



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Fiscale Geheimhoudingsplicht: art. 67 AWR ontrafeld

Sar, B.M. van der

Citation

Sar, B. M. van der. (2021, September 14). *Fiscale Geheimhoudingsplicht: art. 67 AWR ontrafeld*. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/3210395>

Version: Publisher's Version

License: [Licence agreement concerning inclusion of doctoral thesis in the Institutional Repository of the University of Leiden](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/3210395>

Note: To cite this publication please use the final published version (if applicable).

Cover Page



Universiteit Leiden



The handle <https://hdl.handle.net/1887/3210395> holds various files of this Leiden University dissertation.

Author: Sar, B.M. van der

Title: Fiscale Geheimhoudingsplicht: art. 67 AWR ontrafeld

Issue Date: 2021-09-14

DEEL I – MET EEN BLIK OP HET VERLEDEN NAAR HET HEDEN

HOOFDSTUK 2

Fiscale geheimhouding in het pre-AWR-tijdperk

2.1 Inleiding

Tot de inwerkingtreding van de AWR was de fiscale geheimhoudingsbepaling op het punt van inhoud en redactie in diverse materiële heffingswetten verschillend geregeld.¹ Bij zijn vergelijking van de geheimhoudingsbepalingen in 1964 constateert Koning dat – rekening houdend met het tijdstip van hun totstandkoming – bij de recentere geheimhoudingsbepalingen een steeds strakkere lijn werd getrokken waarbij de geheimhoudingsbepalingen steeds strikter werden geïnterpreteerd.² Hij verklaart dit door de verdergaande, bijzondere bevoegdheden die, met name na de Tweede Wereldoorlog, aan de Belastingdienst zijn verleend. Hij acht de uitoefening van deze bevoegdheden alleen dan aanvaardbaar als daartegenover een vergaande geheimhoudingsverplichting staat. Het is volgens Koning dan ook zonder meer juist te noemen dat bij de vervanging van de geheimhoudingsbepalingen in art. 67 AWR aansluiting is gezocht met de meest verstrekkende. De parlementaire geschiedenis en het commentaar in de literatuur met betrekking tot de geheimhoudingsbepaling bij de invoering van de AWR in 1961 zijn zeer summier. Voor een goed begrip van de huidige geheimhoudingsbepaling, die in Hoofdstuk 3 nader wordt beschouwd, heb ik daarom in dit hoofdstuk aandacht besteed aan de geheimhoudingsbepalingen in het pre-AWR-tijdperk. Dit wets- en rechtshistorisch onderzoek aan de hand van de parlementaire geschiedenis, jurisprudentie, beleid en literatuur plaatst het huidige art. 67 AWR in zijn historische context en biedt waardevolle aanknopingspunten voor een beoordeling van de bepaling in Deel II van deze studie (Hoofdstuk 6 tot en met Hoofdstuk 10).

2.1.1 De parlementaire geschiedenis van art. 67 AWR

De AWR is tot stand gekomen omdat voorheen iedere heffingswet zijn eigen formele voorschriften kende die op het punt van inhoud en redactie verschillend waren geredigeerd.³

1 Cloudt heeft dit in 1956 treffend samengevat: “Art. 59 van het Algemeen Rijksambtenarenreglement, art. 29 van het Ambtenarenreglement Belastingdienst, art. 9 van de Wet Vervanging Fiscaal Noodrecht en de in de diverse belastingwetten voorkomende geheimhoudingsartikelen zijn alle verschillend geredigeerd. Zij hebben echter alle de strekking de belastingambtenaar tot geheimhouding te verplichten met betrekking tot al hetgeen hem als zodanig bekend wordt (...)” (H.J.H. Cloudt, Het verschoningsrecht van de belastingambtenaar, WFR 1956/732).

2 H.E. Koning, De geheimhoudingsverplichting van de fiscus, WFR 1964/681. Koning was Staatssecretaris van Financiën in de periode 1982-1989.

3 Wet van 2 juli 1959, houdende regelen, welke aan een aantal rijksbelastingen gemeen zijn (Algemene wet inzake rijksbelastingen), Kamerstukken II 1957/58, 4080, Stb. 1959, 301.

Hierdoor was een onoverzichtelijke situatie ontstaan.⁴ Met een algehele herziening en vereenvoudigingsoperatie werd getracht eenheid te scheppen.⁵ Een van de formeelrechtelijke bepalingen die uniform in de AWR werd opgenomen, was een algehele geheimhoudingsbepaling.⁶ De memorie van toelichting met betrekking tot deze bepaling was zeer beperkt.⁷ In wezen werd niet meer opgemerkt dan dat het artikel diende ter vervanging van een aantal gelijksoortige bepalingen, voorkomende in diverse materiële belastingwetten.⁸ Daarnaast werd verwezen naar de sanctiebepaling in art. 272 Sr bij schending van de geheimhouding. Gedurende de verdere parlementaire behandeling is over de geheimhoudingsbepaling geen enkele opmerking gemaakt.

In de fiscale literatuur is het grote belang van het wetsvoorstel onderkend.⁹ Over de in het wetsvoorstel opgenomen geheimhoudingsplicht is echter weinig terug te vinden. Fray gaat in zijn kritische commentaar op het wetsvoorstel – hij vroeg zich af of een algemene wet die op allerlei belastingen van toepassing zou moeten zijn wel zou werken – in het geheel niet in op de geheimhouding.¹⁰ In zijn eveneens kritische commentaar merkt Hofstra over de verplichting tot geheimhouding slechts zijdelings op dat dit in beginsel uitputtend is geregeld.¹¹ De Jonge heeft een serie van vier artikelen gewijd aan het wetsvoorstel waarbij de geheimhouding slechts éénmaal, zeer marginaal is genoemd.¹² Scheltens gaat in zijn zesluik over het wetsvoorstel kort in op de geheimhoudingsplicht.¹³ Hij stelt dat met de uitbreiding van de geheimhoudingsplicht in art. 102 Wet IB 1914 voor de niet-ambtelijke deskundigen ten onrechte is afgeleid dat op grond van die bepaling de belastingconsulent ook tot geheimhouding verplicht zou zijn.

- 4 Feteris 2007, blz. 12. Zie ook: VV, Kamerstukken II 1949/50, 915, nr. 4, blz. 31 waarin wordt opgemerkt dat voor de SW 1956 reeds vervallen wetten en besluiten moeten worden geraadpleegd. Gepleit werd voor een algemene wet op het gebied van het fiscaal strafrecht, strafprocesrecht, boekhouding, geheimhouding enz. Vergelijk: Kamerlid Hofstra die bij de behandeling van de Wet VFN betreunde dat de Wet VFN slechts de codificatie van een fragment van de belastingwetgeving betrof (Handelingen II 1951/52, blz. 1864) en Kamerlid Lucas die pleitte voor een algemene wet (Handelingen II 1951/52, blz. 1937).
- 5 Zie uitgebreider: Douma e.a. 2019 (v/h De Blieck), blz. 1-6.
- 6 Art. 65 Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1954/55, 4080, nr. 2. De bepaling is (ongewijzigd) vernummerd naar art. 67 AWR bij Nader gewijzigd ontwerp van wet, Kamerstukken I 1957/58, 4080, nr. 157.
- 7 MvT, Kamerstukken II 1954/55, 4080, nr. 3, blz. 23. Vergelijk: Wattel 1992, blz. 220 die aangeeft dat de strekking van de bepaling niet uit de wordingsgeschiedenis van de AWR blijkt.
- 8 A-G W.P. Bakhoven constateert in zijn conclusie voorafgaand aan HR (civiele kamer) 14 mei 1964, ECLI:NL:HR:1964:15, NJ 1964/430 dat de memorie van toelichting summier is en dat dit hem niet veel verder brengt.
- 9 O.a.: De Jonge die – alleen al vanwege de omvang van de memorie van toelichting – tot de conclusie kwam dat het wetsvoorstel van grote betekenis was (L.J.M. de Jonge, Het ontwerp algemene wet inzake rijksbelastingen, WFR 1955/1019).
- 10 F.A. Fray, Ontwerp van de algemene wet inzake rijksbelastingen, WFR 1955/1233 en WFR 1955/1258. Een citaat van Fray mag in dit kader niet onvermeld blijven: *“Appelen, snijbonen en een doos schoensmeer kan men in een boodschappenmandje doen, maar daarom blijven het onderscheiden grootheden, die ieder hun eigen behandeling vragen”*.
- 11 H.J. Hofstra, Herziening van de belastingwetgeving, De Naamlouze Vennootschap november 1955, nr. 8.
- 12 L.J.M. de Jonge, Het ontwerp algemene wet inzake rijksbelastingen, WFR 1955/1149. Andere bijdragen stonden in WFR 1955/1019, WFR 1955/1049 en WFR 1955/1129.
- 13 J.P. Scheltens, Het Ontwerp van een Algemene Wet inzake Rijksbelastingen, Maandblad voor Belastingrecht 1955/1956, nr. 1 t/m 6, blz. 74.

2.2 Geheimhoudingsbepalingen in het pre-AWR-tijdperk

De parlementaire geschiedenis en het commentaar in de literatuur met betrekking tot art. 67 AWR is zeer summier. Hieruit kan worden afgeleid dat het opnemen van een geheimhoudingsbepaling destijds kennelijk dermate evident was dat hierop geen nadere toelichting noodzakelijk was. Aangezien de parlementaire geschiedenis rondom art. 67 AWR summier is, zal ik nader ingaan op de diverse fiscale geheimhoudingsbepalingen in het pre-AWR-tijdperk. Onderzoek naar de ontwikkeling van het leerstuk van de fiscale geheimhouding in het pre-AWR-tijdperk verschaft inzicht in de huidige bepaling en plaatst art. 67 AWR in zijn historische context. In Appendix A zijn de wetteksten van de verschillende geheimhoudingsbepalingen opgenomen.¹⁴

2.2.1 Hoe ver terug in de geschiedenis?

De fiscale geheimhouding heeft een eeuwenlange geschiedenis. Zo schrijft Bos-Rops dat de Staten van Holland al in 1543 bedongen dat zij zelf de nieuwe belastingen van Karel V zouden regelen zodat de kohieren (belastingdossiers) die daarvoor zouden worden opgemaakt, geheim zouden blijven.¹⁵ Van Soest geeft aan dat de 10de penning uit 1569 – die mede tot de Tachtigjarige Oorlog heeft geleid – ten dele beruiste op het verzet tegen de openlegging der boeken.¹⁶ Grapperhaus merkt op dat ook bij de 'Liberale Gifte' van 1747 (een heffing over het vermogen) werd beloofd de opbrengst geheim te houden.¹⁷ In zijn boek over de geschiedenis van de Belastingdienst gaat Pfeil in op de inkomsten- en vermogensheffingen gedurende de Bataafs-Franse tijd (1795-1810).¹⁸ Hij laat zien dat de belastingwetgever uitgaat van het stelsel van zelftaxatie waarbij het vaststellen van de belastingsschuld wordt overgelaten aan de belastingplichtige. Kenmerkend hiervoor is de geheimhouding. Volgens Pfeil vloeit de geheimhouding voort uit de in brede kring gedeelde vrees dat het krediet van de ondernemers en handelaren zou worden geschaad als hun vermogens op straat komen te liggen.¹⁹ Ook bij de voldoening van de verschuldigde belasting is volgens Pfeil geheimhouding troef.²⁰ Om openbaarmaking van de verschuldigde belastingssommen te voorkomen mocht de belastingbetaler zijn belastingsschuld in twee of drie aanslagbiljetten splitsen.²¹

14 In voorkomende gevallen zijn in Appendix A – naast de geheimhoudingsbepaling – ook de wetteksten van de separate uitwisselingsbepalingen opgenomen. Deze uitwisselingsbepaling vormde de grondslag voor het uitwisselen en gebruik van fiscale gegevens door de inspecteurs (der registratie en successie en der directe belastingen, invoerrechten en accijnzen) ten behoeve van de uitvoering van de verschillende belastingwetten.

15 Bos-Rops 1993, blz. 348.

16 Van Soest 1966, blz. 13. Vergelijk: Van der Poel 1935, blz. 45.

17 Grapperhaus 1993, blz. 45. Vergelijk: Liesker & Fritschy 2004, blz. 377 en Veenstra 2009, blz. 194 over de opbrengsten van de Liberale Gifte van 1747.

18 Pfeil 2009, blz. 219 e.v.

19 Pfeil 2009, blz. 222. Vergelijk: Van Voorthuysen 1848, deel 2, hoofdstuk 3, blz. 47 e.v. die constateert dat onterecht vrees bestaat voor de kredietwaardigheid van een koopman als zijn inkomen bekend wordt. Het risico kan worden beperkt door het opleggen van een verplichting tot geheimhouding.

