

43. Het pijnlijke herstel

Deel 2: de fiscale bakermat

MR. DR. S.M.H. DUSARDUIJN

Het tweede deel van het rechtshistorische drieluik over het naoorlogse rechtsherstel toont het fiscale terrein. Na een schets van de wijze waarop het fiscale stelsel van de vooroorlogse jaren ingrijpend werd herzien door de bezetter wordt geanalyseerd hoe de belastingwetgeving werd ingezet voor de wederopbouw van Nederland. Essentieel onderdeel van die financiële afrekening met het oorlogsverleden betreft de Vermogensaanwasbelasting en de Vermogensheffing ineens. Deze bijzondere heffingen hebben samen met de bijzondere bevoegdheden van belastingambtenaren het fiscale terrein in de naoorlogse jaren gekleurd, soms op wonderlijke wijze. Aansluitend wordt de (on)mogelijkheid onderzocht om belasting te heffen over het vermogen van vijandelijke onderdanen dat op grond van de Besluitwetgeving van rechtswege was overgedragen aan de Nederlandse Staat. Tot slot richt het onderzoek zich op de bijzonderheden van de fiscale praktijk in deze periode, waarin zowel het werk van belastingambtenaren als het werk van fiscale wetenschappers wordt beschouwd. Een tussenconclusie besluit deze bijdrage.

1. Inleiding

In het eerste deel van het rechtshistorische drieluik over het pijnlijke (rechts)herstel stonden de opkomst en teloorgang van het Nederlands Beheersinstituut (NBI) centraal. Ook werden de motieven geanalyseerd voor de inzet van belastingambtenaren bij ondersteuning van dit instituut.¹ Het tweede deel van deze reeks richt de focus op de fiscaliteit in de naoorlogse jaren, een periode aaneengeregen van bijzonderheden op het terrein van wetgeving, bevoegdheden en gedragingen.

De beschouwing start met een schets van de verschillende heffingen die voor de oorlog bestonden, heffingen die tijdens de bezettingsperiode aanzienlijk wijzigden. In de naoorlogse jaren hielden deze nieuwe belastingen veelal stand. In deze periode was het vizier van de Nederlands overheid vrijwel uitsluitend gericht op de wederopbouw, een vooruitkijken met de bedoeling – wellicht tegen beter in – het oorlogsverleden af te schudden. Essentieel onderdeel van die afrekening met het verleden betreft de door Lieftinck geïntroduceerde bijzondere heffingen: de Vermogensaanwasbelasting (1946) en de Vermogensheffing ineens (1947). Deze eenmalige heffingen werden als onderdeel van het rechtsherstel ingevoerd met het oog op budgettaire sanering.

Nadat het beeld van de belastingwetgeving duidelijk geworden is, kan worden gekeken naar de implicaties van de fiscale rechtsregels ten aanzien van het vermogen van vijandelijke onderdanen dat op grond van de Besluitwetgeving van rechtswege in eigendom was overgedragen aan de Nederlandse Staat. Tot slot richt het onderzoek zich op de fiscale praktijk: de wijze waarop belastingambtenaren hun bevoegdheden benutten bij de uitvoering van wetgeving, aangevuld met de kijkrichting van fiscale wetenschappers. Een tussenconclusie besluit deze beschouwing over de bijzonderheden die in de naoorlogse jaren het fiscale leven beïnvloedden.

2. De fiscale wereld van weleer

2.1 Vooroorlogse jaren

Aan de vooravond van de Tweede Wereldoorlog was het Nederlandse belastingstelsel een sterk verouderd bouwwerk van talloze, vaak ineffectieve rechtsregels. Zo was de Wet IB 1914 gebaseerd op het bronnenfictiesysteem, waarbij het ‘zuiver inkomen’ slechts bij benadering werd vastgesteld.² Daarnaast werd ten laste van het inkomen een gemeentefondsbelasting geheven, de Wet op de Personele Belasting 1896 belastte aansluitend het gebruik van

1 Zie S.M.H. Dusarduijn, ‘Het pijnlijke herstel: een rechtshistorisch drieluik. Deel 1: de naoorlogse jaren’, *MBB* 2023/14. Het drieluik is onderdeel van het project *Vermogensonteygening en ons vermogen daarvan te leren*, tot stand gekomen met een subsidie van het Mondriaan Fonds.

2 Wet IB 1914. Dit stelsel, ontleend aan de Pruisische doctrine, toont het sterk op Duitsland georiënteerde Nederlandse belastingrecht. Ook in de naoorlogse periode bleef de fiscale blik van de Nederlandse belastingwetgever gericht op het Duitse buurland, zie paragraaf 2.2.2.

gebouwen.³ De Wet VB 1892 hief een vermogensbelasting voor vermogens van f 16.000 of hoger, vermogens boven f 50.000 werden bovendien belast met de Verdedigingsbelasting I.

In deze stapeling van heffingen voor particulieren waren de tarieven niet hoog: het maximale inkomstenbelastingtarief bedroeg 16% en het tarief van de vermogensbelasting was slechts enkele procenten. De belastingdruk in Nederland bleek zelfs uitzonderlijk laag vergeleken met andere West-Europese landen.⁴ Toch was de belastingontduiking aanzienlijk: voor de vermogensbelasting bedroeg deze ongeveer 10-20%, circa 10% van de Nederlandse belastingplichtigen ontdukte de inkomstenbelasting.⁵

In de jaren dertig klonk de roep om herziening van het wrakke fiscale stelsel. Verschillende hervormingen van het Nederlandse belastinggebouw werden bepleit door de *Commissie-Bodenhausen*, de door de regering ingestelde adviescommissie van belastingambtenaren en belastingdeskundigen.⁶ Haar pleidooi voor de invoering van een inkomstenbelasting gebaseerd op het reële inkomen met een loonbelasting als voorheffing kreeg echter onvoldoende politieke steun. Het fiscale denkproces werd ruw afgebroken door de bezetting.⁷

2.2 De fiscale erfenis van de oorlogsjaren

2.2.1 Landoorlogreglement

Zodra Nederland, zoals de Führer het eufemistisch duidde, ‘onder de bescherming van de Duitsche troepen’ werd geplaatst,⁸ gold de vraag naar de gevolgen van deze bezetting voor het belastingrecht.⁹ Voor het antwoord daarop vormt het Landoorlogreglement (LOR) een belangrijke bron. Dit reglement bevat algemene gedragsregels voor staten omtrent hun betrekkingen tot elkaar en de bevolking in geval van oorlog, teneinde ‘de belangen der menschheid en de steeds voortschrijdende eischen der beschaving’ te dienen.¹⁰ Het LOR bevat ook bepalingen inzake de regel-

geving in het bezette gebied.¹¹ In dat kader verkondigde Rijkscommissaris Seyss-Inquart dat het Nederlandse recht van kracht zou blijven voor zover dit verenigbaar was met de bezetting.¹² De Duitse bezetter leek zodoende rekening te houden met het LOR dat bepaalde:

‘Wanneer het gezag van de wettelijke overheid feitelijk is overgegaan in handen van degene, die het gebied heeft bezet, neemt deze alle maatregelen, die in zijn vermogen staan, ten einde voor zoveel mogelijk de openbare orde en het openbare leven te herstellen en te verzekeren en zulks, behoudens volstrekte verhindering, met eerbiediging van de in het land geldende wetten.’¹³

Met het toetsingsarrest oordeelde de Hoge Raad evenwel dat de Nederlandse rechter een verordening van de bezetter niet mócht toetsen aan het LOR; de innerlijke waarde of billijkheid daarvan mocht evenmin worden beoordeeld.¹⁴ Op deze wijze werden Duitse verordeningen gelijkgesteld aan Nederlandse wetgeving en zelfs beschouwd als legaal.¹⁵ De papieren waarborgen van het LOR boden evenmin bescherming tegen de implementatie van fiscale bezettingsmaatregelen. Art. 48 LOR bepaalt weliswaar dat het heffen van ‘belastingen, rechten en tollén’ zo veel mogelijk moet geschieden volgens de geldende regels en grondslagen, maar de bezetter kan aanspraak maken op de opbrengst daarvan onder slechts de verplichting te voorzien ‘in de kosten van het bestuur van het bezette gebied’. Daarnaast bepaalt art. 49 LOR dat de bezetter bevoegd is tot het heffen van nieuwe belastingen, *mits* deze heffingen geschieden ‘ter voorziening in de behoeften van het leger of van het bestuur van dat grondgebied’.

Intermezzo: zoengeld

Het door de Duitse bezetter tijdens de oorlog geheven *zoengeld* lijkt in strijd met deze bepaling, het doel van deze heffing betrof immers niet de financiering van leger of bestuur maar de bestraffing van verzetsdaden. Dit ‘smartengeld’ voor het plegen van strafbare feiten of het toebrengen van schade aan Duitse eigendommen werd als een collectieve boete opgelegd aan gemeenten en moest worden verhaald op de welgestelde inwoners in deze gemeente, de

3 Daarnaast hanteerde de Nederlandse belastingwetgever ook specifieke heffingen voor particulieren zoals de rijwielbelasting, de belasting op gouden en zilveren werken, de zegelrechten en een grondbelasting.

4 J.P.C. Sentel, ‘Ons belastingstelsel gezien van Duitsch standpunt’, *De belastingconsulent*, maart 1941, afl. 3.

5 F. Hoek & J. ten Wolde, *Roof en Restitutie Joods Vermogen*, rapport aan Contactgroep Tegoeden Wereldoorlog II, deel II, 15 december 1999, p. 76-77.

6 Commissie geleid door Christiaan Bodenhausen, Minister van Financiën onder het kortstondige kabinet-Colijn V.

7 Adriani, ‘Samenvatting’ in: P.J.A. Adriani (red.), *Fiscale ervaringen in bezettingstijd 1940-1945*, Utrecht: Uitgeverij L.J. Veen 1946, p. 391.

8 Decreet van de Führer van 18 mei 1940, *Verordeningenblad* stuk 1, 5 juni 1940.

9 W.H. van den Berge, ‘Belastingrecht in bezet gebied’, *Weekblad der Belastingen*, nrs. 3551-3553, juli 1940.

10 Het reglement is een bijlage bij het ‘Verdrag nopens de wetten en gebruiken van de oorlog te land’. Dat verdrag stamt oorspronkelijk uit 1899, het herziene verdrag werd overeengekomen tijdens de Haagse Vredesconferentie van 1907, zie *Stbl.* 1910, 73. Zowel Nederland als Duitsland had destijds dit verdrag bekrachtigd.

11 LOR, afdeling III. De bepalingen van het LOR gelden voor de bezetter, ze kunnen niet worden ingeroepen door bewoners van het bezette gebied, Scheidsgerecht Amsterdam 26 september 1951, ECLI:NL:XX:151:7.

12 Verordening 29 mei 1940, *Verordeningenblad* 1940 I, p. 4.

13 Art. 43 LOR.

14 HR 12 januari 1942, ECLI:NL:HR:1942:244, *NJ* 1942/271 inzake de veroordeling wegens koop van varkensvlees zonder de destijds verplichte voedselbonnen. De advocaat van de veroordeelde voerde bij de Hoge Raad tevergeefs aan dat het instellen van economisch strafrecht door de bezetter in strijd was met het LOR.

15 Het toetsingsarrest werd destijds kritisch ontvangen. Zo schreef Weststrate in 1943: ‘De rechter moet onafhankelijk zijn, maar niet onafhankelijk van het rechtsgevoel of het geweten (...) van het volk, waartoe hij behoort.’ Ons hoogste Nederlandse rechtscollege liep tijdens de oorlog niet voorop in de strijd tegen het onrecht, stellen C.H.J. Jansen & D. Venema, *De Hoge Raad en de Tweede Wereldoorlog*, Amsterdam: Boom Uitgevers 2011.

hoogst aangeslagenen in de inkomstenbelasting.¹⁶ Deze heffing werd verwerkt als een toeslag op de aanslag inkomstenbelasting over het betreffende belastingjaar. Het betrof vaak grote bedragen. Zo moest de gemeente Bussum een boete van f 300.000 betalen nadat vier telefoonkabels van de *Wehrmacht* waren doorgeknipt. Daarnaast kreeg Amsterdam in februari 1941 de rekening gepresenteerd voor de Februaristaking: de bezetter eiste f 15 miljoen voor de ‘ongeregeldheden’.¹⁷ De Hoge Raad merkte deze zoengelden echter niet aan als belasting waardoor geen beroep op de belastingrechter openstond.¹⁸ Het betaalde zoengeld kon evenmin van het inkomen worden afgetrokken.¹⁹ Dan is de wrange cirkel rond: nu de heffing niet als belasting werd erkend, is geen sprake van strijdigheid met art. 49 LOR, de toegang tot de belastingrechter werd bovendien ontzegd en verrekening met belastingaanslagen kon evenmin plaatsvinden. Na de oorlog werd deze impasse over de kwalificatie van deze strafheffing doorbroken doordat de wetgever de tijdens de oorlog betaalde zoengelden aanmerkte als een vooruitbetaling op de aanslag vermogensaanwasbelasting of vermogensheffing ineens.²⁰ Daarmee werd het zoengeld erkend als een belasting.

Wanneer deze fiscale verrekening niet mogelijk was, kon de Schade Enquête Commissie worden verzocht om een, zij het beperkte, vergoeding. Deze theoretische mogelijkheid kon botsen met de praktijk:

‘Kwam ik daar bij een loket, stond je te wachten, was je aan de beurt, sloten ze dat loket of er nu nog vijf of tien stonden. Toen ik eindelijk doordrong zei de man aan het loket: “U bent een dag te laat, gisteren was de sluitingsdatum.” Ik heb het niet uitbetaald gekregen.’²¹

2.2.2 Het veranderende fiscale domein

De Duitse bezetter zag Nederland als een belastingparadijs gezien de lage belastingheffing op vermogen (sinkomsten) en het destijds onwankelbare Nederlandse bankgeheim. Ook de belasting van naamloze vennootschappen werd als volstrekt ontoereikend gezien. Kort na de Duitse bezetting werden daarom voorbereidingen getroffen voor een grondige reconstructie van het Nederlandse belastinggebouw. Tijdens een overleg in oktober 1940 overtuigde de Duitse bezetter de Nederlandse belastingambtenaren van het Ministerie van Financiën van de noodzaak in te stemmen

met de Duitse voorstellen.²² Van Nederlandse zijde werd deze medewerking voor de fiscale hervormingen zonder slag of stoot verleend. Dat coöperatieve gedrag weerspiegelt niet alleen een gênante naïviteit, maar toont ook een opportunistisch pragmatisme, aangezien veel van de betrokken ambtenaren eerder zitting hadden in de Commissie-Bodenhausen. Na de eerdere teloorgang van hun hervormingsplannen grepen ze nu gretig de kans om de belastingaanpassingen te realiseren waar ze al voor de oorlog op hadden gehoopt. Met de aldus door deze ambtenaren verleende ‘vergunning’ was de weg vrij voor de Duitse bezetter om aanzienlijke aanpassingen van het Nederlandse stelsel door te voeren. Deze veranderingen behelsden echter veel meer dan een technische herziening van de belastingwetten. Naast de morele aspecten van samenwerking met de vijand negeerden deze ambtenaren het budgettaire belang van deze drastische hervormingen voor de oorlogsplannen van de nazi’s. De loyale samenwerking van de Nederlandse belastingambtenaren bleken ruime mogelijkheden te bieden voor financiële uitbuiting door de bezetter. Hoewel hun inschikkelijke houding niet kon worden teruggevoerd op een ideologisch geloof in het nationaalsocialistische regime veroorzaakte hun naïeve en pragmatisch opportunisme eveneens schade.

