

Beginnelsen van de inkomstenbelasting en de praktijk van de wetgeving

Citation for published version (APA):

Weerepas, M. J. G. A. M. (1995). *Beginnelsen van de inkomstenbelasting en de praktijk van de wetgeving*. Gouda Quint. <https://doi.org/10.26481/dis.19950623mw>

Document status and date:

Published: 01/01/1995

DOI:

[10.26481/dis.19950623mw](https://doi.org/10.26481/dis.19950623mw)

Document Version:

Publisher's PDF, also known as Version of record

Please check the document version of this publication:

- A submitted manuscript is the version of the article upon submission and before peer-review. There can be important differences between the submitted version and the official published version of record. People interested in the research are advised to contact the author for the final version of the publication, or visit the DOI to the publisher's website.
- The final author version and the galley proof are versions of the publication after peer review.
- The final published version features the final layout of the paper including the volume, issue and page numbers.

[Link to publication](#)

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal.

If the publication is distributed under the terms of Article 25fa of the Dutch Copyright Act, indicated by the "Taverne" license above, please follow below link for the End User Agreement:

www.umlib.nl/taverne-license

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us at:

repository@maastrichtuniversity.nl

providing details and we will investigate your claim.

Samenvatting

Inleiding

Belastingheffing veronderstelt gedwongen overdrachten van burgers aan de overheid, en grijpt dus diep in in het leven en de beurs van de burgers. Het is dan ook begrijpelijk dat over de rechtvaardiging van belastingheffing altijd veel is gesproken en geschreven. Nu neem ik in dit onderzoek het bestaan van staat, overheid en belasting als gegeven aan en richt ik mij op de vormgeving van de belastingheffing. Belastingen kunnen immers naar object, subject en tarief verschillen, en kennen zodoende een grote mate van verscheidenheid. Bovendien kunnen bestaande heffingen worden gewijzigd of plaats maken voor andere.

Mijn onderzoek heeft betrekking op de besluitvorming aangaande belastingheffing. Deze wordt in beginsel door de regering en het parlement neergelegd in wetgeving. Volkomen doorzichtig is dit proces echter niet, enerzijds omdat afwenteling van de ene op de andere burger plaatsvindt en de wetgever bovendien naast de wens om middelen te verzamelen tevens nevendoeleinden nastreeft, anderzijds omdat in de besluitvorming de politieke context een belangrijke rol speelt. Daarmee doel ik met name op het compromissaire karakter van politieke beslissingen en de rol van pressiegroepen.

De vraag hoe de belastingheffing op rechtvaardige wijze kan geschieden, heeft vele hoofdbrekens gekost. Vele theorieën en beginselen ter rechtvaardiging van een verdeling van de lasten zijn in de loop van de tijd bedacht. Enkele theorieën en beginselen sprongen eruit en hebben voor een tijdje als leidraad gefungeerd voor de belastingheffer. Deze dacht met behulp van deze theorieën en beginselen een in de samenleving aanvaarde belastingheffing tot stand te kunnen brengen. Eén van die beginselen is het draagkrachtbeginsel.

Vanuit de wens een heffing naar draagkracht te realiseren, werd de inkomstenbelasting geïntroduceerd. Beknopt gezegd komt het erop neer dat sinds het einde van de vorige eeuw het draagkrachtbeginsel als het leidende beginsel van de inkomstenbelasting wordt beschouwd. De vraag is of het draagkrachtbeginsel heden ten dage nog voldoende opgeld kan doen om te spreken van een inkomstenbelasting gebaseerd op het draagkrachtbeginsel. Bovendien is het niet altijd helder en duidelijk waarover men spreekt; soms is bij voorbeeld niet duidelijk of men draagkracht in relatie tot een subject of tot een object bedoelt.

Daarnaast is het begrip doelmatigheid een factor die de werking van het draagkrachtbeginsel kan beperken. Dit komt tot uiting in het compromis van rechtvaardigheid en doelmatigheid.

De inkomstenbelasting is mijn object van onderzoek geweest. Ik heb aan de hand van de parlementaire geschiedenis en de literatuur de volgende vragen onderzocht:

1. Welke beginselen worden in de Wet IB 1964 en in enige van haar wijzigingswetten gebruikt? Zijn deze beginselen inherent aan het belastingrecht, of niet?
2. Hoe gaan de personen en instanties die bij het wetgevingsproces zijn betrokken met de beginselen om? Zijn dezen consequent in het omgaan met de beginselen of niet?