20 Pfeil 2009, blz. 221-222.

21 Vergelijk: Van Langenhuysen & Van Langenhuysen 1848, deel 1, blz. 12.

Het is bijzonder interessant om helemaal te beginnen vanaf de Middeleeuwen.²² Desondanks begin ik bij de Wet VB 1892 omdat hier de basis is gelegd voor de huidige geheimhoudingsbepaling.²³ Hierbij speelt mee dat de belastingheffing tot de negentiende eeuw veelal was gebaseerd op uiterlijke tekenen van welstand zodat van geheimhouding geen sprake kon zijn. Zo beschrijft Pfeil de beperkte belastingtechniek en de bescheiden controle mogelijkheden waardoor de belastingwetgever zich lange tijd noodgedwongen moest bedienen van uiterlijke en makkelijk controleerbare tekenen van welstand.²⁴ Ook Koning geeft aan dat vele belastingen in de negentiende eeuw zozeer waren gebaseerd op uiterlijke tekenen van welstand dat van geheimhouding geen sprake kon zijn.²⁵

2.2.2 De Tweede Wereldoorlog

Gedurende de Tweede Wereldoorlog zijn door de Duitse bezetter diverse fiscale regelingen ingevoerd waarbij geheimhouding 'op papier' was geregeld.²⁶ Tijdens de oorlog heeft Van den Berge al betoogd dat de Duitse bezetter de fiscale geheimhoudingsplicht diende te eerbiedigen, ook wanneer Duitse organen om inlichtingen verzochten.²⁷ Essers heeft uitgebreid onderzoek gedaan naar het Nederlandse belastingrecht gedurende de Duitse bezetting.²⁸ De centrale vraag in zijn studie was in welke mate de verschillende actoren die verantwoordelijk waren voor het Nederlandse belastingrecht gedurende die periode weerstand hebben geboden aan de Duitse bezetter. In zijn onderzoek gaat hij in op de 'volledige capitulatie op het terrein van de fiscale geheimhoudingsplicht'. Hij trekt de harde conclusie dat de Belastingdienst de fiscale geheimhoudingsplicht te gemakkelijk heeft prijsgegeven ten behoeve van de Duitse belangen en dat schendingen van de geheimhoudingsplicht zonder wezenlijk verzet zijn

22 Zie uitgebreider voor enkele historische beschouwingen over de belastingheffing en geheimhouding: Grapperhaus 1993, Bos-Rops 1993, Bos-Rops 2001, Liesker & Fritschy 2004, Pfeil 2009 en Veenstra 2009.

23 De SW 1859 blijft, mede dankzij de herziening in 1917, niet buiten beeld (Wet van 20 januari 1917, houdende wijziging der Successiewet, Kamerstukken II 1916/17, 324, Stb. 1917, 189. Het eerdere wetsvoorstel, Kamerstukken II 1915/16, 210 werd op 29 november 1916 in de Eerste Kamer verworpen en in aangepaste vorm kort daarna opnieuw ingediend en aangenomen).

24 Pfeil 2009, par. 4.1.2, blz. 214 e.v. Hij geeft ook aan dat men het maatschappelijk onaanvaardbaar vond dat de overheid zit te snuffelen in de papieren van belastingplichtige. Met name vanuit de kringen rond koophandel en nijverheid zou eeuwenlang verzet zijn gerezen tegen de 'openbaarmaking der fortuinen', mede vanwege de vrees dat daarmee schade zou worden berokkend aan de kredietwaardigheid en concurrentiepositie van de kooplieden en neeringdoenden.

25 H.E. Koning, De geheimhoudingsverplichting van de fiscus, WFR 1964/681. Vergelijk: MvA (Rijksbegroting 1930), Kamerstukken II 1929/30, 2 VII B, nr. 8, blz. 13 waar over de Wet PB 1896 werd opgemerkt dat deze belasting werd geheven "(...) naar uiterlijk waarneembare kenteekenen, zoodat een belang van geheimhouding ontbreekt". Zie ook: Het Financieele Dagblad 7 augustus 1919, De voorloper van de spaartaks werd veelvuldig ontdoken, <https://fd.nl/economie-politiek/1311148/de-voorloper-van-de-spaartaks-werd-veelvuldig-ontdoken> (online, geraadpleegd op 3 september 2019).

26 O.a.: art. 28 Besluit WB 1940, art. 14 Besluit DB 1941 en de schakelbepaling van art. 24 Besluit DP 1941.

27 W.H. van den Berge, Belastingrecht in bezet gebied, Weekblad der Belastingen 1940/3551-3553, blz. 334.

28 Essers 2012. Vergelijk: L.J.A. Pieterse, Boekbeshouwingen (bespreking van P.H.J. Essers, *Belast verleden*. Het Nederlandse belastingrecht onder nationaalsocialistisch regime, Deventer: Kluwer 2012), RM Themis 2013-3.

geaccepteerd.²⁹ De fiscale geheimhoudingsplicht (op papier) was gedurende de Tweede Wereldoorlog niet in overeenstemming met de harde realiteit. Het wordt dan ook terecht omschreven als een ongemakkelijke episode in de Nederlandse (fiscale) geschiedenis.³⁰

2.2.3 Selectie materiële belastingwetten

Niet alle onderzochte materiële belastingwetten voegen voor dit onderzoek evenveel toe. Zo zijn geen geheimhoudingsbepalingen opgenomen in de ingetrokken wetsvoorstellen Wet op het weergeld 1916,³¹ Wet op de voornamenbelasting 1916,³² Wet op de plaatskaartenbelasting 1916³³ en de Wet tot heffing van een reisbelasting.³⁴ Andere voorbeelden zijn de Speelkaartenwet 1919,³⁵ de Rijwielbelastingwet 1924,³⁶ de Wegenbelastingwet 1926³⁷ en de Omzetbelastingwet 1933.³⁸ In deze belastingwetten waren evenmin geheimhou-

29 Essers 2012, blz. 225-230 en blz. 503-504. Vergelijk: Alphen 2011, blz. 40. Zij stelt dat: “*De Duitsers hebben zich echter niets van deze geheimhoudingsplicht aangetrokken*”.

30 L.J.A. Pieterse, Boekbeshouwingen (bespreking van P.H.J. Essers, *Belast verleden. Het Nederlandse belastingrecht onder nationaalsocialistisch regime*, Deventer: Kluwer 2012), RM Themis 2013-3, blz. 143.

31 Ontwerp van wet betreffende de heffing van weergeld (Wet op het weergeld 1916), Kamerstukken II 1915/16, 207, 2.

32 Ontwerp van wet tot heffing eener voornamenbelasting (Wet op de voornamenbelasting 1916), Kamerstukken II 1915/16, 222, nr. 2. Zie uitgebreider: Schaap 2013.

33 Ontwerp van wet tot heffing eener belasting op plaatsbewijzen voor personenvervoer met openbare middelen van vervoer (Wet op de plaatskaartenbelasting 1916), Kamerstukken II 1915/16, 215, nr. 2.

34 Ontwerp van wet tot heffing van een reisbelasting, Kamerstukken II 1935/36, 327, nr. 2 inzake een voorgestelde belasting op buitenlandse plezierreizen. In het Nationaal Archief is correspondentie terug te vinden van de Duitse regering die (tevergeefs) verzoeken om een vrijstelling voor reizen naar de Olympische Spelen van Berlijn (Nationaal Archief, Den Haag, Ministerie van Financiën: Verbaal Archief Administratie der Belastingen (later) Directoraat-Generaal der Belastingen, nummer toegang 2.08.69, inventarisnummer 13).

35 Wet van 25 juli 1919, tot heffing eener belasting op speelkaarten (Speelkaartenwet 1919), Kamerstukken II 1918/19, 85, Stb. 1919, 513. Zie uitgebreider: De Klerck 1924.

36 Wet van 20 juni 1924, tot heffing eener belasting op rijwielen (Rijwielbelasting 1924), Kamerstukken II 1923/24, 268, Stb. 1924, 306. In de voorloper van de rijwielbelasting, de Wet PB 1896 was evenmin een geheimhoudingsbepaling opgenomen (De zesde grondslag van de Wet van 16 April 1896, tot regeling der Personele Belasting (Wet op de Personele Belasting 1896), Kamerstukken II 1895/96, 15, Stb. 1896, 72). Zie uitgebreider: De Klerck 1924, Grapperhaus 2005, blz. 50 e.v. en Het Financieele Dagblad 14 augustus 2019, De rijwielbelasting: veel gedonder per gulden, <https://fd.nl/economie-politiek/1312417/de-rijwielbelasting-veel-gedonder-per-gulden> (online, geraadpleegd op 3 september 2019).

37 Wet van 30 december 1926, tot het heffen van eene belasting en treffen van verdere voorzieningen ten behoeve van openbare verkeerswegen te land (Wegenbelastingwet 1926), Kamerstukken II 1926/26, 68, Stb. 1926, 464. De vroegere stukken zijn gedrukt onder Kamerstukken II 1925/26, 313. Zie ook: Pekelharing 1927 en Du Toy van Hees 1927. Bij de herziening in 1934 werd de naam gewijzigd in Motorrijtuigenbelastingwet (art. 5 Wet van 6 oktober 1934, tot instelling van een Verkeersfonds, Kamerstukken II 1933/34, 244, Stb. 1934, 534).

38 Wet van 25 oktober 1933, tot heffing van eene omzetbelasting (Omzetbelastingwet 1933), Kamerstukken II 1933/34, 68, Stb. 1933, 546. De vroegere stukken zijn gedrukt onder Kamerstukken II 1932/33, 305. Bij de NvW werd het wetsontwerp uitgebreid waarbij de bepalingen van het wetsvoorstel weeldeverteringsbelasting werden toegevoegd (NvW, Kamerstukken II 1933/34, 68, nr. 1). In het wetsvoorstel Weeldeverteringsbelasting was evenmin een geheimhoudingsbepaling opgenomen (Kamerstukken II 1925/26, 325, Kamerstukken II 1926/27, 69, Kamerstukken II 1927/28, 32 en Kamerstukken II 1932/33, 13. Het wetsvoorstel werd ingetrokken bij brief Minister van Financiën van 12 juni 1933, Kamerstukken II 1933, 11, nr. 1).

dingsbepalingen opgenomen. De hiervóór genoemde (voorgestelde) belastingwetten zijn in zoverre relevant omdat ze inzicht geven in de destijds heersende gedachte dat geheimhouding kennelijk niet voor alle belastingwetten noodzakelijk was. Andere ingetrokken wetsvoorstellen, zoals de Wet IB 1908,³⁹ het debietrecht op tabak,⁴⁰ de Wet BDH 1916,⁴¹ de Wet op de Vlootbelasting 1916,⁴² en de Wet op de Pensioenbelasting 1916,⁴³ of bijvoorbeeld de Zegelwet 1917⁴⁴ – waarin geen geheimhoudingsbepaling voorkwam – zijn daarentegen wel relevant. Ze geven niet alleen het tijdsbeeld weer, maar bevatten soms ook ontbrekende tussenschakels waardoor latere belastingwetgeving beter kan worden geduid.⁴⁵ Het Ontwerp van wet Belastingherziening 1939 bevatte meerdere belastingen en was te veelomvattend.⁴⁶ Het werd ingetrokken met de bedoeling deze in separate wetsvoorstellen opnieuw in dienen. Door de Duitse inval in mei 1940 is het daar nooit meer van gekomen. Gezien het belang voor de positie van de inhoudingsplichtige wordt dit wetsvoorstel juist wel behandeld.⁴⁷ Naast de materiële belastingwetten waren algemene geheimhoudingsbepalingen opgenomen in bijvoorbeeld het Organisatiebesluit (1904),

39 Ontwerp van wet tot heffing eener inkomstenbelasting (Wet op de Inkomstenbelasting 1908), Kamerstukken II 1906/07, 98, nr. 2. Het wetsvoorstel werd ingetrokken bij brief Minister van Financiën van 10 maart 1908, Kamerstukken II 1907/08, 22, nr. 22.

40 Ontwerp van wet tot heffing van een debietrecht op tabak, Kamerstukken II 1910/11, 217, nr. 2. Het wetsvoorstel werd ingetrokken bij brief Minister van Financiën van 17 september 1913, Kamerstukken II 1913/14, 16, nr. 16.

41 Ontwerp van wet tot heffing eener belasting op de goederen in de doode hand (Wetsvoorstel BDH 1916), Kamerstukken II 1915/16, 209, nr. 2. Het wetsvoorstel werd ingetrokken bij (ongedateerde) brief Minister van Financiën, Kamerstukken II 1918/19, 82, nr. 1.

42 Ontwerp van wet tot heffing eener belasting als bijdrage in de kosten van de vloot, inzonderheid voor zoover deze strekt tot verdediging van Nederlandsch-Indië (Wet op de Vlootbelasting 1916), Kamerstukken II 1915/16, 208, 2. Het wetsvoorstel werd ingetrokken bij brief Minister van Financiën van 24 oktober 1918, Kamerstukken II 1918/19, 55, nr. 1.

43 Ontwerp van wet tot heffing eener belasting als bijdrage in de kosten van de toekenning van ouderdomsrente (Wet op de Pensioenbelasting 1916), Kamerstukken II 1915/16, 206, nr. 2. Het wetsvoorstel werd ingetrokken bij brief Minister van Financiën van 24 oktober 1918, Kamerstukken II 1918/19, 55, nr. 1.

44 Wet van 22 maart 1917, tot heffing van het recht van zegel (Zegelwet 1917), Kamerstukken II 1916/17, 70, Stb. 1917, 244. De vroegere stukken zijn gedrukt onder Kamerstukken II 1915/16, 212. Zie uitgebreider: Adriani 1927, Ohmstede 1917, Van Steenberghe 1920 en De Wilde 1924.