De wankle scheidslijn

Het coöperatieve gedrag van ook andere Nederlandse ambtenaren tijdens de oorlog kan worden herleid tot de ‘Aanwijzingen betreffende de wenselijke houding van ambtenaren onder een vreemde overheersing’.²³ De opdracht aan ambtenaren luidde om ‘in het belang der bevolking’ ter plaatse te blijven en de taken te blijven vervullen.²⁴ Samenwerken in het landsbelang vloeide in de praktijk regelmatig over in een medewerking die vooral de belangen van de bezetter diende.²⁵ Dat was evenwel in strijd met de eveneens in de aanwijzingen opgenomen regel dat de instructie tot aanblijven verviel wanneer dit ‘veel meer ten bate van den vijand dan van de eigen bevolking zou zijn’. Toch continueerden vrijwel alle ambtenaren hun coöperatieve gedrag. Hoewel ervoor gewaakt moet worden iedereen over dezelfde kam te scheren, staat vast dat de meeste werkenden in overheidsland tijdens de oorlogsjaren nauwelijks verzet boden, ze verleenden indirect, wellicht onbewust en waarschijnlijk onbedoeld, steun aan de bezet-

16 In Nederland wonende Duitsers en NSB’ers waren uitgezonderd van deze strafheffing.

17 Verordening van 26 mei 1941.

18 HR 2 december 1942, ECLI:NL:HR:1942:209, NJ 1943, 45. Zie uitgebreid P.H.J. Essers, *Belast Verleden. Het Nederlandse Belastingrecht onder nationaalsocialistisch regime*, Deventer: Wolters Kluwer 2012, p. 364-372.

19 HR 14 juli 1944, nr. 9578, B. 7887.

20 De verrekening geschiedde op verzoek. In de Wet VAB gold deze verrekeningsmogelijkheid ook voor de waardevermeerderingsbelasting en de geblokkeerde-marktenbelasting, zie art. 29 lid 3 Wet VAB.

21 M. Citroen, *U wordt door niemand verwacht. Nederlandse joden na kampen en onderduik*, Utrecht: Alfabet Uitgevers 2021 (herdruk), p. 270. Dit ontluisterende betoog verhaalt ook over corruptie van en zelfs seksuele dwang door enquêteurs werkzaam bij de Schade Enquête Commissie, zie p. 275-277.

22 Zie uitgebreider Essers 2012, hoofdstuk 3.

23 Voluit: *Aanwijzingen betreffende de houding, aan te nemen door de bestuursorganen van het rijk, de provinciën, gemeenten, waterschappen, veenschappen, alsmede door het daarbij in dienst zijnde personeel en door het personeel in dienst bij spoor- en tramwegen in geval van een vijandelijke inval*. Zie R. Bakker, *Landoorlogreglement en Aanwijzingen*, Hilversum: Uitgeverij Verbum 2020.

24 W. Dankers, *De Hoge Raad tijdens de Tweede Wereldoorlog*, ook te raadplegen via Hoge Raad tijdens de Tweede Wereldoorlog - TracesOfWar.nl.

25 De derde optie, samenwerking uit eigen belang (behoud baan en inkomen), laat ik hier onbesproken.

ter.²⁶ De houding van veel andere Nederlanders was nauwelijks heldhafter: in de oorlogsjaren was ‘grijs’ de hoofdkleur van onze volksaard.²⁷

2.2.3 De Duitse fiscale leest als vruchtbare voedingsbodem

Tijdens de eerste twee jaar van de Duitse bezetting werden op topsnelheid talloze fundamentele veranderingen doorgevoerd in het Nederlandse belastingstelsel. Deze wijzigingen waren zo veelvuldig dat ‘met een lantaarntje’ gezocht moet worden naar een belastingwet die niet gewijzigd was.²⁸ Op het gebied van de directe belastingen werden verschillende belastingen afgeschaft en werden nieuwe grondslagen voor belastingheffing geïntroduceerd, zoals de invoering van de loonbelasting en de dividendbelasting.²⁹ De entree van deze voorheffingen op de inkomstenbelasting lanceerde een verbeterde techniek van belastinginning. Vanuit fiscaal-theoretisch oogpunt sluit het innen van loonbelasting meer aan bij het moment van salarisbetaling dan de jaarlijkse inning van een inkomstenbelasting.³⁰ Bovendien kan een loonbelasting voor veel belastingplichtigen fungeren als eindheffing.

Een andere fiscaal-technische verbetering vormde de vervanging van het ingewikkelde bronnenfictiestelsel.³¹ De nieuwe, op Duitse leest geschoeide inkomstenbelasting richtte zich op het werkelijke inkomen, haar tarieven waren sterk progressief. Dat betekende voor middeninkomens een aanzienlijke verhoging van de belastingdruk. Vlak voor de oorlog betaalde een gezin met twee kinderen f 21 belasting bij een netto-inkomen van f 2.000 (Wet IB 1914), tegen het einde van de oorlog werd van datzelfde gezin f 96 belasting geheven (Besluit IB 1941).

De Verdedigingsbelasting I en de opcenten op de vermogensbelasting werden afgeschaft, tegelijkertijd werd het tarief van de vermogensbelasting verhoogd tot 5% van het belastbare vermogen. Naast deze hervormingen voor particulieren werden ook bedrijven geconfronteerd met een sterke stijging van de belastingdruk.³²

De werkelijke wortels van de fiscale hervormingen

De Duitse bezetter had meerdere doelen met deze drastische hervormingen van het Nederlandse belastingstelsel. Naast het streven naar economische vervlechting van Nederland en Duitsland vormde de integratie van ideologische nationaalsocialistische principes in het Nederlandse belastingstelsel een belangrijke nevenambitie. Met het oog op het stimuleren van bevolkingsgroei gold daarom, net als in nazi-Duitsland, een tariefsysteem dat gehuwde mensen met kinderen aanzienlijk bevoordeelde ten opzichte van alleenstaanden.³³ Ideologische nationaalsocialistische principes waren ook zichtbaar in de hogere belasting van naamloze vennootschappen die immers werden beschouwd als een dekmantel voor Joods kapitaal.³⁴

Het primaire doel van de fiscale hervormingen was het genereren van inkomsten ter financiering van de oorlog. Daarin slaagde de bezetter uitstekend: de Nederlandse belastinginkomsten stegen van f 659 miljoen (1939) naar f 1,884 miljard (1944). Bijna deze hele opbrengst werd doorgesluisd naar nazi-Duitsland om de oorlogsinspanningen en de kosten van de bezetting te kunnen financieren. Die zware financiële last is opmerkelijk gezien de nationaalsocialistische rassenideologie die voor de Germaanse landen, Nederland, Denemarken en Noorwegen, een bevoorrechte status bepleitte in de Europese hiërarchie. In dat licht was het ongebruikelijk dat zowel Noorwegen als Nederland, gemeten in termen van lasten per hoofd van de bevolking, tijdens de oorlog tot de zwaarst belaste economieën in de Duitse machtsfeer behoorde. Dat was in tegenspraak met de doelstelling om alle Germanen op te nemen in één groot rijk.³⁵ De barse realiteit van het beleid van de bezetter was evenwel dat het Nederlandse financieringstekort van 1,7% in 1939 steeg naar 40,3% in 1945.³⁶

2.2.4 Het ‘Nachleben’ van de Duitse invloed

Na de bevrijding was het naoorlogse juridische leven in Nederland een onontwarbare knoop door de samenloop van de door de bezetter afgekondigde verordeningen³⁷ met diverse door de regering in Londen uitgevaardigde wettelijke regelingen, besluiten van het College van Vertrouwensmannen³⁸ en verordeningen van het Militair Gezag.³⁹ Vastgesteld moest worden welke rechtsregels nu werkelijk golden.

26 Het verzet van Postma (directeur-generaal van de Belastingdienst) tegen de voorgestelde uitsluiting van kinderaftrek voor Joodse kinderen toont dat oppositie van ambtenaren tegen het nazibeleid wel mogelijk was en soms zelfs succesvol kon zijn. Zie Essers 2012, p. 516 e.v. voor een vollediger beeld van Postma.

27 Ch. van der Heijden, *Grijs verleden*, Amsterdam/Antwerpen 2008 (jubileumuitgave).

28 Adriani 1946, p. 386 (samenvatting).

29 Zie het Besluit op de loonbelasting 1940, resp. het Besluit op de dividendbelasting 1941.

30 Een voorheffing is meer in lijn met Smiths derde maxim: ‘every tax ought to be levied at the time, or in the manner in which it is most likely convenient for the contributor to pay it’. Adam Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, Book 5, Chapter II, Part III, ‘Of Taxes’ (1776), Amsterdam: MetaLibri 2007, p. 639.

31 Besluit op de inkomstenbelasting 1941 (Besluit IB 1941).

32 Tussen 1938 en 1942 steeg de belastingdruk voor het bedrijfsleven met 650% naar f 317 miljoen, met name door de ingevoerde winstbelasting, de vermogensbelasting voor bedrijven en de superdividendbelasting. H.A.M. Klemann, *Nederland 1938-1948. Economie en samenleving in jaren van oorlog en bezetting*, Den Haag: Boom 2002, p. 168.

33 Naast fiscale tegemoetkomingen voor kinderen introduceerde de Duitse bezetter de ‘vrijgezellenboete’: een hoger belastingtarief voor ongehuwde mensen.

34 Vgl. E.E. Harmsen, *Belastingheffing van de Naamloze Vennootschap*, in Adriani 1946.

35 J. Kilian, *Krieg auf Kosten anderer. Das Reichsministerium der Finanzen und die wirtschaftliche Mobilisierung Europas für Hitlers Krieg*, Oldenbourg: De Gruyter 2017, p. 204-220.

36 Klemann 2002, p. 153.

37 Het betrof tot september 1944 ongeveer achthonderd Verordeningen.

38 Het in augustus 1944 door kabinet-Gerbrandy I ingestelde college dat tot taak had om vanaf de bevrijding tot de terugkeer van de regering in Nederland als haar vertegenwoordiger op te treden.

39 Ook het Militair Gezag was bevoegd algemeen verbindende voorschriften op te leggen, zie Besluit op den bijzonderen staat van beleg van 11 september 1943, *Stbl.* D 60.

Het Besluit Bezettingsmaatregelen bood de wettelijke grondslag voor het *Nachleben* van de bezettersregelingen.⁴⁰ Dit besluit onderscheidde de door de bezetter uitgevaardigde algemeen verbindende voorschriften naar aard en gevolgen in drie categorieën: nimmer van kracht geweest (lijst A), buiten werking gesteld (lijst B)⁴¹ en voorlopig te handhaven (lijst C). Op grond van de adviezen van de Staatscommissie Bezettingsrecht bleven de 'C-verordeningen' van de bezetter gehandhaafd om redenen van maatschappelijke ordening of 'ter verzekering van de rechtszekerheid'.⁴² Deze verordeningen waren opvallend vaak van fiscale aard.⁴³ De kwaliteit van de Duitse belastingwetgeving had immers een 'goede pers'.⁴⁴ In het parlement werd zelfs opgemerkt dat de invoering van het Besluit IB 1941 en het Besluit Vpb 1942 niet kon worden gezien 'als een verwerpelijke inbreuk op de nationale rechtsontwikkeling'.⁴⁵ Fiscale bezettersmaatregelen bleken in staat hun bestaan langdurig te rekken, in tegenstelling tot de conclusie van Loe de Jong dat de Duitse bezetter slechts 'kapte en wat hij aan nieuw zaad strooide, schoot geen wortel'.⁴⁶ Voor de belastingwetgeving is die constatering onjuist, dat fiscale zaaigoed is diep in de Nederlandse grond geworteld.

3. De reconstructie van Nederland

3.1 Nalatenschap van de bezetting

Op 5 mei 1945 capituleerde het Duitse leger in Nederland. Drie dagen later, op 8 mei om 21:01 uur CET, staakten alle Duitse strijdkrachten hun operaties: de Tweede Wereldoorlog was voorbij.⁴⁷ De strijd kostte wereldwijd 55 miljoen levens en tekende veel meer andere levens voorgoed, mentaal, moreel of lichamelijk. Ook de materiële gevolgen bleken groots in hun triestheid. De Nederlandse infrastructuur was grotendeels vernield, veel huizen en fabrieken waren vernietigd of beschadigd en aan vrijwel alles was gebrek. Tijdens de oorlog had Nederland miljarden betaald

voor Duitse oorlogsuitgaven,⁴⁸ de staatsschuld was daarvoor gestegen tot meer dan 200% van het BNP (1946). De geldhoeveelheid was meer dan verviervoudigd, terwijl het aanbod van goederen met meer dan de helft was gedaald. Hyperinflatie lag op de loer. De oorlog had Nederland getransformeerd tot een afhankelijke, hulpbehoevende natie.

De wederopbouw van dit wrakke Nederland vereiste een strikt te handhaven sociaal-economisch plan, stelde het kabinet Schermerhorn-Drees in de zomer van 1945. Deze eerste naoorlogse ministerploeg had veel macht: pas eind november 1945 werd een parlement gevormd, tot die tijd werd geregeerd zonder democratische controle. De prioriteit van het begrotingsbeleid van dit kabinet lag bij het terugdringen van de staatsschuld.⁴⁹ In dat kader speelden de maatregelen in het kader van de wederopbouw een essentiële rol. Tot dat pakket maatregelen behoorden niet alleen de monetaire ingrepen in het kader van de geldzuivering, maar ook de bijzondere fiscale 'heffingen ineens' en het restrictieve beleid bij de vergoeding van oorlogsschade. Deze schadevergoeding werd immers gezien als een van de oorzaken van de sterk gestegen schuldenlast.