Met name is hierbij van belang of de zgn. oude beginselen nog een rol van betekenis spelen.

De studie naar de rechtvaardigingsgronden van de Wet IB 1964 omvat een meer praktische en een meer theoretische benadering.

Praktijk inzake de inkomstenbelasting

De bespreking van de praktijk van de wetgeving valt in drie gedeelten uiteen. Het eerste gedeelte betreft de ontwikkeling van de fiscale positie van de gehuwde vrouw; het tweede gedeelte de Tweeverdienerswetgeving en het derde de OORT-wetgeving. Het commentaar op de wetgeving is opgesplitst in algemene opmerkingen, opmerkingen betreffende wetgevingsbeginselen, het draagkrachtbeginsel, het gelijkheidsbeginsel, doelmatigheid en budgettaire overwegingen. Met betrekking tot de OORT-wetgeving maak ik ook opmerkingen over het vereenvoudigingsstreven.

In hoofdstuk 2 staat de ontwikkeling van de fiscale positie van de gehuwde vrouw centraal. Eén draagkrachtbeïnvloedend element valt met name op, nl. het buitenshuis werken van de gehuwde vrouw.

In de jaren zestig gaan steeds meer vrouwen buitenshuis werken. Aanvankelijk wordt met het draagkrachtverminderend effect van het buitenshuis werken van de gehuwde vrouw fiscaal rekening gehouden, naderhand niet meer.

De maatschappelijke ontwikkeling van de gehuwde vrouw is de leidraad geweest voor de nadere invulling van de belastingheffing. De belastingheffing past zich als het ware aan de maatschappelijke ontwikkeling aan. Hierdoor verandert de invulling van het draagkrachtbeginsel. Een meer individuele draagkracht komt in plaats van de gezinsdraagkracht. Alhoewel de maatschappelijke ontwikkeling de belastingheffing nader invult, blijft het draagkrachtbeginsel de leidende gedachte.

In de latere Tweeverdienerswetgeving, hoofdstuk 3, wordt meer rekening gehouden met de verdere verzelfstandiging van de positie van de (gehuwde) vrouw. Het proces van aanpassing van de belastingheffing aan de maatschappij gaat voort. In deze wetgeving wordt een synthese gevonden tussen de gezinsdraagkracht en de individuele draagkracht.

In vergelijking met de periode voorafgaand aan de Tweeverdienerswetgeving komt de gezinsdraagkracht onder grotere spanning te staan. In deze periode blijkt dat het toekennen van gewicht aan draagkrachtbeïnvloedende factoren een moeilijke zaak is.

Bovendien komen ongehuwde samenlevingsvormen steeds meer voor. In de Tweeverdienerswetgeving vindt een gelijkstelling plaats van de gehuwden naar de ongehuwd samenlevenden en omgekeerd. Echter een volledige gelijkstelling wordt niet mogelijk geacht vanwege de uitvoeringsaspecten en budgettaire overwegingen. De rechtvaardigheid vindt zodoende haar begrenzing in de uitvoering en het budget.

De reparatiewetgeving van de Tweeverdienerswetgeving maakt duidelijk dat de ingewikkeldheid van de wetgeving buiten alle proporties is.

In hoofdstuk 4 worden de commissie-OORT en de daaropvolgende OORT-wetgeving behandeld, waarvan een beperking van de complexiteit werd verwacht. De geschiedenis van de instelling van de commissie-Oort toont aan dat een onderscheid moet worden gemaakt tussen de wens tot vereenvoudiging op abstract niveau en de wens tot vereenvoudiging op concreet niveau. Op abstract niveau stemt een ieder in met de wens tot vereenvoudiging, op concreet niveau wordt dat moeilijker.

Onder vereenvoudiging wordt verstaan een vermindering van de administratieve problemen voor de burger, een toevloeden van de collectieve lasten naar de staatskas met zo min mogelijk maatschappelijke kosten en een beperking op menskracht bij de belastingdienst.