45 De economische crisis in de jaren 30 van de vorige eeuw leidde tot het wetsvoorstel tot heffing van een crisisinkomstenbelasting waarbij aansluiting werd gezocht bij de systematiek van de Wet IB 1914 (Ontwerp van wet tot heffing van een crisisinkomstenbelasting, Kamerstukken II 1933/34, 305, nr. 2. Het wetsvoorstel werd ingetrokken bij brief Minister van Financiën van 31 januari 1936, Kamerstukken II 1935/36, 68, nr. 1). Hoewel het wetsvoorstel werd ingetrokken, geeft het ontbreken van enige toelichting wel aan dat de geheimhouding in 1933 kennelijk al behoorlijk 'ingeburgerd' was. Vergelijkbaar is de Couponbelasting die in 1934 als aanvulling op de Wet op de DT 1917 werd ingevoerd waarbij de opbrengsten van effecten werden belast. In de memorie van toelichting noch in overige parlementaire stukken is de geheimhouding van art. 25 Couponbelasting (art. 23 Ontwerp van Wet) aan de orde gekomen (Wet van 29 december 1933 tot heffing van een Couponbelasting, Kamerstukken II 1933/34, 170, Stb. 1933, 780). Zie uitgebreider: Karmelk & Tekenbroek 1934 I.

46 Ontwerp van wet tot heffing van een nationale inkomsten winstbelasting en wijziging van enkele belastingwetten (Wet Belastingherziening 1939), Kamerstukken II 1938/39, 403, nr. 2. Het wetsvoorstel werd ingetrokken bij brief Minister van Financiën van 6 oktober 1939, Kamerstukken II 1939/40, 74, nr. 1.

47 Zie uitgebreider: Hoofdstuk 7, par. 2.4.1.

het Organisatiebesluit Belastingen (1920),⁴⁸ het ARAR⁴⁹ en het Ambtenarenreglement Belastingdienst (1931).⁵⁰ Deze geheimhoudingsbepalingen zagen veelal niet specifiek op fiscale gegevens en zijn om die reden dan ook niet verder uitgewerkt. Het pre-AWR-tijdperk kwam met de inwerkingtreding per 1 november 1961 van de Wet op de loterijbelasting ten einde.⁵¹ Hoewel de AWR grotendeels op 1 oktober 1962 in werking trad,⁵² werd de AWR al geheel van toepassing verklaard op de Wet op de loterijbelasting.⁵³ In de Uitvoeringsbeschikking AWR werd de delegatiebepaling van (destijds) art. 67, tweede lid, AWR niet uitgewerkt.⁵⁴ Christiaanse geeft aan dat alleen de delegatiebepalingen – welke van direct praktisch belang voor de loterijbelasting waren – werden uitgewerkt.⁵⁵

2.2.4 Vast stramien

Zoals in Hoofdstuk 1 al werd opgemerkt, is bij het doornemen en beoordelen van de verschillende belastingwetten in het pre-AWR-tijdperk voor mij een vast stramien zichtbaar geworden van elementen die voor de fiscale geheimhoudingsplicht van belang zijn. Aan de hand van onderstaande elementen zal ik de verschillende, relevante belastingwetten in het pre-AWR-tijdperk behandelen:

1. de doelstellingen van de geheimhoudingsbepaling. Wat wordt met de geheimhoudingsbepalingen beoogd te bereiken?
2. de onderworpen subjecten. Welke personen en/of instanties zijn onderworpen aan de fiscale geheimhoudingsplicht?
3. het object van de geheimhouding. Op welke gegevens en informatie is de geheimhoudingsverplichting van toepassing?

48 In zowel art. 101 Organisatiebesluit (1904) als art. 86 Organisatiebesluit Belastingen (1920) was een identieke, algemene geheimhoudingsbepaling opgenomen. Uit de toelichting van Odendaal op het Organisatiebesluit Belastingen (1920) blijkt dat deze bepaling zag op onder meer ambtelijke voorschriften, contacten met de pers en informatie over personeel (Odendaal 1922, blz. 44-45).

49 Art. 59 ARAR. In 1988 werd de geheimhoudingsbepaling uit art. 59 ARAR overgeheveld naar art. 125a, derde lid, Ambtenarenwet 1929 (Wet van 20 april 1988 tot wijziging van de Ambtenarenwet 1929 ter zake van de uitoefening van grondrechten, Kamerstukken II 19 495, Stb. 1988, 229).

50 Art. 29 Ambtenarenreglement Belastingdienst (1931). In het besluit Minister van Financiën van 19 oktober 1987, nr. 587-22267, V-N 1987/2250, 5 wordt op art. 29 Ambtenarenreglement Belastingdienst (1931) gewezen.

51 Wet van 14 september 1961, houdende regelen inzake de belastingheffing met betrekking tot loterijen en andere kansspelen (Wet op de loterijbelasting), Kamerstukken II 1960/61, 5787, Stb. 1961, 313. De naam van de wet werd nadien gewijzigd in Wet op de Kansspelbelasting (Wet van 10 december 1964, houdende nadere regelen met betrekking tot kansspelen (Wet op de kansspelen), Kamerstukken II 1964/65, 7603, Stb. 1964, 483).

52 Zie: J. H. Drent, Bij de inwerkingtreding van de Algemene Wet inzake rijksbelastingen, WFR 1962/4623, Vakstudie Algemeen deel, Aanhef AWR, aant. 2 t/m 4 (online, geraadpleegd op 23 mei 2019) over de verschillende tijdstippen van de (gedeeltelijke) inwerkingtreding van de AWR en Douma e.a. 2019 (v/h De Bieck), blz. 4.

53 Koninklijk besluit van 20 oktober 1961 (inwerkingtreding AWR voor loterijbelasting), Stb. 1961, 332.

54 Uitvoeringsbeschikking Algemene wet inzake rijksbelastingen, besluit Staatssecretaris van Financiën van 30 oktober 1961, B1/18853, Stcrt. 1961, 211.

55 J.H. Christiaanse, De Algemene Wet inzake rijksbelastingen uit het dok, WFR 1961/4578 en WFR 1961/4579.

4. de fiscale afbakening van de geheimhoudingsplicht. Ten behoeve van welk specifiek, fiscaal doel zijn de gegevens verzameld en voor welke (fiscale) doeleinden mogen de gegevens worden gebruikt?
5. de uitzonderingen en ontheffingen. In welke overige gevallen en voor welke andere doeleinden is de geheimhoudingsbepaling niet van toepassing?

2.3 De doelstellingen van de geheimhoudingsbepaling

Met het opnemen van een fiscale geheimhoudingsbepaling is beoogd bepaalde doelen te bereiken. Met een nadere beschouwing kan worden vastgesteld wat de doelstellingen zijn, waarom die doelen van belang zijn en waarom een fiscale geheimhoudingsbepaling kan bijdragen aan het realiseren van die doelstellingen.⁵⁶ Zoals blijkt uit deze paragraaf is in het pre-AWR-tijdperk met name bij de invoering van de Wet VB 1892 stevig gediscussieerd tussen voor- en tegenstanders over de nut en noodzaak van geheimhouding. Bij de Wet op de BB 1893 werd op de doelstellingen voortgeborduurd. In latere belastingwetten wordt de geheimhoudingsverplichting – of juist het ontbreken daarvan – veelal niet specifiek meer gemotiveerd.

2.3.1 Wet op de Vermogensbelasting 1892

Bij de totstandkoming van de Wet VB 1892 is tussen voor- en tegenstanders uitvoerig van gedachten gewisseld over de strikte geheimhoudingsplicht van art. 47 Wet VB 1892.⁵⁷ Koning verklaart dit doordat geheimhouding een 'nieuwigheid' was.⁵⁸ Eerdere wetsvoorstellen om vermogen te belasten haalden de eindstreep niet.⁵⁹ Pfeil geeft aan dat hiervoor talloze argumenten uit de hoge hoed werden getoverd waaronder het aloude verzet tegen de 'openbaarmaking der fortuinen'.⁶⁰ In de memorie van toelichting bij de Wet VB 1892 is aangegeven dat niets onbeproefd is gelaten om stipte geheimhouding van de aanslagen te verzekeren.⁶¹ Het vasthouden aan het beginsel van geheimhouding zou zelfs een beslissende factor zijn geweest bij de totstandkoming van de wet.⁶² Kamerlid Kolkman gaf tijdens de parlementaire behandeling zelfs aan dat: "*De grondslag van deze wet is geheimhouding*".⁶³ Geheimhouding werd onder meer verzekerd doordat de uitvoering van de wet werd

56 De motivering in de memorie van toelichting bij bijvoorbeeld de geheimhoudingsbepaling van art. 64 SW 1859 werpt weinig licht op de doelstellingen: "*De behoefte aan eene bepaling, als in dit artikel is opgenomen, is lang gevoeld geworden*" (MvT bij art. 32, Kamerstukken II 1856/57, CXIV, nr. 3, blz. 1138).

57 Wet van 27 september 1892, tot heffing eener Vermogensbelasting (Wet op de Vermogensbelasting 1892), Kamerstukken II 1891/92, 125, Stb. 1892, 223. De geheimhoudingsbepaling was opgenomen in art. 43 Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1891/92, 125, nr. 2, vernummerd naar art. 47 Gewijzigd ontwerp van wet, Kamerstukken II 1891/92, 125, nr. 46. Bij koninklijk besluit van 5 september 1918, Stb. 1918, 542 vernummerd naar art. 52 Wet VB 1892.

58 H.E. Koning, De geheimhoudingsverplichting van de fiscus, WFR 1964/681. Zie over de geheimhouding ook: Van Walsum 1900, blz. 326 e.v., Van Walsum/De Wilde 1920, blz. 354 e.v. en Adriani 1935, blz. 387 e.v.

59 Voor een uitgebreid overzicht: Rahder 1892, blz. 113-254.

60 Pfeil 2009, blz. 227.

61 MvT, Kamerstukken II 1891/92, 125, nr. 3, blz. 10.

62 VV (aanvulling van de wet op de vermogensbelasting), Kamerstukken II 1902/03, nr. 186, nr. 4, blz. 6.

63 Handelingen II 1891/92, blz. 1338.

opgedragen aan de ambtenaren der registratie omdat hun aantal veel geringer was dan dat van de ambtenaren der directe belastingen.⁶⁴

Belastingplichtigen werden geacht op eigen aangifte volledige openheid van zaken te geven. Hiertegenover stond dan een strikte geheimhouding.⁶⁵ Als tweede argument werd aangedragen dat het een feit van algemene bekendheid was dat bij het publiek van oudsher een grote weerstand bestond tegen openbaarmaking van vermogens. Het zou volgens Minister Pierson niet verstandig zijn om met de openbaarmaking deze nieuwe belasting impopulair te maken.⁶⁶ Openbaarmaking zou juist een prikkel kunnen zijn om een te lage aangifte te doen. In een pleidooi voor openbaarheid werd door Kamerleden betoogd dat de controle van het publiek onmisbaar zou zijn. Minister Pierson zag echter in publiciteit een groot gevaar.⁶⁷ De neiging om anderen rijker in te schatten dan zij werkelijk zouden zijn zou juist een vrijbrief opleveren om zelf dan ook maar een te lage aangifte in te dienen.⁶⁸ Ook bij de invoering van de navorderingsmogelijkheid in de Wet VB 1892 in 1903 werd opnieuw gepleit voor openbaarheid omdat dit het meest afdoende middel tegen fraude was.⁶⁹ In zijn reactie was Minister Harte van Tecklenburg kort en bondig: het doel van het wetsvoorstel was niet bedoeld om de beginselen van de bestaande wet te herzien.⁷⁰ Een discussie over geheimhouding had naar zijn mening geen zin.

2.3.2 Wet op de bedrijfsbelasting 1893

Direct na de invoering van de Wet VB 1892 werd het Ontwerp van wet op de BB 1893 bij de Tweede Kamer ingediend.⁷¹ In dit wetsvoorstel was een strikte geheimhoudingsbepaling opgenomen die – inclusief de strafbaarstelling – nagenoeg identiek was aan de bepaling van (destijds) art. 47 Wet VB 1892.⁷² In de memorie van toelichting wordt dan ook kortweg verwezen naar de vlak daarvoor ingevoerde Wet VB 1892.⁷³ Ook hier was het beginsel van

64 VV, Kamerstukken II 1891/92, 125, nr. 4, par. 15, blz. 31. In 1927 werd de aanslagregeling opgedragen aan de inspecteurs der directe belastingen (Wet van 28 april 1927, houdende nadere voorzieningen ten aanzien van de heffing van vermogensbelasting, de verdedigingsbelasting I en de inkomstenbelasting, Kamerstukken II 1926/27, 71, Stb. 1927, 98. De vroegere stukken zijn gedrukt onder Kamerstukken II 1925/26, 170).

65 MvT, Kamerstukken II 1891/92, 125, nr. 3, par. 6, blz. 9. Vergelijk: Kamerlid Stuers die bij de behandeling van de Wet IB 1914 opmerkte dat: *"Indertijd, toen de vermogensbelasting als een nieuwe zaak hier geïntroduceerd word, is door de Regeering plechtig gezegd, dat men de patiënten uitnoodigde om zelf op te geven wat hun vermogens en inkomsten waren, doch dat daartegenover stond de heilige belofte, dat de Regeering het voor zich zou houden en dat het niet verder zou gaan"* (Handelingen II 1913/14, blz. 2100).

66 VV, Kamerstukken II 1891/92, 125, nr. 4, par. 13, blz. 29.

67 MvA, Kamerstukken II 1891/92, 125, nr. 7, par. 13, blz. 51.

68 VV, Kamerstukken II 1891/92, 125, nr. 4, par. 13, blz. 29. Minister Pierson verwees hierbij naar negatieve ervaringen in het buitenland.