Al deze maatregelen droegen het stempel van Lief tinck, de toenmalige Minister van Financiën. Hij was de bekendste, maar ook de meest gevreesde minister in de eerste naoorlogse kabinetten.⁵⁰

3.2 Lief tinck (1902-1989): de man achter de cijfers

Lief tinck, geboren als zoon van een predikant, studeerde zowel rechten als economie. Hij promoveerde in 1931 *cum laude*. Na enkele jaren werkzaam te zijn geweest op het Ministerie van Handel en Nijverheid werd hij in 1934 benoemd tot hoogleraar in het geld- en bankwezen in Rotterdam. Vanwege persoonlijke rancune van NSB-procureur-generaal Van Genechten – die Lief tinck zijn professoraat misgunde – werd hij op 7 oktober 1940 gevangengenomen als gijzelaar. Toen hij in april 1943 door de Duitsers in hernieuwde krijgsgevangenschap werd weggevoerd, betekende dat het begin van een barre tocht langs concentratiekampen. Tijdens deze reis sleepte de hoogleraar steeds een koekblik met zich mee met daarin zijn handgeschreven manuscript over monetaire beginselen.⁵¹ In zijn kampjaren raakte Lief tinck bevriend met de latere premiers Schermerhorn en Drees. Die ontmoetingen droegen eraan bij dat Lief tinck na de oorlog gevraagd werd om Minister van Financiën te worden in het noodbureau Schermerhorn/

40 Koninklijk Besluit van 17 september 1944, *Stbl.* E 93, en Koninklijk Besluit van 12 april 1945, *Stbl.* F 51.

41 De Hoge Raad oordeelde dat het 'buiten werking stellen' van besluiten op lijst B alleen voor de toekomst gold, zie HR 9 april 1946, *NJ* 1946/326 en HR 18 april 1947, *NJ* 1947/380. Vgl. C.J.H. Jansen, *De Hoge Raad en de Tweede Wereldoorlog. Recht en rechtsbeoefening in de jaren 1930-1950*, Amsterdam: Boom 2011, p. 317-318.

42 Vgl. G-J van Setten, *Oorlogswinst. Bezettingsmaatregelen die bleven* (diss. VU), Amsterdam: Boom 2023.

43 Gehandhaafd bleven het Besluit op de Winstbelasting 1940, Besluit op de Loonbelasting 1940, Besluit op de Omzetbelasting 1940, Besluit op de Inkomstenbelasting 1941, Besluit op de Dividendbelasting 1941 en Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942.

44 Zie Adriani 1946, p. 386-399.

45 *Kamerstukken II* 1958/59 5380, nr. 3, p. 12.

46 Van der Heijden 2008, p. 497 verwijzend naar L. de Jong die het twaalfde deel van zijn *Koninkrijk der Nederlanden in de Tweede Wereldoorlog* (1969-1991) besloot met een vergelijking tussen de Franse en de Duitse tijd.

47 Een betere formulering is wellicht: de oorlog *leek* voorbij. Voor naar Nederland terugkerende Joodse mensen en repatriërende Indische Nederlanders bleef de oorlog nog.

48 Voor analyse van de verstrengeling van Duits-Nederlandse economische betrekkingen zie M. Lak, *Because we need them. German-Dutch relations after the occupation: economic inevitability and political acceptance, 1945-1957* (diss. EUR), Rotterdam: Erasmus University Rotterdam 2011.

49 Vgl. F. Bos, 'The Dutch fiscal framework: History, current practice and the role of the central planning bureau', *OECD Journal on Budgeting*, July 2008, 1.

50 M.D. Bogaarts, *Parlementaire geschiedenis van Nederland na 1945* (II), De periode van het kabinet-Beel (1946-1948), Band B (diss. Nijmegen), Den Haag: Sdu 1989, 'Onder Lief tincks bewind', p. 819.

51 Het boek verscheen in 1946: P. Lief tinck, *Inleiding tot de geldtheorie*, Leiden, Stenfert Kroese's Uitgevers 1946.

Drees.⁵² Op 23 juni 1945 werd hij beëdigd.⁵³ Onder zijn leiding toog Nederland met de spreekwoordelijk opgestroopte mouwen voortvarend aan de slag met de wederopbouw.

Lieftinck wordt stevast geportretteerd als een hardwerkende, maar ook humorloze man met een grote kennis van details. Als minister dwong hij een straffe begrotingsdiscipline af, ook op fiscaal terrein regeerde hij met ijzeren hand. Dat onbuigzame karakter schemerde ook door in zijn handschrift.⁵⁴ Hij verantwoordde zijn harde beleid door de situatie van de staatskas steeds zo somber mogelijk voor te stellen.⁵⁵ Lieftinck maakte vooral furore met zijn radiotoespraken waarin hij op gortdroge toon weer een aanslag op de portemonnee van burgers aankondigde.⁵⁶ Mede daarom wakte hij bij veel Nederlanders ‘een innige haat’ op.⁵⁷ In de Tweede Kamer werd opgemerkt dat het maar gelukkig was dat de mensen sinds Alva milder waren geworden.⁵⁸ De resultaten van Lieftincks harde, soms zelfs hardvochtige beleid bleken echter groots: de inflatiespiraal kon worden vermeden, het staatsbudget werd op hoog tempo gesaneerd en bij zijn vertrek als minister in 1952 bleek zelfs de betalingsbalans positief. Dat was de opbrengst, de kosten ervan bleken hoog.

3.3 Lieftinck de man en zijn cijfers

Op 3 augustus 1945 – Nederland had toen nog geen parlement – kreeg Lieftinck van het noodkabinet een blanco volmacht:

‘tot het vaststellen van alle door hem nodig geachte bepalingen met betrekking tot de zuivering van het geldwezen’.⁵⁹

Voor even had Nederland ‘een financieel dictator’.⁶⁰ Lieftinck bouwde zijn plan voor de geldzuivering, de ‘Grote Veldtocht’, op drie pijlers.

3.3.1 Pijler 1: de monetaire ingrepen

Het eerste offensief betrof het ongeldig verklaren van alle biljetten van honderd gulden, in de week van 26 september-2 oktober 1945 moest de rest van het papiergeld worden ingeleverd. Na inlevering van de ongeldig verklaarde biljetten werd dit geld op een geblokkeerde, renteloze rekening gestort. Om boodschappen te kunnen doen, ontving iedereen een nieuw tientje, het ‘Tientje van Lieftinck’.⁶¹ Als een influencer *avant la lettre* figureerde Lieftinck in het Polygoon bioscoopjournaal met een zorgvuldig gestyled filmpje dat in de weken voorafgaand aan deze geldzuivering werd getoond:

‘De moeilijkheden, die de geldzuivering zelf ongetwijfeld sommigen uwer zal berokkenen, dient ge als den tijdelijken prijs te zien voor de verzekering van den blijvenden grondslag waarop uw bestaan is gevestigd.’⁶²

Het ‘volk’ slikte dit, het kon ook niet anders: de ruime bevoegdheden van de overheid boden geen ruimte voor weerwoord. Geblokkeerde tegoeden werden pas na onderzoek naar de herkomst vrijgegeven, die operatie kon jaren duren. Bovendien werden belastingschulden eerst verrekend met de geblokkeerde tegoeden, de teruggave kon zodoende aanzienlijk lager zijn (zie paragraaf 3.2.3).

3.3.2 Pijler 2: het ingeperkte herstelrecht

Het door de Commissie-Eggens voorbereide herstelrecht zou de terugkeer naar een rechtsstaat moeten waarborgen.⁶³ Op ministerieel niveau hield met name Lieftinck zich bezig met de uitvoering van dit rechtsherstel. In zijn visie vormde het herstelrecht een reactie op uitzonderlijke gebeurtenissen, de herstelwetgeving zou zodoende niet volledig kunnen voldoen aan ‘normale’ rechtsstatelijke normen.⁶⁴ Het rechtsherstel werd bovendien beschouwd als een instrument voor de wederopbouw, dit beleidsinstrument diende meerdere heren.⁶⁵ Onderdeel van Lieftincks herstelbeleid was de terugdringing van uitgaven gerelateerd aan de nasleep van de oorlog, hetgeen leidde tot uiterst beperkte vergoedingen voor oorlogsschade.⁶⁶ Zo ontbraken regelingen voor immateriële schade, schade wegens koersverliezen en inkomensschade. Deze schadevormen werden gerekend tot de normale levensrisico's. Alleen vermogensschade aan *tastbare* goederen ontstaan als ‘rechtstreeksch gevolg van oorlogsgeweld, van handelingen of maatregelen van den

52 A. Bakker & M.M.P. van Lent, *Pieter Lieftinck, 1902-1989. Een leven in vogelvlucht*, Utrecht: Uitgeverij Veen, 1989, p. 73.

53 Als minister droeg hij de bijnaam ‘De kei van de Kneuterdijk’, naar de straat in Den Haag waar destijds het Ministerie van Financiën was gevestigd. Hij werd echter ook geduid als ‘De grootste boef van Nederland’, zie https://www.parlement.com/id/vg09ll2v15tm/p_piet_lieftinck.

54 In de archieven zwerven talloze voorbeelden van Lieftincks afgemeten, minutieuze handschrift waarmee hij pagina's lang de woorden van zijn opdrachten dirigeert. Zie bijvoorbeeld NA 2.08.69, inv. 1395.

55 M.D. Bogaarts *Biografisch Woordenboek van Nederland*, Den Haag: 1994 stelt dat Lieftinck de grenzen van zijn verantwoordingsplicht niet al te strak trok.

56 Bogaarts 1989, p. 823.

57 Bakker & Van Lent 1989, p. 73. Die afkeer is zichtbaar in het vileine rijmpje bij de spaarpot van Lieftincks bebrilde hoofd, zie <https://moetijkijken.nl/gasten/spaarpotten/spaarpotten.html>.

58 Zie ‘Minister Lieftinck heeft maar weinig vrienden’, *Bredasche Courant* van 1 december 1948. De krant citeert hier het Tweede Kamerlid Van den Heuvel (ARP), volgens de krant ‘geen vriend van Lieftinck’.

59 Machtigingsbesluit Geldzuivering van 3 augustus 1945, *Stbl.* F. 133.

60 Zo verstrekke Lieftinck KLM en Philips leningen van 100 miljoen dollar. ‘Ik overlegde daar niet over. Ik bracht het ook niet in de ministerraad. Ik sprak er ook niet over met Drees. Nee, ik handelde,’ vertelde hij. Geciteerd door R. Bregman, ‘Wie iets aan ongelijkheid wil doen, kan niet om dit ontnuchterende inzicht heen’, *De Correspondent*, 26 november 2014.

61 Bregman (2014) ziet dit als het toppunt van nivellering: in die week hadden alle Nederlanders dezelfde koopkracht.

62 <https://www.youtube.com/watch?v=ZrdxP8kwiJE>. In dit filmpje sprak Lieftinck op statige toon over ‘niet loyale elementen’ die goederen aan de markt onttrokken, daarmee mensen ‘met kleine vaste inkomens’ dupeerend.

63 Vgl. W. Veraart, *Ontrechting en rechtsherstel in Nederland en Frankrijk in de jaren van de bezetting en wederopbouw* (diss. EUR), Deventer: Kluwer 2005.

64 A.A. van Ameringen e.a., *Onder Lieftincks Bewind, Het financieel-economisch beleid na de oorlog*, Amsterdam: De Arbeiderspers 1952, p. 40-42.

65 W. Veraart, ‘Sanders contra Lieftinck’, in C. Kristel (red.), *Binnenskamers. Terugkeer en opvang na de Tweede Wereldoorlog. Besluitvorming*, Amsterdam: Uitgeverij Bert Bakker 2002, p. 192.

66 Van Ameringen e.a. 1952, p. 40-42.

vijand of van oorlogsomstandigheden' kwam voor vergoeding in aanmerking. Deze schadevergoeding zou berusten op het beginsel van sociale rechtvaardigheid.⁶⁷ Aanvankelijk werd deze schade vergoed naar de waarde van 9 mei 1940, waardoor slechts de helft van de werkelijke schade werd gecompenseerd.⁶⁸ Langemeijer stelde daarom dat deze regeling 'nog niets eens geeft wat ook de meest verstokte egoïst een eisch van rechtvaardigheid zal vinden'.⁶⁹ De definitieve regeling voor oorlogsschade was iets ruimhartiger: voor schade aan woningen, bedrijfspanden en schepen kon tot bepaalde limieten alsnog een aanvullende vergoeding worden verzocht op basis van de vervangingswaarde.⁷⁰

3.3.3 Pijler 3: de heffingen ineens

Lieftinck's Grote Veldtocht betrad ook het fiscale domein:

'Een definitief herstel van een gezonden toestand, die de basis moet zijn voor den materielen opbouw van ons economische leven, eischt, dat deze stap wordt gevolgd door ingrijpende belastingmaatregelen.'⁷¹

Met deze belastingmaatregelen, de 'heffingen ineens', werd het teveel aan geld dat op grond van de monetaire maatregelen was geblokkeerd definitief aan de omloop onttrokken om ingezet te worden voor aflossing van de staatsschuld. Deze nieuwe heffingen – de vermogensaanwasbelasting (VAB) en de vermogensheffing ineens (VHI) – deelden een driedelig doel:

1. Monetair: het bereiken van een evenwicht tussen het goederenpeil en de geldcirculatie.
2. Budgettair: verlichting van de lasten van het Rijk (rente en aflossing staatsschuld).
3. 'Sociaal': het omslaan van de verarming van het land naar draagkracht van de contribuabelen.

Tot de sociale doelstelling behoorde ook het streven om met deze heffingen het vermogen van oorlogspartners te treffen. De praktijk bleek weerbarstiger (zie paragraaf 5). Om die weerbarstige praktijk het hoofd te kunnen bieden, kreeg het 'dienstvak' met het fiscale noodrecht de beschikking over bijzondere bevoegdheden.

4. Het fiscale noodrecht

De wederopbouwjaren behoren tot de meest turbulente periodes uit de geschiedenis van de Belastingdienst.⁷² Naast de veelvuldige inzet van belastingambtenaren bij

werkzaamheden voor het NBI, waren ook hun eigenlijke werkzaamheden omvangrijk.⁷³ Op het fiscale domein zijn daarom direct na de bevrijding – met een beroep op de noodtoestand van het land – een aantal voorzieningen getroffen om de heffing en inning van oude en nieuwe belastingen te kunnen waarborgen.

4.1 Verplichte zekerheidstelling

Op basis van het fiscale noodrecht werden 'ter bevordering van de regelmatige heffing' algemeen verbindende voorschriften uitgevaardigd met betrekking tot het verplicht of vrijwillig stellen van zekerheid voor bestaande of toekomstige belastingschulden.⁷⁴ Bovendien gold een vereenvoudigde procedure om voor de invordering van belastingen conservatoir beslag te kunnen leggen op roerende en onroerende zaken. Overigens had de samenwerking met het NBI in de praktijk al geleid tot verregaande mogelijkheden om belasting te innen ten aanzien van vermogens onder bewind en beheer. Voor vijandelijk vermogen stak de Hoge Raad later een spaak in het wiel (zie paragraaf 6).

