

DE GRONDBEGINSELEN VAN HET NEDERLANDSE BELASTINGRECHT

door Dr A. J. van den Tempel

Toen Prof. De Langen een vijftal jaren geleden aan de Amsterdamse Universiteit zijn hoogleraarsambt aanvaardde, heeft hij in zijn inaugurele rede een werk van zijn hand aangekondigd, waarvan de hoofdlijnen in die rede reeds werden geschetst. In de herfst van het vorig jaar is het eerste deel ¹⁾ van zijn studie verschenen.

De omvang van het gehele werk is in de loop van die vijf jaar belangrijk groter geworden dan het in opzet was gedacht, en nog heeft, zoals uit het voorwoord valt af te leiden, het de schrijver zelfoverwinning gekost van een ruimere verantwoording van zijn conclusies af te zien. Het valt licht te verstaan dat hij, die de zware taak op zich neemt om naar beste vermogen de grondbeginselen van ons belastingrecht bloot te leggen, telkens zal aarzelen of hij wel alle argumenten opsomt, wel bij voorbaat de te verwachten tegenwerpingen bevredigend weerlegt. Voor de beoefening van de belastingwetenschap is het echter gelukkig, dat De Langen er toe heeft besloten ons thans een belangrijk deel van zijn resultaten voor te leggen. Een goed schrijver acht niet alleen mogelijke onvolmaaktheden van zijn werk, maar rekent ook met de onvolmaaktheid van zijn lezers, en er is nu eenmaal een duidelijke correlatie tussen de dikte van een wetenschappelijk werk en het gedeelte dat, ondanks de kwaliteit van schrijver en inhoud, ongelezen blijft.

De entrée van het werk wordt ons verlicht door een inhoudsopgave in excerptvorm, zoals deze gelukkig meer en meer ingang vindt. In het bijzonder bij het omvangrijke tweede hoofdstuk, dat het draagkrachtsbeginsel behandelt en bijna de helft van het boek beslaat, is een blik vooraf op de inhoudsopgave nuttig om het overzicht te behouden. Lectuur als deze is nu eenmaal geen lichte kost, voor wie het betoog, met zijn onmisbare nuances en reserves, goed wil volgen. De heldere, eenvoudige stijl en de gewoonlijk overzichtelijke redeneertrant van De Langen zijn daarbij een belangrijke hulp.

Het laat zich verstaan, dat de Vereniging voor Belastingwetenschap het verschijnen van dit boek heeft aangegrepen om een van de door De Langen geconstateerde beginselen, het draagkrachtsbeginsel, tot onderwerp van een vergadering te maken. Dat — om overigens zonder twijfel goede redenen — die vergadering moest worden gesteld op de Zaterdag, die dit jaar Koninginnedag was, heeft het bezoek geringer in omvang doen zijn dan het onderwerp verdiende; een maatstaf voor de belangstelling, die De Langen's boek reeds heeft gevonden en ongetwijfeld nog zal vinden, was het aantal van de daar aanwezigen echter stellig niet.

Doel en methode van het onderzoek.

Nu de belastingheffing zo grote betekenis heeft gekregen in onze maatschappij, is het niet te verwonderen dat de vraag naar de beginselen, die daarvoor gelden, veel aandacht krijgt. Men wil zich rekenschap geven waardoor de belastingwetgever zich laat leiden — en zich behoort te laten leiden. Als ik alleen aan ons taalgebied denk en mij tot het meest recente beperk, dan beschikken wij over het veelomvattende „Belastingrecht” van Adriani (thans met medewerking van Van Hoorn), waarvan

¹⁾ Prof. W. J. de Langen, De grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht, Deel I, N. Samsom N.V., Alphen aan de Rijn 1954 (221 blz., f 11.75). Deel II zal, naar uit het voorwoord van Deel I blijkt, ongeveer dezelfde omvang hebben.