69 VV (aanvulling van de wet op de vermogensbelasting), Kamerstukken II 1902/03, 186, nr. 4, blz. 6.

70 MvA (aanvulling van de wet op de vermogensbelasting), Kamerstukken II 1903/04, 20, nr. 1, blz. 2.

71 Ontwerp van wet van eenen bedrijfs- en beroepsbelasting, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 2, met als eindresultaat de Wet van 2 oktober 1893, tot heffing eenen belasting op bedrijfs- en andere inkomsten (Wet op de Bedrijfsbelasting 1893), Kamerstukken II 1892/93, 71, Stb. 1893, 149.

72 Art. 41 Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 2. In het Gewijzigd ontwerp van wet, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 8 werd het artikel vernummerd naar art. 35 waarbij de strafbepalingen verhuisden naar art. 47.

73 MvT, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 3, blz. 21.

geheimhouding een van de hoofdvoorwaarden voor de totstandkoming van de wet.⁷⁴ Minister Pierson beargumenteerde de geheimhouding door te wijzen naar de Wet VB 1892 waarop werd voortgebouwd;⁷⁵ het paste niet om een ander stelsel te huldigen. Hierbij gaf hij aan dat Engeland en Pruisen niet al decennialang aan geheimhouding zouden vasthouden als daaraan geen voordelen zouden zijn verbonden. Kritiek vanuit het parlement was er echter ook; als sprake was van een gemaakte fout door het stelsel van geheimhouding in de Wet VB 1892, moest deze eenmaal gemaakte fout bij de Wet op de BB 1893 dan maar worden voortgezet.⁷⁶ Ook de opmerking dat ten aanzien van de aanslagen in de bedrijfsbelasting een andere maatstaf kon worden aangelegd dan bij de vermogensbelasting vond echter geen gehoor.⁷⁷ Minister Pierson sprak over een res judicata waarbij hij verwees naar het verworpen amendement van Kamerlid Mees in de vermogensbelasting.⁷⁸ Volgens Minister Pierson zou een koopman juist op niets meer prijsstellen dan op de geheimhouding van zijn bedrijfswinst.⁷⁹

2.3.3 De toelichting op de doelstellingen in latere belastingwetten

In latere belastingwetten wordt de strikte geheimhoudingsverplichting – of juist het ontbreken daarvan – veelal niet specifiek meer toegelicht. Zo staat in de memorie van toelichting van het (ingetrokken) wetsvoorstel tot heffing van een debietrecht op tabak slechts: *“De verplichting tot geheimhouding komt overeen met die in de wet op de bedrijfsbelasting opgenomen. Evenals daar heeft zij ook hier alle reden van bestaan”*.⁸⁰ Op 1 mei 1915 is, ter vervanging van de Wet op de BB 1893, de Wet IB 1914 in werking getreden.⁸¹ In art. 102 Wet IB 1914 was een strikte geheimhoudingsbepaling opgenomen.⁸² Bij de totstandkoming van de Wet IB 1914 is voor de geheimhouding voortgeborduurd op de Wet VB 1892 en de Wet op de BB 1893.⁸³ In de memorie van toelichting noch in de verdere behandeling van het wetsvoorstel werd gemotiveerd waarom de geheimhoudingsbepaling noodzakelijk was.⁸⁴ In

⁷⁴ Vergelijk: Handelingen I 1893/94, blz. 77.

⁷⁵ Handelingen II 1892/93, blz. 1179.

⁷⁶ Handelingen II 1892/93, blz. 1498.

⁷⁷ Kamerlid Gerritsen die suggereerde dat de leden van de Eerste Kamer – wellicht vanwege persoonlijke motieven – bezwaren hadden tegen de openbaarmaking van de kohieren van de vermogensbelasting, tegen openbaarmaking in de bedrijfsbelasting minder bezwaren zouden hebben (Handelingen II 1892/93, blz. 1498). Destijds behoorden veel leden van de Eerste Kamer tot de fiscale elite van voornamelijk adellijke en patricische families. Zie uitgebreider: Moes 2012.

⁷⁸ Handelingen II 1892/93, blz. 1499.

⁷⁹ Handelingen II 1892/93, blz. 1499.

⁸⁰ MvT, Kamerstukken II 1910/11, 217, nr. 3, blz. 10. Het wetsvoorstel werd ingetrokken bij brief Minister van Financiën van 17 september 1913, Kamerstukken II 1913/14, 16, nr. 16.

⁸¹ Wet van 19 december 1914, tot heffing eener Inkomstenbelasting (Wet op de Inkomstenbelasting 1914), Kamerstukken II 1913/14, 18, Stb. 1914, 563. De vroegere stukken zijn gedrukt onder Kamerstukken II 1911/12, 144 en Kamerstukken II 1912/13, 44.

⁸² Art. 98 Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1911/12, 144, nr. 2.

⁸³ Sinnighe Damsté 1931, blz. 477. In zijn conclusie voorafgaand aan HR (civiele kamer) 14 mei 1964, ECLI:NL:HR:1964:15, NJ 1964/430 betoogt A-G W.P. Bakhoven dat de tekst van art. 67 AWR nog de meeste overeenkomsten vertoont met die van art. 102 Wet IB 1914 en dat er nog het meeste voor te zeggen is om in art. 67 AWR een voortzetting te zien van art. 102 Wet IB 1914.

⁸⁴ Juist het opheffen van de fiscale geheimhoudingsplicht door het opnemen van een mogelijkheid om inlichtingen te verstrekken ten behoeve van de gemeentelijke inkomstenbelasting leidde (wederom) tot veel discussie. Zie uitgebreider: par. 7.1 hierna.

de OWB 1916 – een belasting over de vermeerdering van het inkomen of de winst als gevolg van de oorlogstoestand (Eerste Wereldoorlog) – werd voor zover mogelijk qua systematiek aansluiting gezocht bij de Wet IB 1914.⁸⁵ Met betrekking tot de geheimhoudingsbepaling van art. 67 OWB 1916 werd slechts opgemerkt dat deze was ontleend aan de Wet IB 1914.⁸⁶ De Verd. Bel. I – ter bestrijding van de kosten van de Eerste Wereldoorlog – werd als een tweede vermogensbelasting ingevoerd met een afwijkend tarief.⁸⁷ De bepalingen van de Wet VB 1892, waaronder de fiscale geheimhoudingsbepaling, waren grotendeels van overeenkomstige toepassing.⁸⁸ Tegelijkertijd met Verd. Bel. I werd ook de Verd. Bel. II ingevoerd die aansloot bij de bepalingen van de Wet IB 1914.⁸⁹ Opmerkelijk genoeg was géén geheimhoudingsbepaling opgenomen en ontbrak een verwijzing naar art. 102 Wet IB 1914.

Ook in de Tabakswet 1921 werd het opnemen van een geheimhoudingsbepaling niet specifiek gemotiveerd.⁹⁰ In de memorie van toelichting wordt slechts opgemerkt dat de verplichting tot geheimhouding ‘mutatis mutandis’ overeenkomt met die in de Wet IB 1914.⁹¹ Vergelijkbaar is het (ingetrokken) wetsvoorstel BDH 1916.⁹² Slechts in algemene termen wordt verwezen naar de Wet VB 1892 en de Wet IB 1914. In het (ingetrokken) wetsvoorstel op de Pensioenbelasting 1916 werden alle bepalingen van de Wet IB 1914 van toepassing verklaard “(...) voor zoover die bepalingen niet in strijd zijn met de bepalingen dezer wet en voor zoover de aard dier bepalingen hare toepasselijkheid niet uitsluit”.⁹³ Direct na de Tweede

85 Wet van 22 juni 1916, tot heffing eener oorlogswinstbelasting (Wet Oorlogswinstbelasting 1916), Kamerstukken II 1915/16, 331, Stb. 1916, 288. Het voorstel van wet werd ingediend op 10 maart 1916 en in krap drie maanden door beide Kamers gelooft. Zie ook: Stenfert Kroese 1916 en Koster 2019.

86 MvT, Kamerstukken II 1915/16, 331, nr. 3, blz. 15.

87 Wet van 18 augustus 1916, tot heffing van buitengewone belastingen ter gedeeltelijke bestrijding der kosten van den oorlogstoestand (Verdedigingsbelasting I), Kamerstukken II 1915/16, 313, Stb. 1916, 411. De wet was bedoeld als tijdelijke belasting voor drie belastingjaren (1916/17 t/m 1918/19), maar werd pas in 1941 afgeschaft.

88 Art. 2 Verd. Bel. I.

89 Wet van 18 augustus 1916, tot heffing van eene buitengewone belastingen ter gedeeltelijke bestrijding der kosten van den oorlogstoestand (Verdedigingsbelasting II), Kamerstukken II 1915/16, 313, Stb. 1916, 412. Zie uitgebreider: Ohmstede 1916, blz. 47 e.v.

90 Wet van 6 mei 1921, tot heffing van een tabaksaccijns (Tabakswet 1921), Kamerstukken II 1920/21, 19, Stb. 1921, 712. De vroegere stukken zijn gedrukt onder Kamerstukken II 1915/16, 219, Kamerstukken II 1917/18, 83 en Kamerstukken II 1919/20, 20.

91 Art. 50, MvT, Kamerstukken II 1915/16, 219, nr. 3, blz. 16. Vergelijk: art. 33 Wet op de DT 1917 waarin de geheimhoudingsbepaling niet verder werd gemotiveerd dan een algemene opmerking dat verscheidene artikelen waren overgenomen uit de Wet IB 1914 (MvT, Kamerstukken II 1915/16, 202, nr. 3, blz. 7). Zie ook: art. 6 van de Wet van 26 juli 1918 tot vaststelling van regelen voor de heffing van opcenten ten behoeve der gemeenten op de dividend- en tantième-belasting, Kamerstukken II 1917/18, 78, Stb. 1918, 502.

92 MvT bij art. 50, Kamerstukken II 1915/16, 209, nr. 3, blz. 9. Het wetsvoorstel werd ingetrokken bij (ongedateerde) brief Minister van Financiën, Kamerstukken II 1918/19, 82, nr. 1.

93 Art. 4, derde lid, Ontwerp van wet (Wet op de Pensioenbelasting 1916), Kamerstukken II 1915/16, 206, nr. 2. Deze passage was ‘onduidelijk en vaag’ en zou leiden tot onzekerheid hetgeen – zeker bij belastingwetten – moest worden voorkomen (VV, Kamerstukken II 1915/16, 206, nr. 5, blz. 9). Het wetsvoorstel werd ingetrokken bij brief Minister van Financiën van 24 oktober 1918, Kamerstukken II 1918/19, 55, nr. 1. Vergelijk: art. 9 Ontwerp van wet (Wet op de Vlootbelasting 1916), Kamerstukken II 1915/16, 208, 2.

Wereldoorlog werden twee eenmalige heffingen ingevoerd: de Wet VAB 1946⁹⁴ en de Wet VHI 1947.⁹⁵ Aan de (nagenoeg identieke) geheimhoudingsbepalingen van art. 55 Wet VAB 1946 en art. 38 Wet VHI 1947 werd gedurende de parlementaire behandeling geen aandacht besteed.⁹⁶ Ook in de memorie van toelichting van de Wet VFN is slechts aangegeven dat de verplichting tot geheimhouding in veel, maar niet alle Rijksbelastingwetten voorkomt.⁹⁷ De (ontbrekende) toelichting op de geheimhoudingsbepaling van art. 44 Wet PB 1950 kan tot slot niet achterwege blijven.⁹⁸ In de memorie van toelichting is opgemerkt dat een aantal formele bepalingen zoveel mogelijk in overeenstemming zijn gebracht met de overeenkomstige bepalingen in onder meer de inkomstenbelasting.⁹⁹ In de artikelsgewijze toelichting stelt Minister Lief tinck dat hij zich beperkt tot datgene waarin het wetsontwerp afwijkt van de Wet PB 1896.¹⁰⁰ De geheimhoudingsbepaling wordt vervolgens niet nader toegelicht, terwijl deze in de wet PB 1896 nog niet voorkwam.¹⁰¹

2.3.4 Afronding

Bij de invoering van de Wet VB 1892 is aangegeven dat het een feit van algemene bekendheid was dat van oudsher bij het publiek een grote weerstand bestond tegen openbaarmaking van vermogens. Om de nieuwe belasting niet impopulair te maken en de prikkel om een onjuiste aangifte te doen weg te nemen stond tegenover de verplichting om volledige openheid van zaken te geven een strikte geheimhouding. Geheimhouding was door de wetgever weliswaar ingegeven vanuit het belang van de belastingplichtige, maar beoogde ook de belangen van de Belastingdienst te beschermen. Bij de Wet op de BB 1893 werd hierop voortgeborduurd terwijl in latere belastingwetten de geheimhoudingsverplichting, of juist het ontbreken daarvan, veelal niet specifiek meer werd gemotiveerd.

2.4 De aan geheimhouding onderworpen subjecten

In het pre-AWR-tijdperk is een duidelijke ontwikkeling zichtbaar van de aan de fiscale geheimhouding onderworpen subjecten. Zoals blijkt uit deze paragraaf bleek het af en toe een worsteling te zijn om een goede formulering te vinden om deze subjecten te omschrijven. Tijdens de parlementaire behandeling van de Wet VB 1892 is inhoudelijk

94 Wet van 19 september 1946, tot heffing van een vermogensaanwasbelasting (Wet op de Vermogensaanwasbelasting 1946), Kamerstukken II 1945/46, 166, Stb. 1946, G 264.