4.2 Navordering en informatieplicht

Het Buitengewoon Navorderingsbesluit voorzag in een vrijwel onvoorwaardelijke informatieplicht van derden ten aanzien van gegevens benodigd voor de heffing van 'enige rijksbelasting'.⁷⁵ Met dit besluit werd bovendien de mogelijkheid tot navordering van belastingen over de bezettingjaren verruimd tot en met 31 december 1950.⁷⁶ Wie de voor deze periode uitgereikte buitengewone aangiftebiljetten volledig en naar waarheid invulde, kon een generaal pardon voor belastingfraude tegemoetzien, omdat de bezettingstijd:

'op het gebied van de belastingheffing de juiste verhoudingen en inzichten heeft vertroebeld en het ontduiken van belastingen om allerlei, somtijds te respecteren, redenen veelvuldig heeft plaats gehad, is daartegenover de gelegenheid geboden over het verleden schoon schip te maken zonder (...) de gebruikelijke straffen of de gebruikelijke verhoogen bij navordering.'⁷⁷

Wie deze mogelijkheid niet benutte, liep al snel tegen de lamp gezien de enorme informatiestromen waarover de Belastingdienst op grond van het fiscale noodrecht of informatie van het NBI kon beschikken.

67 Bogaarts 1989, p. 966 citerend uit de redevoering van Lieftinck in de Tweede Kamer in oktober 1949.

68 Besluit op de Materieele Oorlogsschaden 1945, *Stbl.* F 255. Voor roerende goederen golden andere regels.

69 G.E. Langemeijer, 'Vergoeding van oorlogsschade', *NJB* 4 mei 1946 no 18, p. 290.

70 Zie de op 9 februari 1950 aangenomen Wet op de Materieele Oorlogsschade, *Stbl.* K 31.

71 *Kamerstukken II* 1945/46, 166, nr. 3, MvT, p. 1.

72 Tom Pfeil, *Op gelijke voet. De geschiedenis van de Belastingdienst*, Deventer: Kluwer 2009, hoofdstuk 5.

73 Zie het eerste deel van het drieluik, verschenen in MBB 2023/14.

74 Koninklijk Besluit van 11 juni 1945, *Stbl.* F 90.

75 Art. 10 van het Buitengewoon Navorderingsbesluit van 3 september 1945, *Stb.* F 159. Daarmee verbonden was de Beschikking Fiscale Recherche ten aanzien van informatieverplichtingen voor banken en verzekeraars.

76 Enkele voor de Belastingdienst geldende beperkingen bij navordering werden bovendien geschrapt.

77 *Handelingen II* 1945/46, Nota Minister Lieftinck van 21 Januari 1946, p. 13. Het pardon was niet onbeperkt: weliswaar konden strafvervolgelingen wegens ontduiking en de wettelijke verhogingen bij navordering worden ontlopen, maar de te weinig geheven belasting werd met 10% verhoogd, als een vergoeding voor renteverlies en kosten.

4.3 Bijzondere bevoegdheden

Op het terrein van het fiscale noodrecht had vooral de uitbreiding van de bevoegdheden van belastingambtenaren vergaande gevolgen. Zo kregen zij voortaan:

‘het recht van toegang tot en onderzoek van alle plaatsen, ten aanzien waarvan ernstig vermoeden bestaat, dat zich aldaar gegevens of voorwerpen bevinden, waarvan de kennisneming van belang is voor de heffing van belastingen, of welke in aanmerking komen voor het leggen van beslag.’⁷⁸

Daarmee trok het fiscale noodrecht politieke bevoegdheden in de administratieve sfeer.⁷⁹ Bovendien werd het begrip ‘ernstig vermoeden’ in de praktijk ruim uitgelegd. Ook de blokkering van safes ten behoeve van nader onderzoek wortelde in deze bevoegdheden, hoewel het voor dit onderzoek vereiste ‘ernstig vermoeden’ van het belang van de inhoud van deze safes niet voor alle safehouders gold.⁸⁰

Nut, noodzaak en naijver

De archieven tonen dat bij uitoefening van deze bijzondere bevoegdheden hoofd- en bijzaak niet altijd werden onderscheiden. Zo rapporteerde adjunct-commies Beukenkamp op verongelijkte toon over de onaardigheden die hij en zijn assistent Brummelman ondervonden bij hun safe-onderzoek:

‘(...) Daarna werd ondergetekende door den anderen directeur, de heer Westerwoud, ervan beschuldigd het gebouw van de Nederlandsche Handels Mij onrechtmatig te zijn binnengedrongen. De heer Westerwoud wilde tegen mij een aanklacht indienen wegens huisvredebreuk. En mocht ik ertoe overgaan om de kluis te verzegelen, dan zou de heer Westerwoud mij door de politie uit het gebouw laten verwijderen. Ondergetekende heeft den heer Westerwoud gevraagd of hij het besluit Uitbreiding bevoegdheden Belastingambtenaren gelezen had. Deze vraag werd bevestigend beantwoord, maar volgens zijn oordeel had hij daar niets mede te maken.’⁸¹

Beukenkamps klaagschrift sloot met de opmerking dat het afsluiten van de safe ‘onder geen enkel beding’ werd toegestaan door de directie.

In andere regio's ontvingen de inspecteurs meer medewerking, maar het onderzoek zelf gaf nauwelijks resultaat, safes van zwarte handelaren waren geregeld leeg.⁸² Een

ander meldde dat 166 ambtenaren 27.663 safeloketten en 4.457 trommels hadden onderzocht maar slechts in enkele gevallen fiscaal onbekend vermogen hadden achterhaald dat bovendien weinig waarde had.⁸³ Het echec van dit safe-onderzoek werd toegeschreven aan het uitlekken daarvan. Wat de fiscus niet mocht zien, zou al zijn weggehaald:

‘Het is waar, dat 's Maandagsmorgens de meeste mensen niet zoo bij de pinken zijn als anders, maar minister Lief tinck, die van die omstandigheid gebruik heeft gemaakt om de safes te blokkeeren, heeft er misschien niet aan gedacht, dat de lieden, die iets voor hem te verbergen hebben, voor de rest van de week tamelijk uitgeslagen zijn. Ze hebben maar een half woord nodig (...). Wedden, dat zijn buit maar gering zal zijn en dat hij nu in hoofdzak de eerlijke mensen te pakken heeft?’⁸⁴

4.4 Het doel en de middelen

De uitbreiding van bevoegdheden van belastingambtenaren was dermate groot en ingrijpend dat vraagtekens rijzen ten aanzien van de proportionaliteit van dit fiscale noodrecht. Deze twijfels werden weggewuifd verwijzend naar de bijzondere tijden die konden leiden tot een doorkruisen van ‘normale’ rechtsstatelijke normen. Opvallend is dat in de fiscale vakpers nauwelijks wordt geschreven over deze fiscaal-theoretische implicaties van dit noodrecht. Achteraf erkende zelfs Lief tinck dat de door het noodrecht verleende bijzondere bevoegdheden afbreuk hadden gedaan aan de rechtspositie van contribuabelen gezien de inbreuk ‘op de persoonlijke levenssfeer van de belastingplichtigen’.⁸⁵ Daarnaast werd onderkend dat de maatregelen van het fiscale noodrecht:

‘de mogelijkheid openden tot een in normale tijden niet toelaatbare aantasting van de rechtszekerheid van de burgers.’⁸⁶

De noodtoestand zou evenwel deze inbreuken en aantastingen rechtvaardigen. Lief tinck stelde bovendien dat van de bevoegdheden een ‘juist en passend’ gebruik zou zijn gemaakt, hetgeen moeilijk controleerbaar is. De twijfel omtrent het curieuze karakter van deze ingrijpende maatregelen wordt bovendien vergroot als we bedenken dat ze werden ingevoerd zonder parlementaire instemming; het (tijdelijke) parlement functioneerde immers pas vanaf 20 november 1945.

Vanaf 1951 slonk de omvang van de bevoegdheden van de Belastingdienst tot normale proporties.⁸⁷ Op dat moment waren de meeste achterstallige aanslagen al ingevorderd. Soms met ingrijpende gevolgen, want de bijzondere heffingen, de VAB en VHI, drukten zwaar.

78 Besluit Uitbreiding Bevoegdheden Belastingambtenaren van 9 november 1945, *Stbl.* F 254.

79 Ook dat erkende Lief tinck, zie *Kamerstukken II* 1950/51, 1957, nr. 3, p. 3.

80 Beschikking Safe-Onderzoek van 17 november 1945, no. 226.

81 Brief 20 november 1945 aan hoofdinspecteur Hellema te Haarlem, NA 2.08.69, inv. 224.

82 Brief 2 juli 1946 van de directie Rijksbelastingen Breda, NA. 2.08.69, inv. 224, daarbij meldend dat het plakband dat lopende het onderzoek over het sleutelgat van de safe moest worden bevestigd niet bleef plakken bij ‘de nieuwste LIPS safes’. Het dagelijks bestaan van belastingambtenaren bleek in deze jaren vervuld van uitdagingen.

83 Brief 2 januari 1946 van de hoofdinspecteur in Den Haag, NA 2.08.69, inv. 224.

84 ‘Terzijde’, *Leeuwarder Koerier* 20 november 1945.

85 *Kamerstukken II* 1950/51, 1957, nr. 3, p. 3

86 *Kamerstukken II* 1950/51, 1957, nr. 3, p. 3

87 Wet van 21 december 1950, *Stbl.* K 624. Zie W.P. Erasmus, ‘Vervanging van het fiscale noodrecht’, *WFR* 1950/437.

5. De heffingen ineens

5.1 Geboortegrond

De Grote Veldtocht betrad ook fiscaal terrein met de introductie van de VAB, een belasting op vermogensaanwas tijdens de oorlog⁸⁸ en de VHI, een directe vermogensbelasting over het vermogen zelf.⁸⁹ Als onmisbaar complement van de geldzuivering vertegenwoordigden deze ‘heffingen ineens’⁹⁰ de afrekening met de financiële last van het oorlogsverleden. De draagkracht, het ‘vermogen tot dragen’ van deze last werd volledig toegerekend aan het vermogen zelf.

De politici die tot deze superheffingen besloten, de ambtenaren die ze uitvoerden en de burgers die ze betaalden zijn waarschijnlijk niet meer in leven. De uitzonderlijke episode waarin ze leefden, is geschiedenis geworden. De heffingen gaven vorm aan hetgeen tijdens de bezetting vanuit Londen was overwogen. De VAB zou niet alleen de voordelen van collaboratie en zwarthandel wegnemen maar zou ook alle andere vermogensaanwas, ongeacht de oorsprong, verminderen. De daarop aansluitende VHI zou de verarming van het Nederlandse volk verdelen door een bijdrage te eisen van iedereen die na de oorlog vermogen had behouden:

‘De oorlog immers heeft zoodanige wonden geslagen, heeft zooveel nood en zorg gebracht en heeft zooveel sociale posities vernietigd of onherstelbaar ondermijnd, dat degenen die uit dezen baaierd zijn gekomen met een grooter vermogen dan waarmede zij den oorlog zijn ingegaan, in verhouding tot de anderen een zoo bevoorrechte positie innemen, dat van hen in de eerste plaats een bijzondere bijdrage (...) mag worden gevraagd.’⁹¹

Aanvankelijk werd de noodzaak voor deze heffingen alom erkend, later verzwakte de eensgezindheid over deze fiscale dienstplicht van vermogensbezitters aanzienlijk. De voldoening aan deze fiscale verplichtingen kon evenwel eenvoudig worden afgedwongen: de gegevens afkomstig uit de blokkering van geldmiddelen en de verplichte effectenregistratie verschaften een vrijwel volledig inzicht in de vermogenspositie van belastingplichtigen. Eventuele gaten daarin konden worden ingevuld met behulp van het fiscale noodrecht (paragraaf 4). De opbrengst van beide superheffingen leek daarom aanzienlijk: Lieftinck voorspelde dat ‘zijn’ VAB 3,5 miljard gulden zou bijdragen en de VHI 2 miljard. In werkelijkheid bedroeg de totale opbrengst ‘slechts’ 3,4 miljard gulden.⁹² Hoewel deze opbrengst lager was dan

gehoopt, gold deze toch als ‘groots’: de opbrengst vertegenwoordigde een kwart van het nationaal inkomen in 1947.⁹³

5.2 Vermogensaanwasbelasting (VAB)

Met de VAB werd een directe belasting geheven over elke vermogensaanwas ontstaan in het tijdvak 1 mei 1940 tot en met 31 december 1945. Deze heffing was geconstrueerd uit een stapeling van ruwwerkende bepalingen die voor bepaalde vermogenscategorieën op globale wijze werden verzacht door forfaits (getalsmatige veronderstellingen). Deze VAB hield geen rekening met de oorzaken van een vermogensaanwas, de aanwas omvatte daardoor ook inflatiewinsten, voordelen die geen werkelijke koopkracht genereren. Toch werd ook deze schijnwinst belast:

‘Degene die in guldens is vooruitgegaan, kan in ieder geval meer dragen dan hij, die ook in guldens niet is vooruitgegaan, of zelfs is achteruitgegaan.’⁹⁴ [curs. SD]

Deze beperkte blik op het draagkrachtbegrip kreeg volop aandacht in de landelijke pers,⁹⁵ maar werd in de fiscale vakpers nauwelijks inhoudelijk geanalyseerd.

Na dagenlange debatten, zes nota’s van wijziging en vijftientig amendementen werd in september 1946 een licht gehavend ontwerp van de Wet VAB ingediend bij de Eerste Kamer. In deze *chambre de reflection* bleek de toon van de discussie weinig reflectief. Vooral de zelfreflectie haperde: zo werd Lieftinck beticht van het hanteren van een ‘fascistisch of communistisch belastingbeginsel’ omdat deze heffing de eigendom zelf zou aantasten.⁹⁶ Ook Kamerleden die het voorstel ondersteunden, constateerden dat de heffingstechniek tal van onbillijkheden veroorzaakte.⁹⁷ De gepresenteerde ‘nood van de schatkist’ overstemde hun twijfels evenwel, het voorstel werd wet.