In 1986 heeft de commissie-OORT vereenvoudigingsvoorstellen gedaan. Na een enthousiaste ontvangst van deze voorstellen bleef door de vele amendementen in de uiteindelijke wet weinig van de vereenvoudiging overeind. Geconcludeerd kan worden dat de roep om vereenvoudiging wel heeft bestaan, maar dat deze sterk aan kracht heeft ingeboet.

Een van de redenen hiervoor is gelegen in het succesvol optreden van presiegroepen. Een voorbeeld hiervan is de introductie van de overhevelings-toeslag.

Met betrekking tot het draagkrachtbeginsel merk ik hier slechts op dat de alleenstaande-toeslag om doelmatigheidsredenen en budgettaire overwegingen is afgeschaft.

Wat de gelijkstelling van de ongehuwd samenlevenden ten opzichte van de gehuwden betreft, lag het aanvankelijk in de bedoeling om deze terug te draaien. De ongehuwd samenlevenden dienden volledig individueel in de belastingheffing te worden betrokken. Het uiteindelijke wetgevingsproduct is min of meer in een handhaving van de bestaande wetgeving met een aantal optieregelingen geresulteerd.

Verder leert de parlementaire geschiedenis van OORT-I dat de eis van doelmatigheid in opmars is. Er wordt zelfs gesproken van een beginsel van doelmatigheid. De verhouding tussen rechtvaardigheid en doelmatigheid moet ten gunste van de doelmatigheid worden bijgesteld.

Onder de eis van doelmatigheid moet hier in ieder geval een vereenvoudigingsstreven worden verstaan. Naast de eis van doelmatigheid hebben budgettaire overwegingen een beduidende rol in de totstandkoming van OORT-I gespeeld.

De algemene conclusie die voortvloeit uit de bestudering van de parlementaire geschiedenis en de literatuur betreffende OORT-I, luidt dat de werking van beginselen onderhevig is aan tijd en plaats.

In hoofdstuk 5 komen OORT-II en OORT-III aan de orde. OORT-II betreft de aanpassing van de tariefstructuur en de afschaffing of beperking van de in de niet-winstfeer gemaakte kosten en OORT-III de afschaffing of beperking van aftrekbaar kosten in de winstfeer. Het algemene artikel inzake de aftrekbaarheid van kosten is aangescherpt.

De afschaffing of beperking van de aftrekposten heeft samen met de afschaffing van de alleenstaande-toeslag in het parlement en in de literatuur veel stof doen opwaaien. Daarnaast werd de symmetrie tussen aftrekbaarheid van kosten en onbelaste vergoedingen doorbroken.

De voornaamste reden voor OORT-II en OORT-III is gelegen in budgettaire overwegingen. De lastenverlichting die door de invoering van OORT-I in het verschiet was gesteld, moest worden betaald.

Nu kan gezegd worden dat budgettaire overwegingen altijd een rol spelen in de belastingheffing, maar het moet natuurlijk niet zo zijn dat deze overwegingen de rol van 'verdelingsbeginsel' toebedeeld krijgen. De belastingwetgever legt lasten op, en deze lasten moeten volgens een rechtvaardig principe worden verdeeld. De belastingwetgever mag zich hierbij niet de vraag stellen waar het meeste geld te halen is. In dat geval is niet meer het draagkrachtbeginsel, maar zijn budgettaire overwegingen het 'verdelingsprincipe'. Budgettaire overwegingen kunnen aan de tot stand gebrachte lastenverdeling een deel van de daaraan togedachte rechtvaardiging ontnemen.

Een conclusie die met betrekking tot de gehele OORT-wetgeving kan worden getrokken, is dat de vereenvoudiging uiteindelijk ver te zoeken is.

Theorie inzake de beginselen van een rechtvaardige inkomstenbelasting

In het bovenstaande heb ik de zgn. praktijk beschreven. Ik heb twee grote wetgevingsoperaties via een onderzoek van de wetsgeschiedenis en een literatuurstudie bekeken. Tijdens het onderzoek rees de vraag hoe de beginselen van belastingheffing zich uitkristalliseren. Met andere woorden, wat is de achtergrond, waarin de beginselen van belastingheffing hun gelding verkrijgen?