95 Wet van 11 juli 1947, op de vermogensheffing ineens (Wet op de Vermogensheffing ineens 1947), Kamerstukken II 1946/47, 346, Stb. 1947, H 238.

96 Art. 55 Wet VAB 1946 werd in het geheel niet toegelicht. Met betrekking tot de Wet VHI 1947 werd slechts opgemerkt dat, voor zover mogelijk, aansluiting was gezocht bij de Wet VB 1892 (MvT, Kamerstukken II 1946/47, 346, nr. 3, blz. 11).

97 MvT, Kamerstukken II 1950/51, 1957, nr. 3, blz. 6.

98 Wet van 21 december 1950 op de personele belasting (Wet op de personele belasting 1950), Kamerstukken II 1950/51, 1408, Stb. 1950, K 598.

99 MvT, Kamerstukken II 1949/50, 1408, nr. 3, blz. 7, par. 1.

100 MvT, Kamerstukken II 1949/50, 1408, nr. 3, blz. 7, par. 2.

101 Wet van 16 april 1896, tot regeling der Personele Belasting (Wet op de Personele Belasting 1896), Kamerstukken II 1895/96, 15, Stb. 1896, 72. Vergelijk: MvA (Rijksbegroting voor het dienstjaar 1930), Kamerstukken II 1929/30, 2 VII B, nr. 8, blz. 13 waar met betrekking tot geheimhouding in de Wet PB 1896 wordt opgemerkt dat: "(...) de belasting geheven wordt naar uiterlijk waarneembare kenteekenen, zoodat een belang van geheimhouding ontbreekt".

gediscussieerd over de vraag op wie de geheimhouding betrekking had.¹⁰² Dit leidde (uiteindelijk) tot een onderverdeling in drie categorieën van onderworpen subjecten die in de Wet IB 1914 haar definitieve gestalte kreeg. De formulering uit de Wet IB 1914 komt vanaf 1914 in nagenoeg elke fiscale geheimhoudingsbepaling voor.¹⁰³

2.4.1 Bij de uitvoering van de wet betrokken ambtenaren c.s.

Deze eerste categorie van onderworpen subjecten bestond aanvankelijk uit twee (sub) categorieën die uiteindelijk zijn samengevoegd.

2.4.1.1 'Uit hoofde van zijn (vroeger) ambt'

De geheimhoudingsbepaling van de Wet VB 1892 zag op een ieder die uit hoofde van zijn ambt bij de uitvoering van de wet betrokken was. Dit waren de ambtenaren der registratie, de ontvanger der successierechten, de burgemeesters,¹⁰⁴ de leden van de Raden van beroep voor de vermogensbelasting,¹⁰⁵ de ambtenaren der posterijen¹⁰⁶ en de kantonrechter.¹⁰⁷ In het Ontwerp van wet op de BB 1893 werd voorgesteld om alle aanslagen voor te laten bereiden door een college van zetters en vervolgens vast te laten stellen door een commissie van aanslag.¹⁰⁸ De burgemeester zou voorzitter zijn van het college van zetters en lid worden van de commissie van aanslag.¹⁰⁹ Door de inzet van niet-ambtelijke leden in zowel het college van zetters als in de commissie van aanslag werd in het Ontwerp van wet op de BB 1893 niet alleen geheimhouding opgelegd aan de bij uitvoering van de wet betrokken ambtenaren,

102 Zie ook: Van Walsum 1900, blz. 328 e.v., nrs. 497-499 en Van Walsum/De Wilde 1920, blz. 356, nr. 400.

103 In bijvoorbeeld art. 64 SW 1859 was de geheimhoudingsbepaling gericht op: *"de Rijks ambtenaar, zoowel dengene ten wiens kantore de memorien van aangifte en bijlagen worden ingeleverd, als dengene die daarvan, in zijne ambtsbetrekking, kennisneemt"*. Met de Wijzigingswet 1917 werd de geheimhoudingsbepaling van art. 64 SW 1859 uitgebreid en vernummerd naar art. 94 SW 1859 waarbij deze formulering behouden bleef (Wet van 20 januari 1917, houdende wijziging der Successiewet, Kamerstukken II 1916/17, 324, Stb. 1917, 189. De vernummering vond plaats bij koninklijk besluit van 12 maart 1917, Stb. 1917, 236. Het eerdere wetsvoorstel (Kamerstukken II 1915/16, 210) werd op 29 november 1916 in de Eerste Kamer verworpen en in aangepaste vorm kort daarna opnieuw ingediend en aangenomen). De geheimhoudingsbepaling van art. 17 RW 1917 gebruikte eveneens de term 's Rijks ambtenaar.

104 Art. 14, Wet VB 1892. Dit ten behoeve van het opstellen van de jaarlijkse lijsten van (vermoedelijk) belastingplichtigen.

105 Ondanks de expliciete bevestiging van de minister dat hun lidmaatschap als ambt werd beschouwd (en zij daarmee rechtstreeks vielen onder de reikwijdte van de geheimhoudingsbepaling) kregen de leden van de Raden van beroep in art. 30 Wet VB 1892 een eigen geheimhoudingsverplichting (MvA, Kamerstukken II 1892/93, 125, nr. 7, blz. 59). Vergelijk: Dubois 1927, blz. 53.

106 Art. 40 Wet VB 1892 (ten behoeve van de betaling van de verschuldigde vermogensbelasting door middel van postwissels).

107 Art. 42 Wet VB 1892 (ten behoeve van het executoir verklaren van dwangbevelen ingeval de verschuldigde belasting niet tijdig werd betaald).

108 Art. 18 Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 2. Het college van zetters had een taak bij de voorbereiding en het opleggen van (gemeentelijke) belastingaanslagen (zie uitgebreider: Pfeil 2009, blz. 236).

109 Als argument hiervoor werd aangedragen dat de kennis over de bedrijfsinkomsten bij de administratie der rijksbelastingen ontbrak. Door het zoveel mogelijk benutten van de praktische ervaring en plaatselijke kennis kon de beste waarborg worden gegeven voor juiste aanslagen (MvT, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 3, blz. 15 en blz. 20).

maar aan allen die rechtstreeks of zijdelings meewerkten aan de uitvoering van de wet.¹¹⁰ Hierop kwam echter forse kritiek; de geheimhouding die juist in de vermogensbelasting voldoende was gewaarborgd zou met dit wetsvoorstel feitelijk weer worden prijsgegeven.¹¹¹ De rol van de burgemeester bij de aanslagregeling zou – vooral in kleine gemeenten – in werkelijkheid tot gevolg hebben dat het inkomen een publiek geheim werd.

In het Gewijzigd ontwerp van wet op de BB 1893 werd de burgemeester niet meer betrokken bij de uitvoering van de wet en werd de aanslagregeling gesplitst. Kort gezegd werden de eenvoudige aanslagen vastgesteld door een college van zetters onder voorzitterschap van een hoofdbambtenaar der directe belastingen.¹¹² De overige aanslagen werden vastgesteld door een commissie van aanslag, eveneens onder voorzitterschap van een hoofdbambtenaar der directe belastingen.¹¹³ Ingeval de belastingplichtige bezwaar had tegen de vastgestelde aanslag kon hij na de bezwaarprocedure bij de commissie van aanslag, beroep instellen bij de Raad van beroep.¹¹⁴ Door deze gewijzigde aanslagregeling werd de geheimhoudingsbepaling eveneens aangepast; de passage ‘uit hoofde van zijn (vroeger) ambt of betrekking’ werd gewijzigd in ‘uit hoofde van zijn (vroeger) ambt’.¹¹⁵ De niet-ambtelijke leden van zowel het college van zetters als van de commissie van aanslag vielen derhalve niet (langer) direct onder de geheimhoudingsbepaling van art. 35 Wet op de BB 1892. Zij dienden op grond van art. 19, par. 6, Wet op de BB 1893 een eed of belofte af te leggen waarin geheimhouding werd beloofd.¹¹⁶

Evenals onder de Wet VB 1892 en de Wet op de BB 1893 vielen in de Wet IB 1914 alle direct bij de uitvoering van de wet betrokken ambtenaren onder de geheimhoudingsbepaling. Tegelijkertijd met de invoering van de Wet IB 1914 werden de Raden van beroep ontbonden en vervangen door de Raden van beroep voor de directe belastingen.¹¹⁷ Bij de behandeling

110 Art. 41 Ontwerp van Wet, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 2. Vergelijk: MvT, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 3, blz. 21 waarin staat dat: “Vandaar dat in art. 41 aan allen die rechtstreeks of zijdelings tot de uitvoering der wet hebben mede te werken, geheimhouding onder strafbepaling wordt opgelegd”.

111 VV, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 5, blz. 31.

112 Vergelijk: Pfeil 2009, blz. 237.

113 Art. 19 Wet op de BB 1893. De commissie van aanslag en het college van zetters dienden elkaar de vereiste inlichtingen te verschaffen (art. 19, par. 4, Wet op de BB 1893).

114 Het betrof de Raden van beroep voor de vermogensbelasting (art. 25 Wet op de BB 1893). Hoewel het lidmaatschap was aan te merken als een ambt dienden de leden van de Raad van beroep – net als onder de Wet VB 1892 – een eed of belofte af te leggen waarin geheimhouding werd beloofd (art. 30 Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 2 en vernummers naar art. 26 Gewijzigd ontwerp van wet, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 8). Met ingang van 1 mei 1915 werden zij vervangen door de Raden van beroep voor de directe belastingen.

115 Art. 35 Gewijzigd ontwerp van wet, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 8. De term ‘betrekking’ bleef abusievelijk eenmaal staan. Par. 103 Leiddraad Bedrijfsbelasting 1893 gaat uit van geheimhouding voor ambtenaren en rept niet over de niet-ambtelijke leden. Vergelijk: De Klerck 1905, blz. 208-210.

116 In art. 20, par. 3, Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 2 zag de eed of belofte niet op de niet-ambtelijke leden van het college van zetters. In art. 19, par. 6, Gewijzigd ontwerp van wet, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 8 werd dit – na kritiek – aangepast (VV, Kamerstukken II 1892/92, 71, nr. 5, blz. 56 en MvA, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 6, blz. 80).

117 Wet van 19 december 1914, houdende instelling van raden van beroep voor de directe belastingen en vaststelling van algemeene bepalingen betreffende het beroep op die colleges (Wet Raden van beroep voor de directe belastingen), Kamerstukken II 1913/14, 18, Stb. 1914, 564. De vroegere stukken zijn gedrukt onder Kamerstukken II 1911/12, 144 en Kamerstukken II 1912/13, 44. Zie ook: Van den Berge 2015, blz. 137.

van het Ontwerp van wet is ingegaan op de beperkte toetsingsmogelijkheid van de Raden van beroep.¹¹⁸ Deze behandelden de beroepsprocedures over de Wet VB 1892 en de Wet op de BB 1893, maar zouden alleen mogen oordelen over de feiten en niet over het recht. Dat laatste zou bij de civiele rechter moeten gebeuren waardoor belastingplichtigen zich in twee verschillende procedures zouden moeten verweren. Dit was onwenselijk omdat het kostbaar was. Daarnaast was bij de civiele procedure sprake van een openbare behandeling, hetgeen in strijd was met het wettelijk beginsel van geheimhouding.¹¹⁹ De leden van de Raden van beroep voor de directe belastingen vielen rechtstreeks onder de werking van de geheimhoudingsbepalingen van de diverse belastingwetten waarover zij oordeelden.¹²⁰ Met de invoering van de Raden van beroep voor de directe belastingen werd het ook mogelijk om beroep in cassatie in te stellen bij de Hoge Raad.¹²¹ Specifiek werd bepaald dat de Hoge Raad uitspraak deed in de raadkamer.¹²² De achterliggende gedachte was dat het cassatieberoep ook 'bruikbaar' moest zijn voor de personen die hechtten aan het beginsel van geheimhouding.¹²³

2.4.1.2 'Uit hoofde van zijn betrekking'

Op de klerken en bedienden die werkzaam waren bij de ambtenaren der registratie was de geheimhoudingsbepaling van art. 47 Wet VB 1892 of art. 35 Wet op de BB 1893 niet van toepassing. Zij bekleedden immers geen ambt.¹²⁴ Zij waren echter krachtens administratieve voorschriften tot geheimhouding verplicht. In de aanschrijving¹²⁵ van 29 mei 1893 en de aanschrijving¹²⁶ van 26 januari 1894 werden praktische handvatten gegeven over de strikte geheimhoudingsbepalingen in de Wet VB 1892 en de Wet op de BB 1893.¹²⁷ Gewezen werd op de strikte geheimhouding en de handhaving daarvan. Klerken en bedienden moesten zo duidelijk mogelijk een verplichting tot geheimhouding worden opgelegd waarbij zou moeten worden gewezen op de strafbepalingen van art. 272 Sr. Hierbij werd uitdrukkelijk gewezen op de verplichting om tegenover elkaar eveneens de geheimhouding in acht te nemen. Ingeval de voorschriften nauwkeurig zouden worden opgevolgd zou het vertrouwen van het publiek en daardoor de behoorlijke naleving van de wet worden bevorderd.