het eerste deel deze materie behandelt. Voorts heeft Prof. Van Houtte, de oud-premier van België, in zijn rede op de academische zitting van 19 Februari jl. van het (Belgische) Algemeen Christelijk Verbond van Accountants het verschijnen van zijn „Beginselen van het Belastingrecht” aangekondigd. En menige fiscalist zal het boek van De Langen aanstonds leggen naast, en willen vergelijken met het boek van Van den Berge, Beginselen van de belastingheffing, dat in 1949, tezamen met een minder omvangrijke studie van Prof. Kreukniet, tot praeadvies voor de Vereniging voor Belastingwetenschap heeft gediend. De taak, die Van den Berge zich had gesteld, wijkt echter geheel af van het object van onderzoek van De Langen. In het boek van Van den Berge, dat evenzeer als dat van De Langen een verantwoording van de gevolgde methode inhoudt, wordt getracht (blz. 6) „de talloze gezichtspunten, welke in de moderne literatuur en praktijk worden aangewezen als nodig of nuttig om bij de belastingheffing te worden in acht genomen, elk hun eigen plaats in het geheel te geven en verder het probleem van de belastingheffing te plaatsen tegen de achtergrond van de meer algemene problemen van recht en economie”. Hoezeer Van den Berge in zoverre niet abstract blijft, dat hij zich beperkt tot de Westerse gedachtenwereld van nu, hij beperkt zich toch tot de algemene visie en laat de vraag, hoe actueel en concreet de afwegingen in ons recht in feite uitvallen en zouden moeten uitvallen, in beginsel terzijde. De Langen daarentegen wil in het belastingrecht, dat thans in Nederland geldt, de beginselen opsporen, hij wil nagaan waarom de wettelijke regeling, nu en hier, is gemaakt zoals zij is. Vandaar in de titel van zijn werk de beperking tot het Nederlandse recht, en vandaar ook dat hij niet kon volstaan met grondbeginselen, maar *de* — dus in beginsel alle — grondbeginselen moest trachten op te sporen, wilde hij het mogelijk maken te beoordelen of zijn analyses en zijn conclusies bevredigend zijn.

De Langen's methode van onderzoek past bij zijn doelstelling; hij gaat empirisch-analytisch te werk. Hij tracht de beginselen, die bij het opstellen van een rechtsregel, bewust of onbewust, invloed hebben gehad, op te sporen, en wel aan de hand van „gezaghebbende rechtsoordelen”. Hoewel op de miljoenen individuele rechtsbewustzijnen met hun reactie van het rechtsgevoel al onze kennis omtrent het wezen van het recht berust, kan die chaotische massa, aldus de Langen (blz. 5), toch niet het basismateriaal vormen voor het onderzoek. Daarom moet worden gezocht naar rechtsoordelen, die op een bepaald moment geacht worden gezag, autoriteit in het volk te bezitten; de som van die oordelen vormt op dat tijdstip het rechtsbewustzijn van dat volk. Elk van die gezaghebbende rechtsoordelen dient vervolgens te worden geanalyseerd op zijn waarom, op de motieven die er achter liggen. Vergelijking leidt dan tot het constateren van gemeenschappelijke beginselen. Daarmede is — kort gezegd — de grondslag van het onderzoek verkregen. De langs inductieve weg verkregen resultaten worden evenwel langs de weg van deduceren aangevuld en geverifieerd.

In de belangwekkende beschouwingen, die De Langen aan zijn wijze van onderzoek wijdt, verbergt hij niet de gevaren, die er onvermijdelijk aan zijn verbonden. De onderzoeker zelf moet kiezen en wegen en dus kan een zeker subjectief element bij het empirisch opsporen van de rechtsoordelen zo min als bij de analyse worden vermeden. Er valt nu eenmaal veelal niet met enige zekerheid te zeggen, of een bepaald rechtsoordeel, bv. van een gezaghebbend schrijver, thans aanvaard zou worden

als rechtsregel, indien de wetgever aan het onderwerp aandacht zou wijden. In die omstandigheden weegt onvermijdelijk het oordeel van de onderzoeker over dat rechtsoordeel mee. Hetzelfde geldt bij het beoordelen, welk motief een rol heeft gespeeld of doorslaggevend is geweest.

Kan, zolang in beginsel langs inductieve weg wordt gewerkt, de onderzoeker althans het vertrouwen hebben dat de feiten (de gezaghebbende rechtsoordelen) hem de weg wijzen, al kan hij niet zo objectief te werk gaan als de onderzoeker in het natuurkundig laboratorium, met wie De Langen een vergelijking trekt, het subjectieve element wordt onmiskenbaar als de onderzoeker komt tot kritiek op het bestaande recht. Dan gaat hij het basismateriaal van zijn onderzoek aantasten en dat toch is alleen mogelijk doordat andere — subjectieve — elementen in het onderzoek worden opgenomen. Nadat ik in de reeds vermelde vergadering van de Vereniging voor Belastingwetenschap op dit punt had gewezen, heeft herlezing van enige passages mij ervan overtuigd dat De Langen de hier liggende moeilijkheden wel heeft gezien. Maar een lezer, die niet goed op zijn tellen past, kan toch wel licht de indruk krijgen, dat ook de kritiek, die De Langen hier en daar op het bestaande recht uitoefent, uitsluitend op het „exacte laboratorium-werk” steunt, en daarom die kritiek een andere, in zekere zin meerdere, betekenis zou hebben dan een langs deductieve weg opgebouwd oordeel van anderen. Uit de recensie van Prof. Schendstok in het Weekblad voor fiscaal recht van 23 April 1955 leid ik af, dat deze dezelfde mening is toegedaan.