Het is duidelijk dat de belastingheffing verweven is met de maatschappelijke orde. Budgettaire, economische en politieke overwegingen spelen een belangrijke rol bij de totstandkoming van de wetgeving. In een overgangshoofdstuk, hoofdstuk 6, bespreek ik deze overwegingen.

Bij de politieke overwegingen maak ik een onderscheid tussen het voeren van een bepaald beleid en het bestaan van pressiegroepen. Pressiegroepen spelen een aanzienlijke rol bij de totstandkoming van de belastingwetgeving. In het

bestaan van pressiegroepen zit een paradox: enerzijds zijn ze nodig om bepaalde maatschappelijke problemen aan het licht te brengen en anderzijds is er een probleem van democratische verantwoording.

Het bestaan van pressiegroepen en hun invloed vormen een reden te meer om te veronderstellen dat de invulling van het draagkrachtbeginsel zeer gebonden is aan tijd en plaats.

Na dit overgangshoofdstuk bespreek ik in hoofdstuk 7 de theorie, zoals deze in de literatuur is gepresenteerd. In deze theorie komt voornamelijk de totstandkoming van het compromis tussen rechtvaardigheid en doelmatigheid aan de orde.

De belastingheffing kent al sinds lange tijd een behoefte aan een rechtvaardiging. Na de bespreking van enige werken van fiscale auteurs ga ik aan de hand van twee verdelingsbeginselen, t.w. het draagkracht- en het profijtbeginsel, na of deze enige gelding in het belastingrecht hebben. Het blijkt dat de twee beginselen toepassingsmogelijkheden en beperkingen kennen.

Vervolgens komt het gelijkheidsbeginsel aan de orde. Het beginsel kan als 'overkoepelend' beginsel van de verdelingsbeginselen worden gezien. Een onderscheid wordt gemaakt tussen het gelijkheidsbeginsel in het algemeen en het gelijkheidsbeginsel in het belastingrecht. De werking van het gelijkheidsbeginsel in het belastingrecht komt met name in de jurisprudentie tot uiting. Het beginsel kent echter een relatieve waarde; onder andere de eis van doelmatigheid beperkt de werking van het beginsel.

De eis van doelmatigheid staat tegenover die van de rechtvaardigheid. Deze eis van doelmatigheid is mijns inziens door zijn werking als een beginsel te beschouwen; de eis kan de werking van de rechtvaardigheid beperken. Onder doelmatigheid kunnen veel belangen worden geschaard.

Uiteindelijk heb ik de onderzochte wetgevingsprodukten aan de beginselen en het compromis van rechtvaardigheid en doelmatigheid getoetst.

In de Tweeverdienerswetgeving is de rechtvaardigheidseis ver doorgevoerd. De prijs hiervoor is dat de doelmatigheid ver te zoeken is. De ingewikkeldheid resulteert in een roep om vereenvoudiging.

Om aan deze roep te voldoen, wordt een commissie ingesteld. De commissie-Oort komt met vergaande vereenvoudigingsvoorstellen. Deze voorstellen worden niet helemaal in wetgeving omgezet. De wil is wel aanwezig geweest, echter vele amendementen hebben de wetgeving ingewikkelder gemaakt. In deze hebben pressiegroepen een rol gespeeld. De toepassing van de eis van doelmatigheid in de vorm van een vereenvoudigingsstreven is niet gerealiseerd.

OORT-I heeft een tariefverlaging bewerkstelligd en deze moet betaald worden. De opbrengst wordt gevonden in de afschaffing of beperking van bepaalde aftrekposten (OORT-II en OORT-III).

Budgettaire overwegingen bepalen het rechtvaardigheidsgehalte van OORT-II en OORT-III. Bovendien wordt in OORT-II en OORT-III een asymmetrie in

gevoerd. Bepaalde kosten zijn niet (meer) aftrekbaar, terwijl vergoedingen daarvoor onbelast zijn. Dit is in strijd met het gelijkheidsbeginsel.

Het gedetailleerde karakter van de voorstellen en de verzwarende van de uitvoering van de wetgeving voor alle betrokken partijen maken dat de doelmatigheid ver te zoeken is.

Resumerend kan worden gezegd dat het compromis tussen rechtvaardigheid en doelmatigheid voortdurend in beweging is.