De vormgeving van het biljet voor de VAB was indrukwekkend: ondanks de papierschaarste omvatte het aangiftebiljet twaalf dikbedrukte bladzijden voorzien van een opmerkelijke aanhef:

‘Ik besef ten volle dat het velen Uwer zwaar zal vallen de noodige medewerking te verlenen bij de heffing van een zoo drukkende belasting als de vermogensaanwasbelasting ongetwijfeld is. Ze is echter een van de noodzakelijke maatregelen welke (...) beoogen de ontzaglijke, door oorlog en bezetting veroorzaakte verarming, welke den een zoveel zwaarder heeft getroffen dan den ander, op meer redelijke wijze te doen dragen dan zonder die maatregelen

88 Wet op de Vermogensaanwasbelasting van 19 september 1946, *Stbl.* G 264.

89 Wet op de Vermogensheffing ineens van 11 juli 1947, *Stbl.* H 238.

90 A.J. Van den Tempel, ‘De heffingen ineens’, *WFR* 1987/845.

91 Nota Lieftinck 21 Januari 1946, p. 15.

92 A.A. Thie (e.a.) *Focus op fiscus. Het reilen en zeilen van de belastingdienst in de jaren 1940-1985*, Deventer: Kluwer 1990, p. 176. Onvoldoende dus voor financiering van de vergoedingen van oorlogsschade ad 6,3 miljard gulden.

93 Van den Tempel 1987. Dat zou nu ruim 250 miljard euro bedragen.

94 Nota betreffende eenige aspecten van het gevoerde financiële beleid, *Kamerstukken II* 1946/47, 145-2, p. 15.

95 Het redactioneel commentaar van 5 augustus 1946 van het *Algemeen Handelsblad* schetste het voorstel als ‘een zeer ongelukkige staal van fiscale wetgeving dat niemand voldoet en de deur openzet voor fiscale geschillen’.

96 C.H.J.A. Janssen de Limpens (KVP), *Handelingen I* 1946/47, 18 september 1946, p. 43. Enkele minuten na dit commentaar stemde dit Kamerlid wel voor het wetsvoorstel.

97 J.R.M. van den Brink (KVP), *Handelingen I* 1946/47, 18 september 1946, p. 28.

het geval zou zijn. (...) Eerst na ontvangst van uw aangifte kan worden overgegaan tot het geheel of gedeeltelijk overdraagbaar maken van Uw geblokkeerde tegoed. De vermogensaanwasbelasting is, na uitvoerige gedachtenwisseling, door de Volksvertegenwoordiging aanvaard en ik acht mij dan ook gerechtigd en verplicht op Uw eerlijke medewerking een dringend beroep te doen.⁹⁸

Uit de volgende beschouwing van een aantal obstakels van dit stelsel blijkt dat vermogensheffingen – of ze nu de aanwas, de winst of het bezit zelf treffen – aanzienlijke complicaties met zich mee kunnen brengen.

5.2.1 Techniek, tarief en twijfels

De VAB werd geheven van alle natuurlijke personen die tijdens het belastingtijdvak in Nederland woonden, de heffing gold ook ten aanzien van in Nederland gevestigde lichamen. Personen die tijdens het belastingtijdvak waren overleden, werden niet aan de heffing onderworpen. Hun vermogen werd bij de erfgenamen in aanmerking genomen.⁹⁹

Techniek

Gestript van alle uitzonderingen oogt de heffingstechniek eenvoudig: het eindvermogen gemeten op de tweede peildatum (31 december 1945) werd verminderd met het beginvermogen op de eerste peildatum (1 mei 1940).¹⁰⁰ De uitkomst daarvan werd gecorrigeerd met aftrekposten en bijtellingen.¹⁰¹ Het resterende bedrag van de vermogensaanwas werd na aftrek van een algemene vrijstelling van *f* 5.000 belast. Daarnaast konden ook andere vrijstellingen gelden, zoals een vrijstelling van *f* 10.000 voor bepaalde besparingen.

Voor de berekening van het vermogen op beide peildata werd weliswaar aansluiting gezocht bij de Wet VB 1892, maar er waren belangrijke verschillen. Zo golden de vrijstellingen in de vermogensbelasting voor inboedel, sieraden en andere gebruiksvoorwerpen niet voor de Wet VAB. Handhaving van die vrijstellingen zou immers de werkelijke vermogensaanwas kunnen verbergen, bijvoorbeeld door omzetting van zwart geld in meubels, schilderijen en juwelen.¹⁰² De afwijkingen van het vermogensbegrip van de Wet VB 1892 betekende evenwel een verzwaring van administratieve lasten voor belastingplichtigen die met terug-

werkende kracht de waarden van hun vermogen in het verre en nabije verleden dienden vast te stellen.

Tarief

De vermogensaanwasbelasting werd afgeschilderd als ‘de zwaarste, de meest drukkende belasting die ons volk is opgelegd’.¹⁰³ Kijkend naar de tarieven lijkt die kwalificatie juist. Een basistarief van 50% gold voor de vermogensaanwas tot *f* 50.000, voor de tweede schijf van *f* 50.000 tot *f* 100.000 gold een tarief van 60% en de vermogensaanwas boven *f* 100.000 werd met 70% belast.¹⁰⁴ Een ‘strafstarief’ van 90% gold voor de vermogensaanwas die kwalificeerde als een onoorbaar of ongerechtvaardigd voordeel ontstaan door zwarte handel of collaboratie (paragraaf 5.2.2).

Twijfels

De VAB werd ervaren als een ‘spaarstraf’ nu geen rekening werd gehouden met verteringsuitgaven. Wie er tijdens de bezetting op los had geleefd, ontstong deze fiscale ‘dans’. Dat klemde des te meer aangezien de mogelijkheden voor een losbandig leven in de bezettingsjaren voor slechts weinigen was weggelegd. Lief tinck zag echter geen mogelijkheden consumptieve uitgaven te achterhalen.¹⁰⁵ De vermogensheffing trof zodoende alleen het na de oorlog resterende onverteerde vermogen.

Deze ervaren oneerlijkheid van de VAB werd vergroot doordat de heffing niet alleen collaborateurs en zwarthandelaren trof, maar ook de ‘normale’ spaarder.¹⁰⁶ Deze keuze werd verdedigd met een Bijbels argument:

‘Het is misschien wat vrijmoedig om een woord te gebruiken, dat uit een geheel andere sfeer stamt en ik gebruik het ook met eenige aarzeling, maar ik zou zeggen: in dit opzicht schijnt de zon van den fiscus over boozen en goeden.’¹⁰⁷

Lief tinck betoogde dat ook geredeneerd zou kunnen worden dat elke vermogensaanwas voor 100% getroffen moest worden: het zou een buiging voor de spaarder zijn dat men hem ‘maar voor 50, 60 of 70 procent treft’.¹⁰⁸ Met deze doelredenering rijst evenwel de vraag naar de reden van de buiging voor collaborateurs die ‘slechts’ voor 90% worden belast. Deze tariefskorting botste immers met Lief tincks eerdere dreigementen:

98 Aanhef op pag. 1 van het aangiftebiljet, ondertekend door Lief tinck.

99 Wanneer de erfgenamen niet in Nederland woonden, werd de erflater zelfstandig in de heffing betrokken waarbij het tijdstip van overlijden als einde-peildatum gold, zie art. 2 en art. 4 Wet VAB. Dit gold ook voor keizer Wilhelm II, zie paragraaf 6. Ook bij onoorbare vermogensaanwas werd de erflater zelf belast.

100 Wanneer op de begindatum de schulden de bezittingen overtreffen, is het beginvermogen negatief en niet nihil, zoals belastingplichtige betoogde, HR 15 oktober 1952, ECLI:NL:HR:1952:55, B 9287.

101 Voorbeelden van aftrekposten zijn uitkeringen wegens arbeidsongeschiktheid en ontvangen schenkingen en erfenissen die bij de schenker of erflater werden belast. Als bijtellingen golden onder meer gedane schenkingen en bevoordelingen in natura.

102 *Kamerstukken II* 1946/47, 166, nr. 3, p. 16-17. Art. 7 Wet VAB beoogde dit te voorkomen.

103 Bogaarts 1989, p. 909, verwijzend naar uitlatingen van Kamerlid De Wilde (ARP).

104 Art. 28 lid 1 Wet VAB. De aanslag kon op grond van art. 48 Wet VAB ook worden betaald met de nominale waarde van staatsobligaties. Met aankoop van deze obligaties beneden pari kon voordeel worden behaald. Het voordeel van die betalingswijze vormde echter geen belastbare winst, HR 29 april 1953, ECLI:NL:HR:1953:AY3241, *BNB* 1953/157.

105 Lief tinck, *Handelingen I* 1946/47, 18 september 1946, p. 41.

106 Pollema (CHU), *Handelingen I* 1946/47, 18 september 1946, p. 18 zag dit als een belediging van de spaarder.

107 Lief tinck, *Handelingen I* 1946/47, 18 september 1946, p. 36-37. Zijn verwijzing steunt op Mattheüs 5, vers 45: ‘God doet zijne zon opgaan over boozen en goeden, en regent over rechtvaardigen en onrechtvaardigen.’

108 Lief tinck, *Handelingen I* 1946/47, 18 september 1946, p. 37.

‘Aan hen die hun geld op onoorbare wijze hebben verkregen, laat ik niet de minste illusie.’¹⁰⁹

Nu ook de regering in Londen herhaaldelijk had verzekerd dat oorlogspartijhouders zouden boeten, leefde de verwachting dat onoorbare vermogensaanwas volledig zou worden geconfisqueerd. Het 90%-tarief botste niet alleen met deze verwachting, maar ook met het rechtsgevoel: ‘Met de zonde kan men het toch niet op een akkoordje gooien!’¹¹⁰ De pragmatiek won het evenwel van dit psychologische effect: het lagere straf tarief was gegrond in het argument ‘enige prikkel te laten’ een juiste aangifte te doen.¹¹¹ In de praktijk kon overigens de combinatie van navordering, boetes over verzwegen zwarte winsten en de met 90% belaste vermogensaanwas toch leiden tot een volledig wegbelasten van deze voordelen.¹¹²

5.2.2 Zwarthandelaren en collaborateurs

Het 90%-tarief betrof voordelen verkregen uit zwarte handel of collaboratie:

‘door met gebruikmaking van de schaarschte aan goederen of arbeidskrachten voor goederen of diensten een aanzienlijk hooger prijs te bedingen dan, met inachtneming van de goede trouw, op het tijdstip van het sluiten der overeenkomst gebruikelijk was, dan wel door in strijd met de zorgvuldigheid ten aanzien van de nationale zaak, welke redelijkerwijs betaamde, goederen te leveren of diensten te verrichten, waarvan de belastingplichtige wist of gegronde redenen had om te vermoeden, dat zij geheel of nagenoeg geheel zouden dienen om te voorzien in de behoeften van den vijand of zijn handlangers.’¹¹³

Deze strafheffing gold ‘behoudens voor zover de belastingplichtige overtuigend aantoont, dat de vermogensaanwas niet uit deze voordeelen is ontstaan’. Wanneer niet kon worden voldaan aan deze zware bewijslast werden de voordelen zonder pardon aangemerkt en belast als ‘foute’ aanwas.¹¹⁴ Ondanks deze comfortabele bewijspositie voor de Belastingdienst kon in slechts 12.000 gevallen het hoge tarief worden toegepast, een ‘betrekkelijk gering’ aantal.¹¹⁵

Ook het financieel belang was gering, f 900.000.¹¹⁶ Dat is wellicht verklaarbaar omdat de werkelijkheid een gecompliceerd geheel is: het ‘oorbaar’ of ‘onoorbaar’ zijn van handelingen kan in elkaar overlopen.

Scheidsgerecht

Toch dwong het straf tarief tot het onderscheiden van ‘foute’ aanwas en ‘reguliere’ aanwas ontstaan door besparing en inflatie. Vaststelling van die scheidslijn vereiste ‘een zeer gedetailleerde kennis van prijzen, gewoonten en andere toestanden tijdens de oorlogsjaren in de verschillende takken van handel en bedrijf’.¹¹⁷ Daarom werden speciaal ingestelde colleges ingesteld. Deze in kamers onderverdeelde scheidsgerechten oordeelden welk deel van de vermogensaanwas op onoorbare of ongerechtvaardigde wijze was verkregen.¹¹⁸ De voorzitter van elke kamer kon de uitspraken voorleggen aan de Centrale Kamer van het scheidsgerecht die uitspraken kon herzien of een nieuwe behandeling kon gelasten.¹¹⁹

Zowel bij veronderstelde zwarte handel¹²⁰ als bij vermeende collaboratie grepen inspecteurs vrij snel naar het wapen van het straf tarief. Zo werd het voordeel van een tussenpersoon bij de export van speelgoed aangemerkt als ongerechtvaardigd uitsluitend omdat aan Oostenrijk werd geleverd, een verdacht gebied sinds de *Anschluss* bij Duitsland. Het speelgoed was evenwel tegen vergoeding door Joodse onderduikers vervaardigd uit afval en werd door de Oostenrijkse zwager verkocht. De Centrale Kamer oordeelde dat in die situatie geen sprake was van een handelen dat de nationale zaak zou schaden.¹²¹

Wanneer de belastingwetgever strikte wetgeving combineert met verregaande bevoegdheden (paragraaf 4) vormt een beroep op de belastingrechter de laatste strohalm voor belastingplichtigen. Tegen de beslissing van het scheidsgerecht was echter geen beroep in cassatie mogelijk, de strohalm is dan broos. Ook hier won de pragmatiek, de wens vertraging in de afdoening van zaken te voorkomen. Voor het rechtsbewustzijn was dit weinig bevredigend.

109 Bakker & Van Lent 1989, p. 101. Het citaat is afkomstig uit een radiotoespraak van Lief tinck.

110 J. in ‘t Veld (PvdA), *Handelingen I* 1946/47, 18 september 1946, p. 35.

111 Lief tinck, *Handelingen I*, 1946/47, 18 september 1946, p. 42. Zie ook Bakker & Van Lent 1989, p. 145.

112 Soms zelfs meer dan 100%. Zie het voorbeeld in T.J. Korthof, ‘Beslissingen inzake onoorbare aanwas in de zin van artikel 27 der wet op de vermogensaanwasbelasting’, *WFR* 1955/551.

113 Art. 27, lid 1 Wet VAB. Het daarbij benutte begrip ‘voordeel’ duidt – anders dan de inspecteur betoogde – op de opbrengst na kostenaf trek, zie Scheidsgerecht Den Haag 3 januari 1951, ECLI:NL:XX:1951:26.

114 Art. 27, lid 2 Wet VAB. Zie ook Scheidsgerecht Den Bosch 16 maart 1951, ECLI:NL:XX:1951:19: wanneer belastingplichtige de herkomst niet overtuigend aantoont, is de inspecteur ontslagen van zijn bewijsplicht.

115 *Bredasche Courant* 1 december 1948, ‘Minister Lief tinck heeft maar weinig vrienden’.