Meer in het algemeen gesteld komt hier de vraag naar voren of een aan te brengen wijziging in het recht, dus het *jus constituendum*, aan de gevonden grondbeginselen afdoende kan worden getoetst. Zolang het gaat om analyse van en bezinning op de te treffen maatregel is zodanige toetsing hoogst nuttig; hierin ligt voor een belangrijk deel de waarde van het opsporen van samenvattende formules. Maar als het tenslotte gaat om de aanvaardbaarheid als nieuw recht kan — zo versta ik de opvatting van De Langen — uit de opgespoorde beginselen toch niet meer worden geput dan aanwijzingen hoe wellicht, of zelfs vermoedelijk, de beslissing daarover zal luiden; of de aldus gevonden aanwijzingen juist zijn moet tenslotte worden gepeild in de hoofden en harten van de mensen.

De zes grondbeginselen.

De grondbeginselen, die De Langen als resultaat van zijn onderzoek in het Nederlands belastingrecht heeft aangetroffen, zijn zes in getal, te weten drie verdelingsbeginselen, die in het thans uitgekomen deel worden besproken:

1. het draagkrachtsbeginsel;
2. het beginsel van de bevoorrechte verkrijging;
3. het profijtbeginsel;
en drie beginselen van andere aard, die zullen worden besproken in deel II;
4. het welvaartsbeginsel;
5. het beginsel van de minste pijn;
6. het beginsel van de geoorloofde realisatie.

Onder het vierde grondbeginsel worden alle „nevendoeleinden” van de belastingheffing gebracht. Een van de bijzonderheden van het belastingrecht, merkt De Langen op, is wel de innige ontmoeting hier van recht en economie. De laatste twee grondbeginselen tenslotte zijn beginselen, welke de uitvoering van de voorgaande vier beheersen.

In zijn inaugurele rede had De Langen nog het gelijkheidsbeginsel als zevende grondbeginsel voorgedragen. In het tweede deel van zijn boek zal evenwel, aldus kondigt de schrijver aan, worden belicht, dat het als een beginsel van andere orde moet worden beschouwd.

De progressie in de inkomstenbelasting.

Aan vele van de onderwerpen, waaraan De Langen diepgaande beschouwingen wijdt, moet hier worden voorbijgegaan. Men denke daarom niet dat die beschouwingen alleen voor de specialist in het belastingrecht interessant zijn; ik twijfel er niet aan of bij de komende algehele herziening van de belastingwetgeving, waarbij ook tal van vragen aan de orde zullen komen, die bij de belastingherzieningen van de laatste jaren op de achtergrond zijn gebleven, zal menig een, die in belangrijke belastingvragen geïnteresseerd is, ter verdieping van zijn inzicht van de conclusies van De Langen kennisnemen.

Ik wil echter even stilstaan bij een onderwerp, dat bij de behandeling van de belastingverlichtingen van dit jaar weer de aandacht heeft getrokken, namelijk de progressie in het tarief van de inkomstenbelasting. De Langen wijdt daaraan betrekkelijk uitvoerige beschouwingen, en gezien het doel van zijn onderzoek terecht. Er zijn vele punten van de belastingheffing, die de gemiddelde burgers maar weinig raken, maar tot het kleine getal van punten, die in veler rechtsbewustzijn leven, of althans gaan leven als de krant er over schrijft, behoort stellig de schaal van de inkomstenbelasting.

De Langen is van mening, dat dat tarief niet een homogeen geheel is. Het bestaat zijns inziens uit (a) een vermoedelijk matig progressief tarief, dat gebaseerd is op het draagkrachtsbeginsel en een evenredig genotsoffer verwezenlijkt; met welk matig progressief tarief samengesmolten is (b) een verdere progressie, steunende op het tweede grondbeginsel, dat van de bevoorrechte verkrijging.