Ik kom terug op de probleemstelling. Het antwoord op de eerste vraag: Welke beginselen gebruikt de belastingwetgever?, luidt: het draagkrachtbeginsel, het gelijkheidsbeginsel en het doelmatigheidsbeginsel. Deze beginselen blijken voor de wetgever veelvuldig als leidraad te dienen. Daarnaast worden meer terloops gebruikte beginselen en de motieven, die op een bepaald tijdstip als dringend worden ervaren in acht genomen.

De tweede vraag, inhoudende of de personen en de instanties die bij het wetgevingsproces zijn betrokken, de beginselen c.q. de motieven consequent gebruiken, moet ontkennend worden beantwoord. Toepassing en invulling van de beginselen zijn afhankelijk van tijd en plaats. De maatschappelijke verhoudingen bepalen de nadere invulling van de belastingheffing.

Bovendien spelen politieke belangen een rol. Hierbij valt bij voorbeeld te denken aan de noodzaak compromissen te sluiten.

Wellicht geldt dit niet alleen voor het belastingrecht, doch voor het gehele recht. De afhankelijkheid van tijd en plaats geeft een zekere mate van flexibiliteit aan het recht.

Hiermee kom ik tot aan de algemene conclusie van het onderzoek. De roep om een rechtvaardiging van de inkomstenbelasting blijft bestaan. Deze rechtvaardiging wordt gevonden in het draagkrachtbeginsel. Alhoewel het beginsel zeer vaag is en een eensluidende, nauwkeurige beschrijving niet kan worden gegeven, is het blijkbaar belangrijk dat de Wet IB 1964 is gebaseerd op het draagkrachtbeginsel. Dit geldt te meer daar een redelijk alternatief voor het draagkrachtbeginsel (nog) niet is gevonden.

Summary

Principles and practice of income taxation

Introduction

Taxation presupposes imposed transfers of money by citizens to the state. This deeply affects people's lives and pocketbooks. The fact that there has always been a lot of discussion about the justification of taxation needs no further explanation. In my dissertation, where the existence of state, public authority and taxes are assumed to be given facts, I have concentrated on the form of taxation. Taxes may differ according their object (type of tax), their subject (type of tax payer) and their rate, which creates a great variety in taxation. In addition, existing taxes can be amended or replaced by others.

My study focuses on the decision-making process in taxation. In principle, the results of this process are laid down by government and parliament in statutes. This process is not entirely transparent. First of all, the one taxpayer may transfer his burden to another and the legislator has other objectives in addition to the wish to raise state capital. And second, the political framework plays an important part in decision-making. The latter refers in particular to the 'art of the possible' character of political decisions and the role of pressure groups.

Many have wrestled with the question of how to justify taxation. A substantial number of theories and principles serving to justify a distribution of the tax burden has been formulated over the years. Some theories and principles have come to the foreground and have served for a while as a guideline to the tax collector, who assumed that with the aid of these theories and principles a system could be devised capable of rendering taxation acceptable to society. One of these principles is the principle of taxation according to the ability to pay, which I shall call here the 'means principle'.

As a result of the desire to bring about a taxation system based on means, income tax was introduced. Briefly stated, since the end of the last century the leading principle underlying income taxation has been the means principle. The question, however, is whether this principle is still valid in today's world and whether income taxation continues to be based on this principle. Furthermore, it is not always clear what is meant by the means principle, for example, when applied in relation to the object of taxation or when applied in relation to the subject. Another factor which may limit the operation of the means principle is

the notion of expediency. This is manifested in the compromise between a just tax and an appropriate tax in terms of expediency.

The object of my study is income taxation. On the basis of legislative history and doctrinal writings, I have studied the following questions:

- 1 What principles were used in the Dutch Income Tax Act 1964 and its Amendment Acts? Are these principles inherent in tax law, or not?
2. How do the individuals and bodies involved in the legislative process handle these principles? Are they consistent in dealing with them?

Of particular importance here is whether the 'old' principles continue to have an impact. The study of the grounds justifying the Income Tax Act 1964 is carried out from both a practical and a more theoretical angle.

The practice of income taxation

The discussion of the Act's practice is divided in three parts: the development of the fiscal position of the married woman; fiscal legislation regulating the income tax duties of double income earners and, thirdly, the OORT-legislation. The comment on the legislation is organized as follows: general remarks, comments on principles of legislation, the means principle, the principle of equality, the requirement of expediency and budgetary considerations. In connection with the OORT-legislation, I also discuss the simplification efforts.