116 Van den Tempel, 1987. Deze opbrengst betrof slechts 0,26% van de totale opbrengst van de heffingen ineens.

117 *Kamerstukken II* 1946/47, 166, nr. 3, p. 14. Zie verder art. 49 t/m 41 Wet VAB. De categorie ‘ongerechtvaardigde voordelen’ uit collaboratie is later toegevoegd aan het wetsvoorstel.

118 In *WFR* verschenen met enige regelmaat overzichten van uitspraken van scheidsgerechten, zie o.m. T.J.B. Verseput v.d. Meijden, ‘Beschouwingen inzake beslissingen’, *WFR* 1951/175. Het betrof meestal slechts een opsomming, hoewel sommige uitspraken aanzienlijke vragen oproepen. Zo werd met Centrale Kamer scheidsgerecht 22 september 1951, ECLI:NL:XX:1951:14 geoordeeld dat het scheidsgerecht niet gebonden zou zijn aan eerdere oordelen van het Tribunaal. Een dergelijk oordeel opent de deur voor dubbele bestraffing, dat bleef onbesproken in de fiscale vakpers.

119 Deze Centrale Kamer was samengesteld uit alle voorzitters van de afzonderlijke kamers.

120 Vgl. Scheidsgerecht Amsterdam 4 september 1950, ECLI:NL:XX:1950:25. In Scheidsgerecht Den Bosch 31 maart 1951, ECLI:NL:XX:1951:25 oordeelde de rechter overigens dat het door de inspecteur benutte anonieme schrijven over vermeende feesten met ‘volop zalm, kreeft en oesters’ geen bewijs kon vormen van zwarte handel.

121 Centrale Kamer scheidsgerecht 28 april 1951, ECLI:NL:XX:1951:24.

5.2.3 Peildatumperikelen

De VAB, een tijdvakheffing, herbergt door haar specifieke keuze van peildata dezelfde onrechtvaardigheden als haar nazaten met een peildatumnatuur.¹²² De vermogenswaarden op zowel de begindatum (1 mei 1940) als de einddatum (31 december 1945) werden immers sterk beïnvloed door toevalligheden geboren in externe omstandigheden. De vermogenswaarden op de begindatum waren sterk beïnvloed door de oorlogsdreiging, terwijl de waarden op de eindpeildatum beheerst werden door de prijspolitiek van de overheid na de bevrijding.¹²³ Een op die wankelende basis gemeten vermogensaanwas toont niet de werkelijke draagkracht, het fundament van de heffing – haar ratio – is dan wankel.¹²⁴

Om die onrechtvaardigheden enigszins het hoofd te kunnen bieden, werd op meerdere plaatsen in de Wet VAB teruggegrepen naar veronderstellingen. Zo werd bepaald dat de vermogensaanwas ten aanzien van onroerende zaken nooit hoger kon worden vastgesteld dan 20% van de waarde op de begindatum.¹²⁵ Voor bedrijfsvermogen werd op grond van een vergelijkbare bepaling de aanwas gemaximeerd op 10% van het aanvangsvermogen en voor de waardering van effecten werd zowel de begin- als de eindwaarde daarvan gecorrigeerd met eveneens 10%.¹²⁶ Deze ruwe op forfaits gebaseerde tegemoetkomingen konden echter de individuele waarde-werkelijkheid hooguit bij benadering weerspiegelen. Daarnaast bewerkstelligde een ‘teruggrijp-bepaling’ dat de omvang van de vermogensaanwas kon worden beïnvloed door omstandigheden buiten het belastingtijdvak.¹²⁷ Die fictieve terugschuiving doorbrak de fiscale hoofdregel dat met de terugwerkende kracht van nietigheid of erkenning van civielrechtelijk handelingen geen rekening wordt gehouden. Voornoemde pogingen tot reparatie van een aantal ‘zwarigheden’ van de Wet VAB konden evenwel de nadelen van de peildata niet effectief verlichten.

5.3 Vermogensheffing ineens (VHI)

Als sluitstuk van de geldzuivering belastte deze heffing het vermogen van natuurlijke personen naar de stand van 1 januari 1946.¹²⁸ Net als de VAB diende deze heffing meerdere doelen die niet alleen monetair van aard waren, maar ook budgettair en sociaal. Tijdens de behandeling van dit

wetsvoorstel werd daar een economisch doel aan toegevoegd: het totale saneringspakket zou het vertrouwen in de Nederlandse munt kunnen herstellen.¹²⁹

Ook de VHI werd gepresenteerd als de financiële keerzijde van de medaille van het materiële herstel van Nederland, al werd erkend dat de heffing voor de vermogensbezitters die daaraan moesten bijdragen een zwaar en soms zelfs zeer zwaar offer kon betekenen.¹³⁰

Ook voor deze bijzondere heffing hanteerde de wetgever een ruim vermogensbegrip.¹³¹ Tot het vermogen voor de VHI behoorden niet alleen roerende en onroerende goederen, maar ook opgebouwde pensioenaanspraken boven een bepaalde grens en het niet vrijgestelde deel van goud- en zilverwerk, huisraad, boeken en kunst.¹³² De basisvrijstellingen varieerden van f 12.000 voor gehuwden en f 8.000 voor ongehuwden, vermeerderd met f 4.000 voor elk kind. Het in de heffing vallende vermogen – na aftrek van de aanslag VAB – zou aanvankelijk progressief belast worden met maximaal 25%. Lief tinck verdedigde deze progressie met een beroep op het gezonde verstand van de vermogensbezitters: het achterwege laten van deze heffing zou leiden tot een verdere geldontwaarding die het vermogen eveneens zou aantasten. Hij schatte het volksgevoel slecht in, het hoogtij van de eerdere opofferingsgezindheid bleek versleten.¹³³ Het in oktober 1946 aan het parlement voorgelegde voorstel kreeg het dan ook hard te verduren:

‘Het is slechte politiek om in tijden van hongersnood het zaaizaad te verteren.’¹³⁴

5.3.1 De inhoudelijke kant van een financiële medaille

Bij de VHI, een heffing over het naoorlogse vermogensbezit, speelde de discussie omtrent het eigendomsbegrip een essentiële rol. De vraag rees of het wel terecht was om een specifieke groep, de vermogensbezitters, te laten ‘opdraaien’ voor sanering van staatsschulden die ten behoeve van alle ingezetenen waren aangegaan. De instrumentele inzet van belastingheffing voor andere doeleinden dan het vullen van de schatkist werd gekwalificeerd als ‘Duits geredeneerd, fascistisch.’¹³⁵ De minister kreeg regelmatig het verwijt dat hij met deze heffing een socialistische belastingpolitiek zou nastreven:

¹²² Een verwijzing naar de vermogensrendementsheffing volstaat.

¹²³ Van den Brink (KVP), *Handelingen I*, 1946/47, 18 september 1946, p. 29. Een daaraan gerelateerd probleem betreft de invloed van vergoedingen voor oorlogsschade waarvoor art. 10 lid 3 Wet VAB een oplossing tracht te geven. Korthedshalve verwijs ik naar W. Scholten, ‘Heffingen ineens en Oorlogsschade’, *WFR* 1953/123.

¹²⁴ Art. 56c Wet VAB bevatte een hardheidsclausule ten aanzien van onbillijkheden van de heffing, maar in de archieven zijn geen voorbeelden aangetroffen van het gebruik daarvan.

¹²⁵ Art. 6 lid 3 Wet VAB. Bij latere verkrijging gold de waarde op de aankoopdatum.

¹²⁶ Art. 28 Wet VAB.

¹²⁷ Art. 8 lid 5 Wet VAB. In HR 7 december 1955, ECLI:NL:HR:1955:AY2022, *BNB* 1956/131 werd geoordeeld dat bij de waardering van terugwerkende vergoedingen of verplichtingen rekening gehouden moet worden met belastingconsequenties.

¹²⁸ Bedrijven waren om economische redenen vrijgesteld van deze heffing.

¹²⁹ Bogaarts 1989, p. 915.

¹³⁰ *Kamerstukken II* 1946/47, nr. 3, MvT, p. 1.

¹³¹ Zie o.m. HR 22 december 1954, ECLI:NL:HR:1954:AY2371.

¹³² Voor goud- en zilverwerken gold een vrijstelling van f 2.000, voor huisraad, boeken en kunstvoorwerpen bedroeg deze vrijstelling f 15.000 per persoon.

¹³³ Bogaarts 1989, p. 917-921.

¹³⁴ Van den Tempel 1987. Hij meldt dat de discussie zo hoog opliep dat de voorzitter enkele passages niet in het verslag wilde opnemen. Onduidelijk is wat dan geschrappt zou zijn gezien de heftige aantijgingen die wel in het verslag zijn beland. Zo betoogde De Groot (CPN) zonder aarzeling dat ‘de katholieken Hitler zouden hebben geholpen bij het uitmoorden van tegenstanders’. *Handelingen II*, 1946/47, 13 november 1946, p. 173.

¹³⁵ *Handelingen I* 1946/47, 18 september 1946, interruptie door De Wilde (ARP). Lief tinck negeerde deze uitlating wijselijk, zie Bogaarts 1989, p. 913.

‘Eigenlijk komt het hierop neer, dat men de belastingpolitiek en de belastingheffing gebruikt om te streven naar een herordening van den privaten eigendom.’¹³⁶

In zijn verweer op deze kritieken hield Lief tinck in de Eerste Kamer een inhoudelijke beschouwing over het eigendomsbegrip, daarin volgde hij de uitleg van de christelijke leer over eigendom als rentmeesterschap. In dat gedachtegoed is eigendom nooit onaantastbaar aangezien het ontstaan en bestaan daarvan te danken is aan de gemeenschap. Daarom ook kan eigendom onderworpen zijn aan de gemeenschap. Deze visie over de synthese van eigendom en belastingen¹³⁷ raakt de wortels van belastingheffing.¹³⁸ Deze fundamentele afwegingen bleven in de fiscale literatuur echter onbesproken, aan deze normatieve aspecten van het rechtsherstel werd door de fiscale vakpers geen aandacht besteed. In deze naoorlogse periode waren fiscale vakbladen hoofdzakelijk gevuld met technische analyses en praktische consequenties van rechtsregels zoals de bijzondere heffingen.¹³⁹

Ook Kamerleden bleken niet onder de indruk van Lief tincks inhoudelijke uiteenzetting, ook zij stortten zich op de praktische uitwerking van de VHI. Dat leidde tot een ware pamflettenstrijd waar de VHI niet ongeschonden uitkwam. Met het amendement Teulings (KVP) werd elke tariefschijf met een vijfde deel verminderd: de voorgestelde tarieven van 5% over de eerste f 10.000 van het vermogen tot 25% werden verlaagd van 4% oplopend tot 20%. Lief tinck reageerde gelaten:

‘Van deze hoeksteen van het saneringsbeleid is een hoek afgeslagen.’¹⁴⁰

De kern van de VHI bleef echter onaantast. Eind 1947 werden de eerste voorlopige aanslagen in de bijzondere heffingen opgelegd.¹⁴¹

5.4 Terugblikkend

Net als bij de bijzondere bevoegdheden werd ook de rechtvaardiging voor introductie van de bijzondere heffingen gegrond in de nood situatie waarin Nederland verkeerde. De ruwe vormgeving van deze heffingen werd verdedigd met het verweer dat normale rechtsstatelijke normen in crises in mindere mate zouden gelden. Dat standpunt resul-

teerde in zware heffingen ten laste van uitsluitend vermogensbezitters.

De ten tonele gevoerde nood situatie blijkt echter eenrichtingsverkeer. Waar enerzijds de aansprakelijkheid van de overheid voor schade veroorzaakt door het NBI werd ingeperkt met een beroep op de incomplete overheidsadministratie¹⁴² verwachtte die overheid een nauwgezette administratie van haar inwoners op straffe van omkering van de bewijslast. Voor de Wet VAB moest het vermogen zelfs met terugwerkende kracht tot 1 mei 1940 worden verantwoord. De burger kon niet terugvallen op eerdere aangiften vermogensbelasting omdat het vermogensbegrip voor de heffingen ineens anders was ingekleed.

Het gemeenschappelijk dragen van de nationale ellende werd bovendien vertaald in een toerekening van die last aan vermogensbezitters, voor een draagkrachtheffing is die blikrichting te beperkt. De pogingen om draagkracht te herleiden uit vermogensaanwas en vermogensbezit resulteerden in ingewikkelde wetgeving die onbillijk kon uitwerken en bovendien niet voldeed aan de opbrengstverwachting.¹⁴³

6. Tussen droom en daad

In voorgaande paragrafen is geanalyseerd op welke wijze de Nederlandse bevolking voor, tijdens en na de oorlog in de belastingheffing kon worden betrokken. Deze fiscale wetgeving werd voor alle Nederlanders geschreven, maar de vraag rijst hoe deze rechtsregels uitwerkten in situaties waarin het vermogen op grond van de Besluitwetgeving onder beheer of bewind is geplaatst.¹⁴⁴ Wanneer landverraderlijk of vijandelijk vermogen onder beheer van het NBI werd gesteld, kon en mocht de voormalig eigenaar immers niet meer over het eigen vermogen beschikken. Voor vermogens onder bewind van afwezigen was dat feitelijk onmogelijk.

Toch had de Belastingdienst ook interesse in de beheerde landverraderlijke en vijandelijke vermogens en de onder bewind gestelde vermogens van afwezigen. Belastingaanslagen werden daarom aan een individuele beheerder of bewindvoerder of aan het NBI betrekend. De tekst van deze mededeling aan hen luidde:

‘In Uw hoedanigheid van (...) is U, (...) verplicht, op mijn vordering, voor rekening van die belastingschuldige voor zover de penningen, onder U berustende of door U verschuldigd, strekken, de door hem verschuldigde directe belastingen, met de kosten, te betalen.’¹⁴⁵

136 *Handelingen I* 1946/47, 18 september 1946, p. 25. Aan het woord is W. Rip (ARP).

137 Vgl. H. Vording & O.I.M. Ydema, ‘Belasting en eigendom, een synthese’, *WFR* 2005/960.

138 De door Lief tinck verwoorde christelijke visie lijkt overeen te stemmen met de filosofische ideeën van John Stuart Mill (1806-1873) en met de kijk van Murphy en Nagel, zie voorgaande voetnoot voor de bespreking daarvan.

139 Vgl. J.A. van der Does, ‘Vermogensaanwasbelasting en vergoeding voor oorlogsschade aan veldinventaris’, *WFR* 1955/237 en de analyse van J. Verburg, ‘Rente integrerend bestanddeel van de vergoeding’, *WFR* 1953/152.

140 *Kamerstukken II* 1947/48, 346, verslag 14 mei 1947, p. 1624-1626. Zie ook Bogaarts 1989, p. 936, voetnoot 39.