118 MvT, Kamerstukken II 1911/12, 144, nr. 3, blz. 21.

119 MvT, Kamerstukken II 1911/12, 144, nr. 3, blz. 22.

120 Schendstok 1932, blz. 60-61 en Van Walsum/De Wilde 1920, blz. 356.

121 Art. 18 Wet Raden van beroep voor de directe belastingen.

122 Art. 23, derde lid, Wet Raden van beroep voor de directe belastingen. Zie ook: MvT bij art. 21, derde lid, Kamerstukken II 1911/12, 144, nr. 5, blz. 48.

123 MvT bij art. 21, derde lid, Kamerstukken II 1911/12, 144, nr. 5, blz. 48. Vergelijk: Van Walsum/De Wilde 1920, blz. 391-392.

124 Van Walsum/De Wilde 1920, blz. 356, nr. 400. Harms 1920, blz. 254 verwijst hiervoor naar de resolutie van 31 mei 1915, nr. 159. Vergelijk: H.W. de Wilde, De verplichting tot geheimhouding in zake vermogensbelasting, Weekblad voor Notaris-ambt en Registratie, 3 mei 1896, nr. 1375 en Van Walsum 1900, blz. 329 die verwijzen naar art. 16 Algemeene Instructie (1889) (I.M.).

125 Aanschrijving Minister van Financiën van 29 mei 1893, nr. 28, opgenomen in P.W. nr. 8408. Anders: Kamerlid Hartogh die meende dat klerken wél onder de geheimhoudingsbepaling vielen (Handelingen II 1891/92, blz. 1338-1339).

126 Aanschrijving Minister van Financiën van 26 januari 1894, nr. 41, opgenomen in P.W. nr. 8572.

127 In par. 103 Leiddraad Bedrijfsbelasting 1893 wordt hier eveneens naar verwezen (De Klerck 1905, blz. 209).

Vergelijkbaar met het Ontwerp van wet op de BB 1893 kwam de passage ‘ambt of betrekking’ voor in de geheimhoudingsbepalingen van het (ingetrokken) wetsvoorstel IB 1908 en het (ingetrokken) wetsvoorstel tot heffing van een debietrecht op tabak.¹²⁸ Uiteindelijk werd in de geheimhoudingsbepaling van de Wet IB 1914 de zinsnede ‘ambt of betrekking’ opgenomen. Hierdoor kwamen ook de rechtstreeks bij de uitvoering van de wet betrokken niet-ambtenaren, zoals klerken en bedienden en de niet-ambtelijke leden van de schattingscommissie of de commissie van aanslag, rechtstreeks onder de geheimhoudingsbepaling van art. 102 Wet IB 1914 te vallen. Desondanks werd het voor de niet-ambtelijke leden van de verschillende commissies nog steeds wenselijk geacht om de geheimhouding tevens op te nemen in een eed of gelofte om zodoende te verzekeren dat deze leden hiervan op de hoogte waren.¹²⁹

2.4.2 Bij de uitvoering van de belastingwet ingeschakelde deskundige derden¹³⁰

Onder de Wet VB 1892 – en later ook onder de Wet op de BB 1893 – hadden de Raden van beroep de mogelijkheid om zich te laten voorlichten door deskundigen.¹³¹ Bij de parlementaire behandeling van de Wet VB 1892 werd opgemerkt dat sprake was van een lacune aangezien aan deskundigen geen geheimhouding was opgelegd.¹³² Minister Pierson vond het echter niet nodig bijzondere maatregelen te nemen omdat het de bedoeling was:¹³³ “(...) de deskundigen zoo min mogelijk bekend te maken met de vermogenstoestanden en hen zoo min mogelijk in de geheimen in te wijden”. Onder de Wet op de BB 1893 konden aan de commissie van aanslag adviseurs worden toegevoegd.¹³⁴ Zij behoefden geen eed of belofte van geheimhouding af te leggen omdat zij slechts inlichtingen zouden verstrekken en niet zouden ontvangen.¹³⁵ Het (ingetrokken) wetsvoorstel IB 1908 hinkt op twee gedachten; ingeschakelde deskundigen zouden voor de Raad van beroep voor de directe belastingen een eed of gelofte moeten afleggen waarin een geheimhoudingsplicht was opgenomen, tenzij zij werden geraadpleegd over de verkoop- of huurwaarde van onroerende zaken of

128 Vide: Appendix A (art. 113 Ontwerp van wet (Wet IB 1908) en art. 29 Ontwerp van wet (heffing van een debietrecht op tabak). In de MvT (heffing van een debietrecht op tabak), Kamerstukken II 1910/11, 217, nr. 3, blz. 10 wordt gesteld dat: “De verplichting tot geheimhouding komt overeen met die in de wet op de bedrijfsbelasting opgenomen. Evenals daar heeft zij ook hier alle reden van bestaan”. Juist gezien de uitbreiding van ‘ambt’ naar ‘ambt of betrekking’ is die opmerking – dat de bepaling overeenkomt – feitelijk onjuist.

129 Art. 61 Wet IB 1914 en de schakelbepaling voor de commissie van aanslag in art. 69 Wet IB 1914 (in het ontwerp van wet respectievelijk genummerd. art. 58 en art. 65). Zie ook: NvW, Kamerstukken II 1913/14, 18, nr. 1, blz. 4 en de toelichting op de NVW, Kamerstukken II 1913/14, 18, nr. 2, blz. 6. Vergelijk: VV, Kamerstukken II 1913/14, 18, nr. 9, blz. 61, MvA, Kamerstukken II 2013/14, 18, nr. 10, blz. 74 en NvW, Kamerstukken II 1913/14, 18, nr. 11, blz. 79. Zie ook: Sinninghe Damsté 1931, blz. 343.

130 Voor deze tweede categorie wordt ook de term niet-ambtelijke deskundige gebruikt.

131 Art. 35 Wet VB 1892 en art. 31 Wet op de BB 1893.

132 Parlementaire behandeling van art. 37 Wet VB 1892 (Handelingen II 1891/92, blz. 1326).

133 Handelingen II 1891/92, blz. 1326.

134 Waaronder begrepen het college van zetters (art. 19, par. 3, Wet op de BB 1893).

135 MvA, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 6, blz. 85. Vergelijk: Antwoord op de nota der commissie van rapporteurs, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 13, blz. 8.

wanneer slechts algemene inlichtingen zouden worden gevraagd.¹³⁶ De geheimhoudingsbepaling zou echter – ongeacht de eed of belofte – op alle deskundigen van toepassing zijn.¹³⁷

Het (ingetrokken) wetsvoorstel tot heffing van een debietrecht op tabak gaat een stap verder. Ingeschakelde deskundigen zouden voor de Raad van beroep altijd een eed of gelofte moeten afleggen en vielen eveneens rechtstreeks onder de geheimhoudingsbepaling.¹³⁸ Blijkens de memorie van toelichting zou inmenging van deskundigen “(...) *als van zelf mede de noodzakelijkheid [meebrengen, VDS] om hun den eed op te leggen, niet alleen van getrouwe plichtsbetrachting, maar ook van geheimhouding*”.¹³⁹ Ook onder de Wet IB 1914 hadden de Raden van beroep voor de directe belastingen de mogelijkheid zich te laten voorlichten door deskundigen.¹⁴⁰ Anders dan onder de Wet VB 1892 en de Wet op de BB 1893 werd – in lijn met het (ingetrokken) wetsvoorstel IB 1908 – in art. 102, tweede lid, Wet IB 1914 expliciet opgenomen dat de geheimhouding ook gold voor deskundigen die in verband met de uitvoering van de wet werden geraadpleegd of met enige werkzaamheid werden belast.¹⁴¹ In het overgrote deel van de onderzochte geheimhoudingsbepalingen vanaf 1914 is de geheimhoudingsbepaling voor deze niet-ambtelijke deskundige terug te vinden.¹⁴² Zonder deze specifieke toevoeging zouden deskundige derden niet als onderworpen subject kunnen worden aangemerkt.

136 Art. 94 Ontwerp van wet (Wet IB 1908), Kamerstukken II 1906/07, 98, nr. 2.

137 Art. 113, tweede lid, Ontwerp van wet (Wet IB 1908), Kamerstukken II 1906/07, 98, nr. 2. Het wetsvoorstel werd ingetrokken bij brief Minister van Financiën van 10 maart 1908, Kamerstukken II 1907/08, 22, nr. 22.

138 Art. 27 en art. 29 Ontwerp van wet (heffing van een debietrecht op tabak), Kamerstukken II 1910/11, 217, nr. 2. Het wetsvoorstel werd ingetrokken bij brief Minister van Financiën van 17 september 1913, Kamerstukken II 1913/14, 16, nr. 16.

139 MvT, Kamerstukken II 1910/11, 217, nr. 3, blz. 10.

140 Op grond art. 15 Wet Raden van beroep voor de directe belastingen die tegelijkertijd met de Wet IB 1914 werd ingevoerd. De eed of belofte voor deze deskundigen was eveneens opgenomen in dit artikel. Zie ook: MvT (Wet op de Inkomstenbelasting 1914), Kamerstukken II 1911/12, nr. 144, nr. 3, blz. 22. Vergelijk: Schendstok 1932, blz. 176.

141 In 1918 werd in art. 102 Wet IB 1914 de ‘deskundige’ aangepast naar ‘niet ambtelijke deskundige’ (NNvW, Kamerstukken II 1916/17, 29, nr. 1 en Wet van 11 januari 1918, tot wijziging der Wet op de Inkomstenbelasting 1914, Kamerstukken II 1916/17, 29, Stb. 1918, 5). Anders: in zijn commentaar op het Ontwerp van wet AWR stelt Scheltens dat de toevoeging in art. 102 Wet IB 1914 over de niet-ambtelijke deskundige min of meer overbodig was (J.P. Scheltens, Het Ontwerp van een Algemene Wet inzake Rijksbelastingen, Maandblad voor Belastingrecht 1955/1956, nr. 1 t/m 6, blz. 74).

142 Zie: Appendix A. De aanvulling van ‘deskundige’ naar ‘niet-ambtelijke deskundige’ komt – zonder nadere toelichting – voor het eerst voor in de NvW (Wet op de DT 1917), Kamerstukken II 1916/17, 28, nr. 1. De deskundigenbepaling ontbreekt in de art. 94 SW 1859 (na de wijzigingswet van 1917), art. 17 Registratiewet 1917, art. 58 Tabakswet 1921 en art. 9 Wet VFN. Niet is onderzocht of dit het gevolg is van een bewuste keuze of het feit dat voor deze wetten geen deskundigen werden ingeschakeld. De niet-ambtelijke deskundige ontbrak eveneens in art. 50 Ontwerp van wet BDH 1916 (ingetrokken), maar kwam wel weer voor in art. 17 Wet BDH 1934.

2.4.3 Niet bij de uitvoering van de wet betrokken ambtsdragers¹⁴³

Om als lid van de Eerste Kamer in aanmerking te komen moest men, op grond van de Kieswet 1850, behoren tot de hoogstaangeslagenen in de Rijks-directe belastingen (de grondbelasting, de personele belasting en de patentbelasting), het zogeheten census-kiesrecht.¹⁴⁴ De Colleges van Gedeputeerde Staten moesten, ten behoeve van het samenstellen en bewerken van de lijsten van hoogstaangeslagenen, kennisnemen van de belastingaanslagen.¹⁴⁵ De lijsten met hoogstaangeslagenen werden jaarlijks in de Staatscourant gepubliceerd zodat een ieder bezwaar kon maken ingeval zijn naam niet op de lijst stond of daar onterecht was opgekomen.¹⁴⁶ De Wet VB 1892 en de Wet op de BB 1893 waren eveneens aan te merken als directe belastingen en dat leidde, gezien de strikte geheimhoudingsbepalingen, tot problemen.¹⁴⁷ Met het laten vervallen van de passage 'bij de uitvoering dezer wet' uit het Ontwerp van wet (Wet VB 1892) middels een door de regering overgenomen amendement werd de geheimhoudingsbepaling ook van toepassing op alle andere personen – waaronder de leden van de Gedeputeerde Staten en de onder hen werkzame ambtenaren – die uit hoofde van hun ambt de beschikking over fiscale gegevens kregen van de inspecteur.¹⁴⁸

Bij de behandeling van de Wet op de BB 1893 werd opnieuw gevraagd hoe de geheimhouding kon worden gewaarborgd in het licht van de jaarlijkse publicatie in de Staatscourant van de lijsten van hoogstaangeslagenen.¹⁴⁹ Minister Pierson verwees in zijn reactie kortweg naar de Wet VB 1892.¹⁵⁰ Hij verdedigde zich in eerste instantie met de opmerking dat de Kieswet 1850 niet zijn verantwoordelijkheid was, maar gaf aan bereid te zijn hierover in overleg te treden

143 Er is bij deze derde categorie voor gekozen om niet de term 'ambtenaren' maar consequent de term 'ambtsdragers' te gebruiken. Hiermee wordt een duidelijk onderscheid aangebracht tussen de eerste- en derde categorie. De term maakt duidelijk dat het gaat om alle personen die uit hoofde van hun ambt fiscale informatie krijgen.

144 Wet van 4 juli 1850, regelende het kiesregt en de benoeming van afgevaardigden ter Eerste en Tweede Kamer der Staten-Generaal mitsgaders den rooster hunner aftreding (Kieswet 1850), Kamerstukken II 1849, XXIX, Stb. 1850, nr. 37. Zie uitgebreider: Moes 2012, blz. 373 e.v. en Van Walsum 1900, blz. 334 e.v., nrs. 507-510.