In Chapter 2, the development of the fiscal position of the married woman is the central focusing point. One element influencing the means element becomes immediately visible: the married woman's entering the job market. In the sixties, more and more women are finding work outside the home. Initially, the negative effect of this on the family's means is taken into account, later this consideration is abandoned.

The social development of the married woman has been the guiding principle for the way in which taxes were imposed. The legislator adapts himself, as it were, to social changes, which automatically changes the definition of the means principle. An ability to pay which focuses more on the individual takes the place of 'family means'. Although social changes define the way in which taxes are imposed, the means principle nevertheless remains the leading principle.

In the subsequent Double Income Acts, discussed in chapter 3, the continuing emancipation of the (married) woman is taken into account. The process of adapting the taxation system to societal changes stays intact. In these Acts, a synthesis is found between family means and individual means.

In comparison to the period preceding the Double Income legislation, the family's ability to pay comes under a lot of strain. In this period, it becomes evident that giving weight to factors which have an impact on the ability to pay is a difficult issue. In addition, more and more forms of cohabitation emerge. In the Double Income Acts, cohabitants are treated on a somewhat equal basis with married couples. Full equality is deemed not feasible for budgetary reasons and for reasons of implementation. The element of being 'just' is therefore restrained by the elements of 'implementation' and 'budget'.

The legislation introduced to redeem the flaws of the Double Income Acts shows that the Acts were disproportionately complex.

In Chapter 4, the OORT Commission and the resulting OORT-legislation are discussed. It was anticipated that the OORT-legislation would reduce the complexity of fiscal legislation. The history of the introduction of the OORT Commission demonstrates that a distinction must be made between the desire to come to a simplification at an abstract level and the wish for an effective simplification. At an abstract level, there is a consensus, difficulties are encountered at a concrete level.

Simplification should be understood as: fewer administrative problems for taxpayers, a flow of the collective tax and social security charges to the treasury with the least possible cost to society and less manpower for the revenue office.

In 1986, the OORT Commission came with proposals to simplify the system. Although these were met with enthusiasm, the resulting Act did not constitute a major simplification due to the large number of amendments. It can be concluded that the initial strong call for simplification was getting increasingly feeble. This was partly the result of the success of pressure groups. A case in point is the introduction of the premium transfer allowance (*overhevelingstoeslag*), a shifting of the burden from the employer, or social security office, to the employee, or benefit claimant.

With regard to the means principle, I merely note in this chapter that the additional exemption for single householders has been abolished for both budgetary reasons and reasons of expediency. Originally, it was planned to do away with the equal treatment of cohabitants vis-à-vis married couples. The idea behind this was that cohabitants should be taxed on an individual basis only. In the eventual legislative product, the existing legislation was kept intact, but was complimented by a number of optional arrangements.

A study of the legislative history of OORT-I shows that the expediency requirement is gaining ground. There is even talk of an expediency *principle*. The balance between just taxation and expedient taxation should be tipped in favour of expediency. The expediency requirement consists at least of the simplification effort. Apart from the expediency requirement, budgetary considerations have played an important role in the realization of OORT-I. The general conclusion to be drawn from studying the legislative history and the scholarly literature on OORT-I is that the operation of principles is affected by time and place.

In chapter 5, OORT-II and OORT-III are discussed. OORT-II deals with the adaptation of the rate structure and the abolition, or restriction, of the deductibility of costs incurred in non-profit situations, whereas OORT-III deals with the abolition or restriction of the deductibility of costs incurred by businesses. The general article on the deductibility of costs has been tightened. The abolition or restriction of deductions in conjunction with the abolition of the additional tax exemption for single householders has stirred a lot of dust both

in parliament and among doctrinal writers. In addition, the symmetry between deductibility of costs and tax-exempt cost allowances has been broken. The principal considerations leading to OORT-II and OORT-III were of a budgetary nature. The tax relief which had been promised by OORT-I needed to be funded. Although it is conceded that budgetary considerations always play a role in taxation, they should nevertheless not be given the function of 'distribution principle'. The fiscal legislator imposes tax duties and this burden should be distributed fairly. He should not base his decision on how to obtain maximum revenue. If he does, it is no longer the means principle, but budgetary considerations which function as a 'distribution principle'. Budgetary considerations can take away part of the justification earmarked for the distribution of the burden. The conclusion to be drawn on the basis of the entire OORT-legislation is that, in the end, the intended simplification did not materialize.

