. 58.
 - Gijn, A. van., 'De Algemeene Beginselen voor de heffing van belastingen', in: *Geschriften van de vereeniging voor belastingwetenschap*, 1929, nr. 8.
 - Gribnau, H., 'Fiscale ethiek: wederkerige verantwoordelijkheid voor de integriteit van het belastingrecht', in: *Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap No.243 Belastingen en Ethiek*, Deventer, 2011.
 - Gribnau, J.L.M., *Vertrouwen, legitimiteit en belastingen* (2012). Oratieboekje van de rede, uitgesproken bij de openbare aanvaarding van het ambt van hoogleraar in de Methodologie van het Belastingrecht aan de Universiteit van Tilburg op 23 november 2012.
 - Gribnau, J. L.M., 'Belastingen en ethiek: de ethische dimensie van tax planning', in: *Tijdschrift voor Fiscaal Recht*, 2013, 444, pp. 527-548.
 - Gribnau, J.L.M., 'Ethische aspecten van tax planning', in: *Ars Aequi*, 2014, vol. 63, nr.3, pp. 173-183.
 - Happé, R.H., 'Belastingethiek: Een kwestie van fair share', in: *Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap No.243 Belastingen en Ethiek*, Deventer, 2011.
 - Happé, R.H., *Belastingrecht en de geest van de wet: Een pleidooi voor een beginsel-benadering in de wetgeving*. Boekje van het afscheidscollege, uitgesproken bij gelegenheid van zijn afscheid als hoogleraar belastingrecht aan de Universiteit van Tilburg op 20 mei 2011.
 - Hart, H.L.A., *The concept of law*, Oxford, 1961.
 - Hofstra, H.J., *Socialistische belastingpolitiek*, Amsterdam, 1946.
 - Hofstra, H.J., *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Deventer, 1970.
 - Hofstra, H.J. en L.G.M. Stevens, *Inkomstenbelasting*, Deventer, 1988.
 - Lloyd, A.H., 'The organic theory of society. Passing of the contract theory', in: *American Journal of Sociology*, 1901, vol. 6 nr. 5, pp. 577-601.
 - Kimman, E.J.J.M., *Verkaveling van de moraal. Inleiding bedrijfsethiek*, Amsterdam, 2004.
 - Niessen, R.E.C.M. en H.J. Hofstra, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Deventer, 2010.
 - Niessen, R.E.C.M., 'Belastingheffing is als het toilet bij V&D: als de juffrouw weg is, blijft het bakje leeg', in: *Fiscaal Tijdschrift Vermogen*, 2011, vol. 13, pp. 3-5.
 - Oppenheim, J., *De Theorie van den Organischen Staat en hare waarde voor onze tijd*, Groningen, 1893.
 - Puviani, A., *Die Illusionen in der öffentlichen Finanzwirtschaft*, Berlijn, 1960.

-
- Rawls, J., *A theory of justice*, Oxford, 1999.
 - Ritchie, D.G., 'Contributions to the history of the social contract theory', in: *Political Science Quarterly*, 1891, vol. 6, nr. 4, pp. 656-676.
 - Stevens, L., en A. Lejour, *Geloofwaardig Belastingheffen*, Deventer, 2016.
 - Strik, S.A.W.J., 'De aanval op de belastingadviseur en delen van het bedrijfsleven door Happé', in: *Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap No.243 Belastingen en Ethiek*, Deventer, 2011.
 - Tetteroo, P., 'Organische staatsleer Thorbecke actueel en vaak verkeerd begrepen', in: *Christen Democratische Verkenningen*, 2007, Lente, pp. 28-36.