145 VV, Kamerstukken II 1893/94, 121 en 119, nr. 4, blz. 5.

146 Zie uitgebreider: de Vaststelling der Staatsbegroting voor het dienstjaar 1893 (VV, Handelingen I 1892/93, blz. 215 e.v. en MvA, Handelingen I 1892/93, blz. 218 e.v.).

147 VV, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 5, blz. 58.

148 Het amendement was tweeledig, naast de aangenomen wijziging in art. 47 Wet VB 1892 werd (tevergeefs) voorgesteld om art. 48 Wet VB 1892 te wijzigingen teneinde gemeenteamttenaren inzage te kunnen verstrekken ten behoeve van de gemeentelijke inkomstenbelasting (Amendement Mees c.s., Kamerstukken II 1891/92, 125, nr. 27 en Handelingen II 1891/92, blz. 1336-1340). Zie ook: Van Walsum 1900, blz. 328, nr. 497. Van Walsum en De Wilde verstaan onder 'uit hoofde van zijn ambt' elke door het publiekrecht beheerste betrekking (Van Walsum/De Wilde 1920, blz. 357, nr. 400).

149 VV, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 5, blz. 58.

150 MvA, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 6, blz. 87 waarin wordt verwezen naar de Vaststelling der Staatsbegroting voor het dienstjaar 1893 (Handelingen I 1892/93, blz. 218 en Handelingen I 1892/93, blz. 283). Zelfs van belastingplichtigen die geen enkele ambitie hadden om ooit als lid van de Eerste Kamer in aanmerking te komen zouden gegevens worden gepubliceerd (Handelingen I 1893/94, blz. 77). De schending van de toegezegde geheimhouding zou meer weerstand opwekken dan het betalen van de belasting zelf (Handelingen I 1893/94, blz. 78).

met de minister van Binnenlandse Zaken.¹⁵¹ Terecht werd in de Tweede Kamer opgemerkt dat dit een bijzondere opvatting van de regeringstaak en de ministeriële homogeniteit en verantwoordelijkheid was.¹⁵² Het was de verantwoordelijkheid van de Minister van Financiën dat, vanaf het moment dat geheimhouding in de wet was opgenomen, deze verplichting ook in andere wetgeving (in casu de Kieswet 1850) voldoende werd geregeld.¹⁵³ Vooruitlopend op de vervanging van de Kieswet 1850 door de Kieswet 1896¹⁵⁴ is (wederom) een discussie ontstaan over de geheimhoudingsplicht in de vermogensbelasting en de benodigde openbaarheid om effectief bezwaar te kunnen maken in het belang van het kiesrecht.¹⁵⁵ Uiteindelijk werd, na afweging van belangen, gekozen om op de lijst van hoogstaangeslagenen het minimumbedrag te vermelden zodat de geheimhouding in de Wet VB 1892 grotendeels bleef behouden.¹⁵⁶ Ook andere ambtenaren die bij de uitvoering van andere belastingwetten dan de Wet VB 1892 de beschikking kregen over de fiscale gegevens uit de Wet VB 1892, zoals de ontvangers der directe belastingen,¹⁵⁷ inspecteurs der directe belastingen, de ambtelijke leden van de commissie van aanslag voor de bedrijfsbelasting en ambtelijke leden van schattingscommissie en de commissie van aanslag voor de inkomstenbelasting¹⁵⁸ vielen rechtstreeks over de geheimhoudingsplicht uit de Wet VB 1892.¹⁵⁹ Voortbordurend op de Wet VB 1892 werd in de Wet op de BB 1893 bepaald dat die geheimhoudingsbepaling van toepassing werd op alle ambtsdragers die de beschikking kregen over fiscale gegevens uit de Wet op de BB 1893, ongeacht of zij bij de uitvoering van die belastingwet betrokken waren.¹⁶⁰

De in de Wet VB 1892 geschrapte zinsnede 'bij de uitvoering dezer wet' kwam in de Wet IB 1914 weer terug en werd aangevuld tot: 'bij de uitvoering dezer wet of in verband daarmee'.¹⁶¹ Ook onder de Wet IB 1914 werd beoogd de fiscale geheimhoudingsverplichting op te

151 Vaststelling der Staatsbegroting voor het dienstjaar 1893 (VV, Handelingen I 1892/93, blz. 215 e.v., MvA, Handelingen I 1892/93, blz. 218 e.v. en Handelingen I 1892/93, blz. 283 e.v.) en de behandeling van de Wet op de BB 1893 (Handelingen I 1893/94, blz. 79).

152 De behandeling van de Wet op de BB 1893 (Handelingen I 1893/94, blz. 79).

153 Vaststelling der Staatsbegroting voor het dienstjaar 1893 (VV, Handelingen I 1892/93, blz. 215. Vergelijk: J.L.M. Gribnau en A.O. Lubbers, Aanbevelingen tot verbetering van het fiscale wetgevingsproces, WFR 2010/1388, par. 2.3 over het non-interventiebeginsel.

154 Wet van 7 september 1896, tot regeling van het kiesrecht en de benoeming van afgevaardigden ter Eerste en Tweede Kamer der Staten-Generaal (Kieswet 1896), Kamerstukken II 1895//96, 27, Stb. 1896, 154. De vroegere stukken zijn gedrukt onder Kamerstukken II 1894/95, 200.

155 In 1872 werd bij de parlementaire behandeling van een van de eerdere wetsvoorstellen (Ontwerp van wet tot een algemeene belasting op de inkomsten, ter vervanging van het regt van patent en van den accijns op het geslagt, Kamerstukken II 1871/72, 41, nr. 2) opgemerkt dat de 'zucht tot geheimhouding van fortuin' overdreven werd voorgesteld omdat juist de lijsten van hoogstaangeslagenen het tegendeel bewees (Rahder 1892, blz. 168 en MVA, Kamerstukken II 1871/72, 41, nr. 5 blz. 1177).

156 Initiatiefwetsvoorstel van Kamerlid Hintzen, Kamerstukken II 1893/94, 119, nrs. 1-3.

157 Art. 48 Wet VB 1892 ten behoeve van de samenstelling van de lijst der hoogstaangeslagenen.

158 Zie ook: H.W. de Wilde, De verplichting tot geheimhouding in zake vermogensbelasting, Weekblad voor Notaris-ambt en Registratie, 3 mei 1896, nr. 1375 en 10 mei 1896, nr. 1376.

159 Van Walsum 1900, blz. 329, nr. 499 en Van Walsum/De Wilde 1920, blz. 356.

160 In par. 103 Leiddraad Bedrijfsbelasting 1893 werd vastgelegd dat de verplichting tot geheimhouding: "(...) is opgelegd aan ieder, die een ambt bekleedt of bekleed heeft, waarin hij kennis verkreeg van het een of ander betrekking hebbende op deze belasting of hetgeen daarmee ook maar enigszins verband houdt".

161 De aanvulling 'in verband daarmee' is direct herleidbaar naar par. 103 Leiddraad Bedrijfsbelasting 1893.

leggen aan ambtsdragers die – door tussenkomst van een reeds onderworpen subject – de beschikking kregen over fiscale gegevens, ongeacht of zij waren betrokken bij de uitvoering van de Wet IB 1914. Deze geheimhoudingsverplichting gold voor alle ambtenaren en dus niet alleen voor ambtenaren, ressorterende onder het Departement van Financiën.¹⁶² Als voorbeeld werden in de memorie van toelichting genoemd de ambtenaren die fiscale gegevens (uit de Wet IB 1914) verkrijgen voor de uitvoering van de Wet VB 1892 en de SW 1859.¹⁶³ Op hen was zowel art. 102 Wet IB 1914 als de ‘eigen’ geheimhoudingsbepaling van toepassing. In 1936 kreeg de burgerlijke rechter de bevoegdheid om inkomensgegevens op te vragen bij de inspecteur in verband met de mogelijkheid om kosteloos te procederen door min- en onvermogens.¹⁶⁴ Ten overvloede werden de leden van de rechterlijke macht gewezen op de verplichting tot geheimhouding.¹⁶⁵

2.4.3.1 Bestuurders en ambtenaren van kerkgenootschappen

In 1920 kreeg de belastinginspecteur – als gevolg van het vervallen van de gemeentelijke inkomstenbelastingen – de verplichting opgelegd om desgevraagd aan kerkgenootschappen inzage te verlenen in de aanslagen inkomstenbelasting van leden van deze kerkgenootschappen.¹⁶⁶ Motivering voor deze uitzondering op de geheimhouding was het feit dat het vaststellen van de kerkelijke bijdrage onoverkomelijke moeilijkheden zou opleveren.¹⁶⁷ Om de geheimhouding te kunnen waarborgen werd in art. 102, derde lid, Wet IB 1914 (nieuw) onder ambt of betrekking mede begrepen het zijn van bestuurder of ambtenaar van een kerkgenootschap. Met deze kunstgreep werd de fiscale geheimhoudingsverplichting op de bestuurders en ambtenaren van kerkgenootschappen van toepassing.¹⁶⁸ Dit inlichtingenrecht bleef onder het Besluit IB 1941 van kracht en werd nadien opgenomen de Wet

162 Sinninghe Damsté noemt in dit kader de ambtenaren van het Centraal Bureau voor de Statistiek (Sinninghe Damsté 1935, blz. 477). Vergelijk: resolutie van 18 november 1919, nr. 78, V. nr. 1190 jo. art. 38, tweede lid, Ouderdomswet 1919.

163 “Deze ambtenaren [betrokken bij de uitvoering van de Wet VB 1892 en de SW 1859, VDS] vallen dan insgelijks onder het verbod van het artikel” (MvT, Kamerstukken II 1911/12, 144, nr. 3, blz. 42).

164 Vide: art. 860, derde lid, en art. 874 van het derde boek van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering (Wet van 1 augustus 1936, tot herziening der voorschriften nopens de toelating om kosteloos te procederen, Kamerstukken II 1935/36, 46, Stb. 1936, 204. De vroegere stukken zijn gedrukt onder Kamerstukken II 1932/33, 146).

165 Art. 6 besluit kosteloos procederen (1937).

166 Wet van 30 december 1920 tot wijziging van de Gemeentewet en van de Wet op de Inkomstenbelasting 1914, Kamerstukken II 1920/21, 25, Stb. 1920, 923. Zie: Verslag, Kamerstukken II 1919/20, 66, nr. 1 blz. 15. De vroegere stukken zijn gedrukt onder Kamerstukken II 1908/09, 48, Kamerstukken II 1912/13, 44, Kamerstukken II 1915/16, 10, Kamerstukken II 1916/17, 10, Kamerstukken II 1917/18, 69, Kamerstukken II 1918/19, 24 en Kamerstukken II 1919/20, 66.

167 Zie uitgebreider: L. Lindeboom, kerk en belastingwetgeving, Gereformeerd Theologisch Tijdschrift, Juli 1935, aflevering 7, K. van der Zwaag, Inlichtingenrecht kerken over inkomen lidmaten ter discussie, Reformatorisch Dagblad, 26 april 1986, blz. 14. Vergelijk: resolutie van 12 April 1921, nr. 148, V. nr. 1553 en par. 46 IIV 1983.

168 Verslag, Kamerstukken II 1919/20, 66, nr. 1, blz. 15. Vergelijk: Sinninghe Damsté 1931, blz. 478 en Van Soest 1935, blz. 123-124. Het kerkelijk ambt was immers niet aan te merken als een door het publiekrecht beheerste betrekking.

IB 1964.¹⁶⁹ Gezien de onzekerheid of bestuurders en ambtenaren van kerkgenootschappen wel onder reikwijdte van art. 67 AWR vielen werd in art. 86 Wet IB 1964 een aparte geheimhoudingsbepaling opgenomen.¹⁷⁰

2.4.4 Afronding

In het pre-AWR-tijdperk is een duidelijke ontwikkeling zichtbaar van de aan de fiscale geheimhouding onderworpen subjecten. Dit leidde (uiteindelijk) tot een onderverdeling in drie categorieën van onderworpen subjecten welke onderverdeling in de Wet IB 1914 haar definitieve gestalte kreeg:

- de eerste categorie van onderworpen subjecten zijn de bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtenaren c.s.;
- de tweede categorie van onderworpen subjecten zijn de bij de uitvoering van de belastingwet ingeschakelde deskundige derden;
- de derde categorie van onderworpen subjecten zijn de niet bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtsdragers die – via een reeds onderworpen subject – de beschikking krijgen over fiscale gegevens.