The theory of the principles underlying a just income tax system

In the preceding section, I have described the taxation practice. I have investigated two major legislative operations by studying its legislative history and the writings of fiscal scholars. In the course of my research, the question arose as to how the principles of taxation come about. In other words, what gives them validity?

It is clear that taxation is closely connected with the social order. Budgetary, economic and political motives play an important role in the creation of fiscal laws. In an intermediate chapter, chapter 6, these motives are discussed. When discussing political motives, I draw a distinction between conducting a certain policy and the existence of pressure groups. The latter substantially influence the creation of fiscal legislation. The phenomenon of pressure groups harbours a paradox: on the one hand they are needed to bring out certain social problems and on the other hand there is the problem of democratic legitimation. The existence of pressure groups and their influence are all the more reason for assuming that the definition of the means principle is determined by time and place.

Following the intermediate chapter, chapter 7 features the theory of taxation as presented in doctrinal writing, which mainly deals with the creation of the compromise between just and expedient taxation. For a long time, taxation has been in need of justification. After discussing a number of works by authors on fiscal matters, I investigate whether the two distribution principles, i.e. the means principle and the direct-profit principle, have any validity in fiscal law. The outcome is that the two principles are applicable, but not without restriction. Subsequently, the principle of equality is discussed. This principle can be considered an overall principle under which the distribution principles can be ranged. A distinction is made between the general principle of equality and the principle of equality as applied in fiscal law. The operation of the principle of equality in fiscal law can be derived from case law. The merit of the principle, however, is relative; its operation is restricted by, among other things, the

requirement of expediency. This requirement is counterbalanced by the requirement of just taxation. Because of its operation, the expediency requirement, in my view, can be considered a principle. It may limit the operation of the principle of just taxation. Many interests are dressed up as reasons of expediency.

Finally, I test the products of legislation I have investigated against the principles and the compromise between justice and expediency. In the Double Income Acts, the requirement of just taxation has been too severely applied, leaving little or no room for expediency. Its complicated structure calls for simplification. In order to meet this problem, a commission, the OORT Commission, was installed. This commission proposed far-reaching simplification measures. Their proposals have not been converted into legislation in their entirety. There was a will to do so, but the many amendments complicated the proposed legislation. Pressure groups were active here. The application of the requirement of expediency in the form of a simplification effort has not been realized.

Oort-I has brought about lower rates, which called for financial compensation. Such compensation was found in the abolition or restriction of the deductions for certain costs (OORT-II and OORT-III). Budgetary considerations determine the 'justice value' of OORT-II and OORT-III, which also introduced asymmetry between (no longer) deductible business costs and tax-exempt cost allowances. Certain business costs are no longer deductible, whereas cost allowances are tax-exempt. This is in violation of the principle of equality.

The degree of detail in the proposals and the higher demands with regard to the implementation of the legislation for all parties involved cause the expediency element to be almost non-existent. In sum, it can be said that the compromise between justice and expediency is in a constant state of flux.

To return to the central problem of the thesis: the answer to the first question as to which principles are used by the tax legislator is: the means principle, the principle of equality and the principle of expediency. These are the principles the legislator often uses as guidelines. In addition to those, some *ad hoc* principles and motives are taken into account if they are considered pressing at a certain point in time.

The second question as to whether the principles, or the motives, as the case may be, are applied consistently by the individuals and bodies involved in the legislative process must be answered in the negative. Their application and definition are determined by time and place. Social relations are responsible for a more detailed definition of taxation. Furthermore, political interests play an important role, for instance, the necessity to compromise. This, perhaps, holds true for all types of law, not just tax law. A dependence on time and place makes the law flexible to some degree.

The study ends with a general conclusion. The call for a justification of income tax remains. Such justification is found in the means principle. Although this principle is rather vague and lacks a precise, unequivocal definition, it is apparently important that the Income Tax Act 1964 is based on the means

principle. The more so, since a suitable alternative for this principle has not yet been found.

translated by Louise Rayar