141 Het merendeel werd betaald met afboekingen van geblokkeerd geld of via eerder opgelegde zekerheidstellingen.

142 Vgl. het eerste deel van het drieliuk, paragraaf 6.

143 De Wet VAB leverde een bonte schat aan jurisprudentie over waardevraagstukken. Zie o.m. HR 14 april 1954, ECLI:NL:HR:1954:AY2867, *BNB* 1954/182 (fatsoensverplichting), HR 26 mei 1954, ECLI:NL:HR:1954:AY2897, *BNB* 1954/239 (geblokkeerd dollartegoed) en HR 1 juni 1955, ECLI:NL:HR:1955:AY2518, *BNB* 1955/263 (onvoorziene omstandigheden).

144 Zie paragraaf 3 van het eerste onderdeel van het drieliuk.

145 Brief aan het NBI van 27 december 1949, NA 61547.

6.1 Rangorde

De samenwerking met het NBI verleende de Belastingdienst een sterke uitgangspositie bij de heffing en invordering van belastingen gezien de rechtstreeks verschaft informatie. In de rangorde van crediteuren stonden belastingvorderingen evenwel onder rechteks gemaakte kosten voor uitwinning en boedelrechten en hypotheekrechten. Ten aanzien van andere rechten verkregen belastingvorderingen evenwel preferentie, waardoor belastingheffing verzekerd werd tegenover andere schuldeisers.¹⁴⁶ De preferentie van belastingschulden komt ook in de dossiers naar voren. In de praktijk konden overigens andere afspraken bestaan.¹⁴⁷ De informatievoorsprong van de Belastingdienst voor vermogens onder beheer werd vanaf 1950 verder versterkt door de beleidsregel dat aan inspecteurs opgave werd gedaan voor alle beheersposten met saldi groter dan f 10.000.¹⁴⁸ Hierdoor kon de vaststelling van de fiscale positie sneller plaatsvinden en, daaropvolgend, de invordering van belastingschulden. De beleidsregel betrof voornamelijk vermogen van veronderstelde landverraders. Voor het vermogen onder beheer van vijandelijke onderdanen werd ‘om verschillende redenen’ geen overleg gevoerd.¹⁴⁹ Het vijandelijk vermogen was immers al in eigendom van de Staat.

6.2 Het geconfisqueerde vijandelijke vermogen

Het aan vijandelijke onderdanen en instellingen behorende vermogen ging na de bevrijding op grond van art. 3 Besluit E 133 van rechtswege over op de Staat. Dat vijandelijk vermogen werd, vooruitlopend op de uiteindelijke bestemming, tijdelijk beheerd door het NBI ten behoeve van de Staat.¹⁵⁰ Deze keuze werd als volgt verdedigd:

‘de rechtspositie van den Staat als eigenaar, speciaal tegenover het buitenland, is veel sterker dan de positie van den Staat als beheerder.’¹⁵¹

De gekozen route speelt een opmerkelijke rol op fiscaal terrein: het is immers de vraag of belasting kan worden geheven wanneer dit vermogen in eigendom is overgegaan op de Staat. Het vermogen behoort dan al toe aan de Staat, zij het dat dit vermogen op een andere grootboekrekening zal zijn verantwoord.

Het uiteindelijke doel van deze eigendomsovergang was dit vijandelijk vermogen aan te wenden ‘ter verrekening met de schadevorderingen, die de Staat tegen den vijand

zou geldend maken’.¹⁵² Deze klare taal duidt op vermogensconfiscatie.¹⁵³ De toelichting op het besluit legt andere klemtonen, stellend dat de eigendomsovergang slechts een conservatoire maatregel zou behelzen. De onteigening van vijandelijk vermogen zou:

‘alleen dan een confiscair karakter krijgen, indien noch in de wapenstilstandsvoorwaarden, noch in de vredesverdragen voorzieningen zouden worden getroffen, waarbij aan de vijandelijke staten de verplichting werd opgelegd hun onteigende onderdanen de door dezen ten gevolge dier onteigening geleden schade te vergoeden.’¹⁵⁴

Dat oogmerk lijkt verwoord in de tekst van art. 3, lid 3 Besluit E 133 waarin is bepaald dat ‘de bestemming’ van het aan de Staat opgekomen vermogen ‘nader bij wet’ wordt geregeld ‘met inachtneming van de in de wapenstilstandsvoorwaarden of vredesverdragen op te nemen bepalingen’. Volgens de toelichting is daarom de eigendomsovergang ‘voorlopig niet van confiscatoire aard’.¹⁵⁵ De Duitse staat zou immers de door de vermogensontneming benadeelde vijandelijke onderdanen schadeloosstellen, zo werd gedacht. *De facto* zou Duitsland de schadevergoedingsplicht ten opzichte van Nederland dragen, niet de vermogensbezitters.¹⁵⁶

Maar, zoals civilist Stoffels al in 1949 betoogde, een verwijzing naar toekomstige, nog onzekere voorwaarden en verdragen is een slag in de lucht. Stoffels’ conclusie was dan ook dat de eigendom van vijandelijk vermogen van rechtswege onvoorwaardelijk en volledig over was gegaan op de Staat, zonder dat was vastgesteld dat de voormalig eigenaar daadwerkelijk aanspraak op schadevergoeding zou kunnen maken. Op het moment van deze eigendomsovergang is dan sprake van confiscatie. Deze confiscatie – onteigening zonder schadevergoeding – is volgens het Volkenrecht niet geoorloofd. Bovendien kan bij een daadwerkelijke overgang van eigendom aan de Staat vanaf dat moment van confiscatie geen belasting meer verschuldigd zijn over dat vermogen en de opbrengst ervan.

Die gevolgtrekking werd aanvankelijk ook door Liefstinck getrokken.¹⁵⁷ In mei 1948 kwam hij terug van deze opvatting, stellende dat toepassing van Besluit E 133 slechts een fiduciaire eigendomsovergang zou behelzen zodat op de ‘gewone’ wijze belasting kon worden geheven over vijandelijk vermogen.

146 Brief aan het NBI van 27 december 1949, NA 61547. Getiteld: ‘Instructie liquidatie vijandelijk vermogen’.

147 Zo werd regelmatig met de belastinginspecteur een van deze volgorde afwijkende afspraak gemaakt dat eerst de beheerskosten voldaan zouden worden, pas daarna de belastingen. Zie bijvoorbeeld NA 2.06.16.16, inv. 199613.

148 NA 2.08.69, inv.nr. 314, kenmerk: 209.

149 NA 2.09.49, inv.nr. 301.

150 Toelichting op de Besluiten Bezettingsmaatregelen, Herstel Rechtsverkeer en Vijandelijk Vermogen, Den Haag 1945, p. 5 (hierna: Toelichting 1945)

151 Toelichting 1945, p. 34-35.

152 Toelichting 1945, p. 33.

153 Voor deze verrekening met de schadevorderingen had de wetgever ook kunnen kiezen voor blokkade of sequestratie, maar er is nadrukkelijk gekozen voor het stelsel van eigendomsovergang.

154 Toelichting 1945, p. 34.

155 Toelichting 1945, p. 41. Dat klinkt als een eigendomsovergang onder voorwaarde van de uiteindelijke bestemming van het vijandelijk vermogen, nader bij wet vast te stellen. Maar klank en feit kunnen uiteenlopen.

156 Stoffels, ‘Vijandelijk Vermogen en Volkenrecht’, *NJB* 1949. Anders: W.C.L. van der Grinten, *Rechtsherstel en Beheer*, Alphen aan den Rijn 1946.

157 Zie de aanschrijvingen van 22 mei 1946 no. 85, 21 november 1946 no. 69 en 4 december 1946 no. 127.

De rechtsstrijd

Een belastingplichtige, aangemerkt als vijandelijke onderdaan, bestreed die opvatting. Nu zijn vermogen al voor 31 december 1945 in eigendom was overgegaan op de Staat, bezat hij op die datum geen vermogen meer en stelde daarom dat hij geen VAB, VHI of VB verschuldigd kon zijn.¹⁵⁸ De Raad van Beroep stelde hem in het gelijk, een oordeel dat door de staatssecretaris in cassatie fel werd bestreden. Gewezen werd onder meer op de ‘absurde gevolgen’ van het als confiscatie aanmerken van vijandelijk vermogen in situaties van ontvijanding:

‘De ex-vijandelijk onderdaan krijgt dan zijn vermogen terug, een vermogen dat, anders dan de vermogens van andere belastingplichtigen, in de periode dat het eigendom van den Staat is geweest, niet is aangetast door de zware belastingheffing van bedoeld tijdvak, doch, integendeel, kan zijn gegroeid door de toevoeging van belastingvrij gekweekte opbrengsten. Ook al neemt men aan, dat bij de teruggaaf van vermogen aan een ex-vijandelijk onderdaan met betrekking tot de heffingen ineens “terugschuiving” tot voor den (tweeden) peildatum plaats vindt en in zake de ink.bel. de “opgepote” opbrengsten van vermogen alsnog als zodanig door den belangh. worden genoten, dan moet toch de conclusie zijn, dat in de opvatting van den Raad geweld wordt gedaan aan de zozeer gewenste gelijkheid in behandeling van alle belastingplichtigen.’

De beschreven fiscale terugschuiving bij ontvijanding waarborgt dat van ontvijande personen in dezelfde mate als van andere Nederlanders belasting kan worden geheven, het veronderstelde ‘geweld’ aan het gelijkheidsbeginsel is dus illusoir.

De Hoge Raad verwierp de stelling dat art. 3 Besluit E 133 ‘slechts’ een bijzondere maatregel van conservatoire aard zou zijn en oordeelde dat de eigendom van het vijandelijk vermogen van rechtswege onvoorwaardelijk en volledig op de Staat was overgegaan. Het vermogen van deze vijandelijke onderdaan behoorde zodoende niet langer aan hem toe op de tweede peildatum, de opgelegde aanslag werd vernietigd.¹⁵⁹ Een vijandelijke onderdaan kent weliswaar een subjectieve belastingplicht, maar het vijandelijk vermogen en de opbrengst daarvan zijn door de eigendomsovergang geen object van belasting meer.

¹⁵⁸ In casu betrof zijn vermogen de helft van een huwelijksgoederengemeenschap.

¹⁵⁹ HR 6 april 1955, ECLI:NL:HR:1955:AY2457, *BNB* 1955/187. Bij arresten van dezelfde datum werden gelijkluidende uitspraken gedaan inzake de aanslag VHI en de aanslag VB 1945 en 1946. De omstandigheid dat het vermogen van de man als vijandelijk vermogen in eigendom van de Staat is overgegaan, verhinderde overigens niet dat het aandeel van zijn echtgenote in de huwelijksgemeenschap op grond van art. 20, lid 1, VAB tot het eindvermogen van de man moet worden gerekend, zie HR 19 september 1956, ECLI:NL:HR:1956:AY2123, *BNB* 1956/280. Het huwelijksvermogen van de vrouw kon dus wel worden belast met VAB, tenzij ook zij als vijandelijke onderdaan gold.

Paniek volgend op de uitspraak

Het arrest werd gewezen lang nadat een groot deel van het vijandelijk vermogen op grond van ontvijandingsverklaringen was teruggegeven aan de voormalige eigenaar of inmiddeels op grond van de Bestemmingswet was geliquideerd. Toch leidde de uitspraak tot koortsachtig beraad op het ministerie.¹⁶⁰ Belastingheffing bij (voormalige) vijandelijke onderdanen kon immers pas plaatsvinden na een positief besluit op een verzoek tot ontvijanding. Met het NBI werd afgesproken dat definitieve teruggave van dit voormalige vijandelijk vermogen werd opgeschort tot afronding van het onderzoek naar belastingaangelegenheden, de afgifte van een verklaring van ‘geen fiscaal bezwaar’ en het verlenen van eventuele zekerheidstellingen.¹⁶¹

Voor het vermogen van vijandelijke onderdanen waarvoor geen ontvijandingsverklaring gold, bleek belastingheffing definitief niet (meer) mogelijk.

6.3 Het huis van de keizer

Het arrest van de Hoge Raad is ook relevant voor de positie van Huis Doorn, het landgoed dat destijds fungeerde als verblijfplaats van de Duitse keizer Wilhelm II. In augustus 1919, vijf maanden voordat Nederland hem officieel asiel verleende, kocht hij dit landgoed. Na de verbouwing nam hij in mei 1920 zijn intrek. Vanaf dat moment bekleedde deze keizer, een man die officiële documenten placht te ondertekenen met de zelf-geclaimde titel ‘De Allerhoogste’, een nieuwe maatschappelijke positie als inwoner van Doorn.

De keizerlijke bewoner van Huis Doorn had evenwel de Duitse nationaliteit en kwalificeerde zodoende op grond van het Besluit E 133 beschouwd als vijandelijke onderdaan. Het gevolg daarvan was dat het keizerlijk vermogen, waaronder Huis Doorn, als vijandelijk vermogen van rechtswege in eigendom overging op de Staat en ten behoeve van de Staat werd beheerd door het NBI.¹⁶² De keizer bleek evenwel een aanzienlijke belastingschuld te hebben: de aanslag VAB – berekend over het tijdvak 1 mei 1940 tot de overlijdensdatum van de keizer op 4 juni 1941 – bedroeg f 4.816.736. De omvang van de vermogensaanwas werd vooral beïnvloed door koersstijgingen van Duitse beleggingen behorend tot het keizerlijk vermogen. De aanzienlijk lagere waarde van deze beleggingen op de reguliere einddatum van de Wet VAB (31 december 1945) zou hebben geleid tot een aanslag van slechts f 495.000.¹⁶³ Dat benadrukt het twijfelachtige draagkrachtkarakter van fiscale heffingen gebaseerd op peildata.

Voor de inning van de belastingschuld van de keizer werd gekozen voor een bijzondere route: de eigendomsover-

¹⁶⁰ Daarbij wordt gesuggereerd dat het arrest – ‘dat wij wel aan Prof. Houwing te danken zullen hebben’ – zorgde voor een ‘onwelkome leemte’ in de wet. Brief aan Ministerie van 27 oktober 1955, NA 2.09.49, inv. 301.

¹⁶¹ Zie de uiteenlopende correspondentie in NA 2.09.49, inv. 301.

¹⁶² Voor een uitgebreide beschrijving van de mislukte pogingen tot ontvijanding zie F. van der Ven, ‘De onteigening van Huis Doorn: een hoofdstuk uit de Nederlandse geschiedenis’, *R.M. Themis* 2001/3.