Ik kan niet zeggen dat deze tweeledige verklaring van het bestaande tarief van onze inkomstenbelasting mij erg aanspreekt. Vele malen heb ik, zowel bij de voorbereiding van Regeringsvoorstellen als bij de behandeling daarvan in de Kamer, discussies over het tarief van de inkomstenbelasting bijgewoond. Daarbij heb ik steeds de indruk gekregen, dat een ieder, na afweging van alle aspecten, als het ware rechtstreeks komt tot een aanwijzen van het tarief dat hij in de bestaande omstandigheden het meest juiste acht. Daarvoor zijn verschillende verklaringen denkbaar, maar het lijkt mij in ieder geval toe, dat men niet in twee stappen denkt. Reeds daarom betwijfel ik of de constructie, die De Langen als verklaring meent te kunnen aanwijzen, de feitelijke grondslag is van ons tarief. En is trouwens in de gedachtengang van De Langen, die de leer van het evenredige genotsoffer ethisch de meest bevredigende acht, als men het streven naar inkomenscorrectie uitschakelt, de aanvulling van die gedachte met een tweede beginsel wel nodig om het bestaande tarief te verklaren? Want bedacht moet worden, dat een geïsoleerde toepassing van de leer van het evenredige genotsoffer op de inkomstenbelasting niet juist zou zijn. De Langen wijst er terecht op: Het beginsel van het evenredige genotsoffer is het ideaal voor de totale belastingheffing in de inkomenssfeer (De Langen rekent hiertoe ook de kostprijsverhogende belastingen, waarvoor hij later overigens ook een beroep doet op het profijtbeginsel — v. d. T.), niet voor één belasting in die sfeer (blz. 66). Betreft men evenwel ook de kostprijsverhogende

belastingen in de beschouwingen en bedenkt men hoe zware tol gemiddeld moet worden geëist, wil de belasting omstreeks een kwart van het nationale inkomen of meer opbrengen, dan „blijkt reeds dat ook degene die van mening is dat de inkomensvorming, zoals deze zich in de maatschappij voltrekt, geen belangrijke fouten vertoont — althans dat pogingen tot verzachting van de maatschappelijke tegenstellingen moeten worden afgewezen — niettemin, als hij het noodzakelijk levensminimum wil ontzien en de belastingen gaat omslaan met enige inachtneming van de draagkracht, onvermijdelijk tot zeer hoge tarieven voor de inkomstenbelasting moet komen, ter aanvulling van de meer proportioneel drukkende verbruiksbelastingen”. Prof. Lieftinck, aan wiens memorie van antwoord aan de Tweede Kamer over het belastingplan 1950 (blz. 2) ik deze passage ontleen, vervolgt even verder: De ondergetekende is er stellig van overtuigd dat, zolang de belastingdruk in zijn geheel zo zwaar moet zijn als thans het geval is, de economische nadelen van te hoge tarieven van de inkomstenbelasting het onmogelijk maken aan die belasting een corrigerende werking van enige betekenis te verlenen”.

Ik teken hierbij aan, dat De Langen de besteding van de belastingopbrengst, en dus ook de invloed van die besteding op de welvaartsbedeling, buiten beschouwing laat. En voorts dient bij bovenstaande citaten bedacht te worden dat sinds 1950, onder het bewind van genoemde minister en van hen, die thans aan de Kneuterdijk zetelen, het draagkrachtselement in de omzetbelasting aanzienlijk aan betekenis heeft gewonnen.

Het is overigens helaas onmiskenbaar, dat het gemis aan voldoende quantificeerbare grootheden op dit terrein aan de gedachtenwisseling over de verklaring van de progressielijn een academisch karakter geeft. De Langen heeft in de mogelijkheid van quantificering niet alle vertrouwen verloren (blz. 145); instemming zal echter in ieder geval zijn conclusie vinden, dat thans nog slechts sprake is van een onzeker tasten.

Economische nevendoeleinden van het belastingrecht.

Wie in het bijzonder belangstelling heeft voor het gebruik van de belastingheffing als instrument van de economische politiek, zal nog enig geduld moeten betrachten. De doeleinden van deze aard brengt Prof. De Langen onder bij zijn vierde grondbeginsel, het welvaartsbeginsel, dat zal worden behandeld in het tweede deel. Daarbij zullen echter bepaalde grenzen worden getrokken. De Langen merkt op, dat naar zijn mening bepaalde aspecten van economische aard, met name betreffende de handhaving, door middel van belastingheffing, van het binnenlandse monetaire evenwicht, buiten het gebied van de belastingwetenschap vallen, mits zij niet mede de wijze van verdeling van de totale last beïnvloeden. Wel zal hij daarentegen in het tweede deel onder de doeleinden van het fiscale welvaartsbeginsel opnemen de handhaving van het evenwicht op de betalingsbalans, welke handhaving nl. de verdelingswijze van de totale last beïnvloedt (blz. 35). Het financiële aspect — bij Van den Berge het onderwerp van een afzonderlijk hoofdstuk — blijft buiten behandeling, als niet behorende tot het terrein van het belastingrecht.

Afgewacht zal moeten worden in hoeverre de schrijver er in slaagt de hier aangegeven lijn vast te houden en te rechtvaardigen. Voor wie het eerste deel heeft doorgenomen staat echter vast, dat het afsluitende deel van deze omvangrijke studie stellig belangwekkende en tot nadenken prikkelende beschouwingen zal opleveren.