



vermogens, hun ontwikkelingsniveau en hun psychische- en sociale vaardigheden niet gelijk zijn. Er bestaat een grote verscheidenheid aan burgers. Wil de belastingdienst daarmee rekening houden dan vergt dat extra tijd en werk, hetgeen ten koste gaat van de doelmatigheid van belastingheffing. Gebrek aan intellectuele vermogens en/of psychische- en sociale vaardigheden van de kant van belastingbetalers en de grote eisen die uit doelmatigheidsoverwegingen aan de belastingambtenaar worden gesteld, kunnen de uitvoering van de vage, gecompliceerde belastingwetgeving dus frustreren.²⁰⁰ Hiermee dient de wetgever rekening te houden indien aan het gelijkheidsbeginsel concrete betekenis wordt toegekend. Dit beginsel is niet voor niets een van de meest fundamentele rechtsbeginselen waarvan men stelt dat het leeft "in het algemeen rechtsbewustzijn".²⁰¹

Een van de Geschriften van de Vereniging voor belastingwetenschap (nr. 177) vermeldt dat codificatie van het gelijkheidsbeginsel in de Algemene wet bestuursrecht niet nodig lijkt. Het gelijk behandelen van gelijke gevallen is zo vanzelfsprekend en fundamenteel, dat een afzonderlijke formulering van het gelijkheidsbeginsel in de Algemene wet bestuursrecht een overbodige en potsierlijke indruk zou maken.²⁰² Mijns inziens is deze noodzaak wél aanwezig. Uit de ervaringen van de belastingdienst blijkt namelijk dat persoonlijke omstandigheden een juiste uitvoering van belastingwetten in de weg kunnen staan. Niet iedereen kan de wet- en regelgeving interpreteren en toepassen.²⁰³ Daarbij komt dat bij de uitvoering van de belastingwetgeving, de doelmatigheid inderdaad de grenzen bepaalt waarmee de belastingambtenaar aan dit beginsel van gelijkheid concreet vorm kan geven.²⁰⁴ Dit zou gevolgen moeten hebben voor het tot stand komen van de belastingschuld van belastingbetalers en dus voor de toepassing van het gelijkheidsbeginsel. De belastingpraktijk laat zien, aldus ook Langerreis, dat de formele belastingschuld van belastingbetalers niet altijd aansluit bij de materiële belastingwetgeving, waarin het gelijkheidsbeginsel is verwerkt.²⁰⁵ Pas wanneer de formele belastingschuld van belastingbetalers aansluit bij de materiële belastingwetgeving, verkrijgt het gelijkheidsbeginsel de fundamentele betekenis die daaraan in theorie wordt toegekend.

2.4.1.2 Het draagkrachtbeginsel

Het door De Langen geformuleerde draagkrachtbeginsel stoelt op het gelijkheidsbeginsel.²⁰⁶ Het gelijkheidsbeginsel beoogt te komen tot een gelijkheid van opoffering van inkomen, terwijl het draagkrachtbeginsel het antwoord wil geven op de vraag hoe men een gelijkheid van druk, offer, "last en bezwaar" kan bereiken.^{207 208}

²⁰⁰ Zie de hoofdstukken 3 en 4.

²⁰¹ H.D. van Wijk, W. Konijnenbelt [8, blz. 113]. Dat geldt ook voor het rechtszekerheidsbeginsel.

²⁰² Geschriften etc. nr. 177 [19, blz. 24].

²⁰³ Zie hoofdstuk 4.

²⁰⁴ R.H. Happel [17, blz. 12, 13, 19 e.v.].

²⁰⁵ Ch.J. Langerreis [20, blz. 72].

²⁰⁶ W.J. de Langen [12, blz. 60 e.v.].

²⁰⁷ W.J. de Langen [12]: "De vraag was echter, hoe men zulk een gelijkheid van druk, van offer, van "last en bezwaar" kan bereiken. Het antwoord kwam van Nederlandse zijde, met behulp van een definitie van het begrip draagkracht. Dit antwoord heeft "de standaard" waarnaar Stuart Mill op zoek ging, in