¹⁶³ NA 61348, Memorandum van 23 juli 1953. Zie ook Van der Ven 2001, voetnoot 14.

dracht van Huis Doorn en zijn inboedel. De akte van inbetalinggeving bepaalde dat het NBI als beheerder van het keizerlijk vermogen dat:

‘in eigendom aan de *Staat der Nederlanden* is overgegaan (...) geeft bij deze in mindering op de aanslag in de vermogensaanwasbelasting groot f 4.816.736,- (...) ten name van de ex-keizer van Duitsland te Doorn, in betaling en draagt in eigendom over aan de *Staat der Nederlanden (Financiën)*, (...) a. de onroerende goederen en b. de roerende goederen, welke in betaling worden gegeven en aangenomen respectievelijk voor f 300.000,- en f 2.000.000,-.’¹⁶⁴ [curs. SD]

De Staat der Nederlanden, van rechtswege eigenaar van het keizerlijke vijandelijke vermogen, draagt zodoende de eigendom over aan de Staat der Nederlanden (Financiën). Deze juridische onmogelijkheid werd hersteld: in de rectificatie-akte werd de eigendom door de *Staat der Nederlanden* overgedragen aan het (Nederlandse) *Rijk in Europa*.¹⁶⁵ Dit is evenwel een schijnoplossing aangezien de Staat der Nederlanden en het Rijk in Europa civielrechtelijk geen afzonderlijke rechtspersonen zijn.¹⁶⁶

Nog opvallender is dat deze eigendomsoverdracht door de Staat geschiedt ter verrekening van een belastingschuld aan diezelfde staat. Van der Ven constateert dat deze schuld door vermenging teniet was gegaan op het moment dat het vermogen (bezit en schuld) op grond van Besluit E 133 van rechtswege was overgegaan op de Nederlandse staat.¹⁶⁷

De staat kan bovendien geen belastingschuld aan zichzelf hebben. Die conclusie wordt benadrukt door het in paragraaf 6.3 besproken arrest waarin de Hoge Raad in heldere taal heeft vastgesteld dat het vijandelijk vermogen en de opbrengst daarvan geen object kunnen zijn van belastingheffing.¹⁶⁸

Welke route ook wordt gevolgd – de weg van de schuldvermenging of het pad van de Hoge Raad – de conclusie is onmiskenbaar: de belastingschuld van de keizer bestond niet, waardoor de grondslag voor verrekening als basis voor de overdrachtsakte vervalt. De eigendom van Huis Doorn berust zodoende nog steeds bij de Staat der Nederlanden, niet bij de Domeinen.

7. Bijzondere gedragslijnen

Na de vreugde over de bevrijding in mei 1945 groeide in Nederland de teleurstelling. Ook in het rechtsleven over-

heerste de kater over het trage en onvolledige rechtsherstel. In fiscaal-juridische tijdschriften is weinig aandacht voor deze problematiek hoewel deze de kern van het recht en de rechtsstaat raakt. In deze periode blijken belastingambtenaren en fiscaal wetenschappers vooral gericht op de fiscaal-technische details van de regelgeving, een regelgericht denken dat de inhoudelijke basis van deze rechtsregels in de schaduw laat. De grote vragen blijven achter. Een bijzondere manier van doen. Naast de bijzondere belastingwetten en de bijzondere fiscale bevoegdheden kan in deze naoorlogse periode een derde categorie bijzonderheden worden onderscheiden: de gedragingen in het fiscale domein.

De trivialiteit van het bestaan

In de woelige naoorlogse jaren waarin wederopbouw, rechtsherstel, achterstallige belastingaanslagen en introductie van nieuwe heffingen strijden om voorrang blijken meerdere officiële documenten gewijd aan wonderlijke futiliteiten. Zoals het fenomeen van de onleesbare handtekening. In een uitgebreide papierstroom wordt steen en been geklaagd over de ambtelijke mode ‘om zijn handtekening met zoveel mogelijk zwier en zoo onduidelijk mogelijk te zetten’. Deze ‘modieuze gekte’ zou in 75% van de gevallen het ambtelijk voorschrift zorg te dragen voor een leesbare handtekening saboteren.¹⁶⁹ De uitvoerige discussies leidden tot nieuw beleid: voortaan moet onder de handtekening van een ambtenaar steeds diens naam worden ‘getypt, gestempeld of in blokletters geschreven’.¹⁷⁰

Het vizier gericht op de opbrengst

Meerdere arresten over de naoorlogse heffingen tonen dat belastingambtenaren driftig zochten naar het vergaren van geldmiddelen, daarbij andere aspecten van het menselijk bestaan uit het oog verliezend.¹⁷¹ Dat negeren van de feitenwereld is zichtbaar in het arrest over het speelgoed vervaardigd door onderduikers (paragraaf 5.2.2), maar duikt ook op in het kader van het begrip ‘vrijgevigheid’. Deze zaak draaide om een belastingplichtige die kort na de oorlog een schenking ontving van een Joodse familie uit dankbaarheid voor de aan hen tijdens de oorlog geboden schuilplaats. Deze schenking werd door de inspecteur geherkwalificeerd: het zou een achterafbetaling betreffen voor de destijds te laag berekende pensioenprijs. Het bedrag van f 4.000 zou daarom tot het te belasten vermogen behoren van belanghebbende. De Hoge Raad oordeelde evenwel dat het geschonken bedrag gold als schenking.¹⁷² Houwings noot bij deze uitspraak bespreekt uitvoerig de fiscaal-technische duiding van het begrip ‘bloot morele verplichting’,

¹⁶⁴ Akte van 18 april 1952, zie Van der Ven 2001 en de verwijzingen naar archief- en kadasterdossiers.

¹⁶⁵ Akte van 6 mei 1953.

¹⁶⁶ Van der Ven 2001 schetst nog een andere denkpiste: de Staat zou bij de afwikkeling van het keizerlijk vermogen de rol als beneficiair erfgenaam toebedeeld kunnen krijgen. Daardoor zou het vermogen gescheiden blijven en schuldvermenging zou niet optreden. Die route is echter niet gevolgd.

¹⁶⁷ Van der Ven 2001.

¹⁶⁸ Het arrest werd evenwel gewezen na de overdrachtsakten in 1952 en 1953. Bovendien werd gesteld dat op opgelegde onherroepelijke aanslagen niet werd teruggekomen, ook niet ambtshalve, zie NA 2.09.49 inv. 301.

¹⁶⁹ Zie o.m. brief 8 april 1946 van de Directie van 's Rijksbelastingen en domeinen. De handtekening van deze briefschrijver is overigens een onleesbare hanenpoot. NA 2.08.69, inv. 261 (065).

¹⁷⁰ Brief van 31 maart 1947 van de Minister van Financiën. NA 2.08.69, inv. 261 (065).

¹⁷¹ Zie naast de verwijzingen in deze beschouwing ook HR 24 oktober 1951, ECLI:NL:HR:1951:276, B 9093 inzake de omvang van de spaarvrijstelling in relatie tot de verhouding tussen bespaard en geschonken inkomen.

¹⁷² HR 30 december 1953, ECLI:NL:HR:1953:210, NJ 1954/241.

maar mijdt angstvallig de situatie zelf, het tijdens de oorlog geboden onderduikadres.¹⁷³

De verbijstering

Ook Joodse burgers werden geconfronteerd met discussies over belastingen.¹⁷⁴ De afwikkeling van deze kwesties en de toon in de correspondentie van de Belastingdienst zijn tekenend voor de bureaucratische gevoelloosheid in de naoorlogse jaren, een ongevoeligheid die ook tevoorschijn treedt in de wetenschappelijke literatuur. Exemplarisch is de bijdrage waarin met een voorbijgaan aan de rauwe werkelijkheid de theoretische mogelijkheid wordt onderzocht om bij invordering van belastingschulden van Joodse belastingplichtigen beslag te leggen op hun rechtsvordering op Liro, de roofofbank waaraan Joodse mensen tijdens de oorlog al hun bezittingen moesten afstaan.¹⁷⁵

Een triest voorbeeld uit de heffingspraktijk betreft de casus van de Joodse Sophie Elzas-Schaap die op 11 december 1942 door de bezetter uit Nederland was weggevoerd en tot haar bevrijding in diverse concentratiekampen verbleef. Na haar wegvoering was haar hele vermogen, inclusief huis en inboedel, in beslag genomen door de bezettende macht. Haar vermogen werd gedeeltelijk geliquideerd. Mevrouw Elzas-Schaap kon pas op 25 juli 1945 terugkeren naar Nederland.

Het is verbijsterend dat de inspecteur in deze wrange situatie met zijn blik op het wetboek gericht durfde te stellen dat deze vrouw in de oorlogsjaren in Nederland was blijven wonen. Volgens hem zou niet zijn gebleken dat ze de wil had haar banden met Nederland te verbreken. Hij legde daarom een aanslag vermogensbelasting op over het hele jaar 1945. De Raad van Beroep stelde evenwel:

*‘dat die bezettende macht de verwijdering van belanghebbende uit – en zeker niet haar terugkeer in – Nederland heeft gewild en de bezettende macht na de wegvoering van belanghebbende niets anders dan de “liquidatie” van haar persoon en de confiscatie van haar vermogen hier te lande heeft beoogd en de wegvoering van belanghebbende en haar gevangenhouding in Duitsland dan ook in dat licht moet worden gezien.’*¹⁷⁶

Het civielrechtelijke criterium dat iemand zijn woonplaats behoudt zolang niet is gebleken ‘van de wil om die woonplaats op te geven’ kan volgens de Raad bij een Joodse gedeporteerde geen rol spelen. In het betwiste tijdvak was immers iedere band met Nederland verbroken, deze kon ook niet worden hersteld. Geoordeeld werd zodoende dat mevrouw Elzas-Schaap tot haar terugkeer op 25 juli 1945

geen woonplaats in Nederland had in de zin van art. 1 Wet VB 1892.¹⁷⁷

De verbijstering groeit als de staatssecretaris tegen dit oordeel cassatieberoep aantekent en daarmee mevrouw Elzas-Schaap dwong nogmaals een rechtsgang te doorstaan. De staatssecretaris argumenteerde dat het ‘tegen de wil weggevoerd zijn’ er op zou duiden dat niet de wil bestond Nederland metterwoon te verlaten. Terugkeer naar Nederland zou bevestigen dat mevrouw Elzas-Schaap de wil had in Nederland te blijven wonen. De Hoge Raad schoof deze uiterst formele zienswijze van tafel en oordeelde net als de Raad van Beroep dat onder deze omstandigheden de wil van belanghebbende voor de woonplaatsbepaling geen enkele rol speelde.¹⁷⁸

Met de noot van Hofstra bij dit arrest stijgt het niveau van verbijstering verder. Na zijn aanvankelijke adhesie voor deze ‘menselijke’ maar ook ‘juridisch verantwoorde’ uitspraak van de Hoge Raad, betoogt deze wetenschapper:

*‘De enige aarzeling ten aanzien van de juistheid van het arrest zou kunnen liggen in de twijfel of inderdaad alle banden van belangh. met Nederland feitelijk waren verbroken. Daargelaten of deze feitelijke vraag in cassatie ter sprake zou worden gebracht, is echter het resultaat, waartoe de HR kwam, zo bevredigend dat ik bereid ben deze aarzeling te overwinnen.’*¹⁷⁹ [curs. SD]

Deze aanmatigende woorden blijven ook na herhaald herlezen onthutsend.

8. Een tussenbalans

*‘Over de oorlog kon maar beter gezwegen worden. Herstel, daar ging het om. Men koesterde de materiële vooruitgang of wendde zich bitter af.’*¹⁸⁰

Uit de schets van Lieftincks Grote Veldtocht, de zuiveringsoperatie waartoe zowel de heffingen ineens als de bijzondere bevoegdheden behoren, rijst het beeld van een eenzijdig streven naar monetair herstel. Individuele belangen werden daarbij ondergeschikt gemaakt aan het landsbelang.

Tijdens de wederopbouw was wellicht behoefte aan simpele waarheden, alleen die eenvoud kon het land redden van de hulpbehoefte waarin het verzeild was geraakt. Het ‘nood breekt wet’-adagium blijkt evenwel eenrichtingsverkeer. Waar de overheid haar aansprakelijkheden en haar

173 Noot Ph. A.N. Houwing bij HR 30 december 1953, ECLI:NL:HR:1953:210, NJ 1954/241.

174 Zie verder deel 3 van dit rechtshistorische drieluik.

175 J.J. de Klerck, ‘Invordering van belastingen in verband met de besluiten herstel rechtsverkeer en vijandelijk vermogen’, *Weekblad der Belastingen* 20 juli 1946.

176 Raad van Beroep voor de Directe Belastingen Arnhem van 14 mei 1954.

177 De opgelegde aanslag VB werd daarmee verminderd tot f 950, zijnde 5/12^e van de eerdere aanslag.

178 HR 22 december 1954, ECLI:NL:HR:1954:AY2375, BNB 1954/48. Zie ook Essers 2012, p. 378-380. Hij signaleert dat de Belastingdienst ondanks deze uitspraak volhardde in dit standpunt ten aanzien van een Joodse tandarts die naar Nederlands-Indië was uitgeweken. Zie HR 29 juni 1955, ECLI:NL:HR:1955:AY2541, BNB 1955/312.

179 Noot Hofstra in BNB 1954/48.

180 Van der Heijden 2008, p. 422.

plicht tot het construeren van nauwkeurige wetgeving voortdurend afweerde met een verwijzing naar de crisissituatie, wordt van belastingplichtigen, verkerend in dezelfde situatie, nauwkeurigheid verwacht. Zij waren, op straffe van hoge boetes, verplicht verantwoording af te leggen over hun inkomens en vermogens in voorbije jaren. Die verplichtingen werden gecombineerd met een teloorgaan van een deel van hun rechtszekerheid en hun privacy. Van een gemeenschappelijk dragen van de nationale ellende door zowel burgers als overheid is dan geen sprake.

Daarnaast is ook de houding van de uitvoerder van belastingwetten onderzocht. Daaruit blijkt dat de feiten regelmatig in het licht van de wenselijke uitkomst werden geplaatst. Hoewel het beperkte dossieronderzoek alleen op anekdotische wijze bewijs daarvan kan leveren, lijkt sprake van een onvermogen te aanvaarden dat het leven genuanceerder is dan de wettekst. Ook wetenschappers blijken het lastig te vinden dat te erkennen.

Tot slot

In het besef dat er een afgrond gaapt tussen een leven in de naoorlogse realiteit en gemakkelijke wijsheden achteraf, beklijft toch de verwondering over het gemak waarmee wetgevers, ambtenaren en zelfs wetenschappers het leed van de werkelijkheid opzij konden schuiven. Wanneer de meerstemmigheid van deze drie groepen zonder merkbare aarzelingen voorbij kan gaan aan de mens waarvoor de fiscale rechtsregels zijn geschreven, rijst stilaan het vermoeden dat dit regelgericht denken een Nederlandse karaktertrek is.

Over de auteur

Mr. dr. S.M.H. Dusarduijn

Sonja Dusarduijn is werkzaam als universitair hoofddocent belastingrecht bij Tilburg University.