2.5 Het object van de geheimhouding

Gevraagd naar de reikwijdte van het object van de geheimhouding in de Wet VB 1892 antwoordde Minister Pierson dat geheimhouding werd opgelegd voor alles wat het vermogen betreft zodat het niet nodig was deze verplichting verder uit te breiden.¹⁷¹ Het object van de geheimhouding heeft in het pre-AWR-tijdperk verder weinig stof doen opwaaien. Over de Wet op de DT 1917 schreef Sinninghe Damsté dat het object van de geheimhoudingsbepaling niet alleen de zaken en werkzaamheden van de belastingplichtige, maar ook van derden zoals bestuurders, personeel en (zakelijke) relaties betrof.¹⁷² Zoals blijkt uit onderstaand overzicht laten de formuleringen in de verschillende wetteksten een duidelijke ontwikkeling zien. Bij de invoering van de SW 1859 werd nog heel beperkt en concreet omschreven dat de aangiften en de bijlagen geheim dienden te blijven. Tot grofweg 1917 werd getracht het object van de geheimhouding zo concreet mogelijk te omschrijven. Daarna werd het object van de geheimhouding steeds algemener, veelomvattender en korter

169 Zie MvT, Kamerstukken II 1958/59, 5380, nr. 3, blz. 50 en MvA, Kamerstukken II 1962/63, 5380, nr. 19, blz. 102. Het recht werd afgeschaft bij Wet van 3 juni 1987 tot wijziging van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (afschaffing van het inlichtingenrecht van kerkgenootschappen inzake het inkomen van hun leden), Kamerstukken II 1986/87, 19 459, Stb. 1987, 294.

170 MvT (bij art. 68 Ontwerp van wet), Kamerstukken II 1858/59, 5380, nr. 3, blz. 50 en MvA, Kamerstukken II 1962/63, 5380, nr. 19, blz. 102. Zie ook: onderdeel 35 van de appendix bij het uittreksel van de IVI 1967, opgenomen als bijlage bij het ISMO-interim-rapport (1981), blz. 102 en par. 46 IIV 1983.

171 VV, Kamerstukken II 1891/92, 125, nr. 4, blz. 39 en MvA, Kamerstukken II 1891/92, 125, nr. 7, blz. 60.

172 Sinninghe Damsté 1921, blz. 248.

geformuleerd.¹⁷³ Het object van de geheimhouding van de Tabakswet 1921 komt praktisch naadloos overeen met de huidige wettekst van art. 67 AWR. In de Wet PB 1950 en de Wet VFN kwam de zinsnede ‘nopens de aangelegenheden van een ander’ zelfs niet meer voor.¹⁷⁴ De belangrijkste formuleringen om het object van de geheimhouding aan te duiden zijn:¹⁷⁵

Object van de geheimhouding

Art. 64 SW 1859	De memorien van aangifte en bijlagen.
Art. 47 Wet VB 1892	Hetgeen hem nopens den aanslag van een ingezetene in deze belasting of diens vermogen gebleken of medegedeeld is.
Art. 35 Wet op de BB 1893	Hetgeen hem nopens aanslag, bedrijf, beroep of vermogen van anderen gebleken of medegedeeld is.
Art. 102 Wet IB 1914	Hetgeen hem nopens inkomen, opbrengst, uitdeelingen, en in het algemeen nopens de zaken of werkzaamheden van een ander, blijkt of medegedeeld wordt.
Art. 17 RW 1917	De inhoud der registers van registratie.
Art. 58 Tabakswet 1921	Hetgeen hem nopens de zaken of werkzaamheden van een ander blijkt of medegedeeld wordt.
Art. 17 Wet BDH 1934	Hetgeen hem nopens de aangelegenheden van een ander blijkt of medegedeeld wordt.
Art. 44 PB 1950	Hetgeen hem blijkt of medegedeeld wordt.

2.6 De fiscale afbakening

Bij de fiscale afbakening is gekeken ten behoeve van welk specifiek, primair fiscaal doel de informatie is verzameld en voor welke (fiscale) doeleinden de informatie mag worden gebruikt. Zoals blijkt uit de volgende (sub)paragrafen, laat de fiscale afbakening in het pre-AWR-tijdperk meerdere ontwikkelingen zien.

2.6.1 Niet verder bekend maken dan gevorderd wordt (of nodig is)

De strikte geheimhouding was bij de invoering van de Wet VB 1892 een beslissende factor bij de totstandkoming van de wet.¹⁷⁶ Dat de geheimhoudingsbepaling van de Wet VB 1892 bijzonder strikt moest worden geïnterpreteerd blijkt ook wel uit het feit dat in de wet zelf

173 Dit werd al zichtbaar bij art. 113 Ontwerp van wet (Wet IB 1908, Kamerstukken II 1906/07, 98, nr. 2 waarin naast een concrete opsomming aan het object van de geheimhouding de algemene zinsnede werd toegevoegd: “(...) en in het algemeen nopens de zaken of werkzaamheden van een ander”. Het wetsvoorstel werd ingetrokken bij brief Minister van Financiën van 10 maart 1908, Kamerstukken II 1907/08, 22, nr. 22).

174 Deze passage kwam later wel weer terug in art. 67 AWR.

175 Voor een overzicht van de wetteksten van de verschillende geheimhoudingsbepalingen wordt verwezen naar Appendix A.

176 O.a.: VV, Kamerstukken II 1902/03, 186, nr. 4, blz. 6. Vergelijk: de memorie van toelichting waarin staat dat niets onbeproefd is gelaten om stipte geheimhouding van de aanslagen te verzekeren (MvT, Kamerstukken II 1891/92, 125, nr. 3, blz. 10). Zie hiervoor uitgebreider de hiervoor in par. 2 behandelde doelstellingen van de geheimhoudingsbepaling.

concreet werd benoemd in welke gevallen de uitoefening van het ambt de bekenmaking vorderde.¹⁷⁷ Zo werd bijvoorbeeld in de wet zelf een specifieke ontheffing opgenomen voor de inspecteur om inhoudelijk te kunnen reageren op het beroepsschrift.¹⁷⁸ Een dergelijke bepaling kwam ook in de Wet op de BB 1893 voor, maar ontbrak vervolgens weer vanaf de Wet IB 1914.¹⁷⁹ Deze ontheffingsbepaling kwam wel weer terug in de Wet PB 1950 en de SW 1956.¹⁸⁰ In welke gevallen bekendmaking nodig was voor de uitvoering van de desbetreffende belastingwet werd vanaf 1900 steeds minder specifiek in de wettekst omschreven, maar volgde veelal uit achterliggende instructies en leidraden.¹⁸¹ Toch kon bij nieuwe, afwijkende bepalingen, zoals het hierna te behandelen art. 36 SW 1859 uit 1917, in de wettekst zelf worden opgenomen wanneer bekendmaking van fiscale gegevens toegestaan was.¹⁸²

Het verbod om het object van de geheimhouding “*verder bekend te maken (...) dan gevorderd wordt*” uit de Wet VB 1892 en de Wet op de BB 1893 werd vanaf de Wet IB 1914 herschreven naar een verbod om het object van de geheimhouding “*verder bekend te maken dan noodig is*”.¹⁸³ Hoewel de formulering ‘gevorderd wordt’ wellicht strikter oogt dan ‘nodig is’ kan uit de parlementaire geschiedenis van het (ingetrokken) wetsvoorstel tot heffing van een debietrecht op tabak juist worden afgeleid dat hiermee inhoudelijk niets anders is bedoeld. In de memorie van toelichting wordt opgemerkt dat: “*De verplichting tot geheimhouding komt overeen met die in de wet op de bedrijfsbelasting opgenomen [geheimhoudingsbepaling, VDS]. Evenals daar heeft zij ook hier alle reden van bestaan*”.¹⁸⁴ De wettekst spreekt echter van “*verder bekend te maken dan noodig is*”, hetgeen afwijkt van de Wet op de BB 1893 dat

177 O.a.: de gegevensuitwisseling met de burgemeesters ten behoeve van het opstellen van de lijsten van vermoedelijk belastingplichtigen (art. 14 Wet VB 1892) en de verplichting om het register van aanslagen aan de ontvanger der directe belastingen te sturen (art. 48 Wet VB 1892).

178 Art. 32 Wet VB 1892 creëerde de bevoegdheid voor de inspecteur om zijn advies op het beroepsschrift toe te lichten met stukken waaromtrent hem geheimhouding was opgelegd. Deze bepaling werd bij koninklijk besluit van 5 september 1918, Stb. 1918, 542 vernummerd naar art. 28 Wet VB 1892. Vergelijk: Adriani 1931, blz. 174 die de bepaling (gedeeltelijk) vrij nutteloos achtte.

179 Art. 32 Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 2 en vernummerd naar art. 28 bij Gewijzigd ontwerp van wet, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 8. Voor een waarneming ter plaatse, waar toestemming van de kantonrechter benodigd was, werd in de Wet op de BB 1893 niets separaat geregeld (art. 44 Wet op de BB 1893). Kennelijk viel de kantonrechter dan weer onder de hoofdregel van art. 35 Wet op de BB 1893).

180 Respectievelijk art. 36, derde lid, Wet PB 1950 en art. 56, derde lid, SW 1956. Ook in art. 27 Ontwerp van wet (Wet BHD 1916), Kamerstukken II 1915/16, 209, nr. 2 (ingetrokken bij ongedateerde brief, Kamerstukken II 1918/19, 82, nr. 1) kwam deze bepaling voor.

181 Vide o.a.: de Instructie Inkomstenbelasting 1914, de Instructie Oorlogswinstbelasting 1916, de Instructie Verdedigingsbelasting II, de Instructie Dividendbelasting (1918), de Instructie Tabakswet (1921), de Leidraad VPB en VB (1942) of de Leidraad Successiewet 1956.

182 Zie hierna par. 6.3.

183 De formulering “*verder bekend te maken dan noodig is*” kwam overigens in art. 29 Ontwerp van wet (Heffing van een debietrecht op tabak), Kamerstukken II 1910/11, 217, nr. 2 en art. 113 Ontwerp van wet (Wet IB 1908), Kamerstukken II 1906/07, 98, nr. 2 al voor. Beide wetsvoorstellen werden ingetrokken. De formulering “*verder bekend te maken (...) dan gevorderd wordt*” kwam alleen in art. 94 SW 1859 en art. 17 RW 1917 nog terug.

184 MvT, Kamerstukken II 1910/11, 217, nr. 3, blz. 10.

spreekt van “*verder bekend te maken (...) dan gevorderd wordt*”.¹⁸⁵ Uit de parlementaire geschiedenis van zowel het (ingetrokken) wetsvoorstel IB 1908 als de Wet IB 1914 valt evenmin iets anders af te leiden.¹⁸⁶

2.6.2 Ten behoeve van de uitvoering van de belastingwet(ten)

De ten behoeve van de Wet VB 1892 verkregen gegevens mochten – ten tijde van de invoering van de wet – uitsluitend worden gebruikt voor de uitvoering van de Wet VB 1892.¹⁸⁷ Logischerwijs was ook tussen belastingdienstmedewerkers onderling strikte geheimhouding voorgeschreven.¹⁸⁸ De Hoge Raad bevestigde dat de opgelegde geheimhoudingsplicht van art. 47 Wet VB 1892: “(...) *haar grens vindt dààr waar de uitoefening van het ambt de openbaring van het geheim vordert, doch dat overigens op de verplichting tot geheimhouding geen uitzondering is gemaakt*”.¹⁸⁹ Nog geen jaar na de inwerkingtreding van de Wet VB 1892 – bij de behandeling van de Wet op de BB 1893 – behoefde het volgens de Minister van Financiën geen bijzondere toelichting dat de inspecteur der registratie (belast met de uitvoering van de Wet VB 1892) en de ambtenaren der directe belastingen (belast met de uitvoering van de Wet op de BB 1893) elkaar bij de aanslagregeling van beide belastingen behulpzaam moesten zijn.¹⁹⁰ Naar aanleiding van vragen werd in de memorie van antwoord aangegeven dat voorkomen moest worden dat personen die al inlichtingen aan de inspecteur der registratie hadden verstrekt dit nogmaals zouden moeten doen aan de commissie van aanslag.¹⁹¹ Dat het op voorhand niet duidelijk was hoe ver deze inlichtingenverplichting strekte werd door Minister Pierson erkend, maar de bedoeling van het voorschrift was volgens hem duidelijk.¹⁹²

185 Art. 29 Ontwerp van wet (heffing van een debietrecht op tabak), Kamerstukken II 1910/11, 217, nr. 2. Het wetsvoorstel werd ingetrokken bij brief Minister van Financiën van 17 september 1913, Kamerstukken II 1913/14, 16, nr. 16. Vergelijk: art. 35 Wet op de BB 1893.

186 Vergelijk: art. 102 Wet IB 1914 en art. 113 Ontwerp van wet (Wet IB 1908), Kamerstukken II 1906/07, 98, nr. 2 (het wetsvoorstel werd ingetrokken bij brief Minister van Financiën van 10 maart 1908, Kamerstukken II 1907/08, 22, nr. 22).

187 Behoudens de uitzondering van art. 48 Wet VB 1892 ten behoeve van de Kieswet 1850. Zie uitgebreider: par. 4.3. Er zijn geen aanwijzingen gevonden dat de gegevens ook gebruikt mochten worden ten behoeve van andere belastingplichtigen voor de Wet VB 1892.

188 Aanschrijving Minister van Financiën van 26 januari 1894, nr. 41, opgenomen in P.W. nr. 8572 en art. 1 Algemeene Instructie (1919) (I.V.).

189 Hoge Raad (strafkamer) 19 november 1894, Weekblad van het recht 1894, nr. 6586, blz. 1-2. Vergelijk: Van Walsum 1900, blz. 330, nr. 502 en MvT, Kamerstukken II 1914/15, 295, nr. 3, blz. 9.

190 MvT, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 3, blz. 21. Ingeval sprake was van een samenloop van de Wet op de BB 1893 met de Wet VB 1892 werd aan de commissie van aanslag een inspecteur der registratie toegevoegd (art. 19, eerste lid, onderdeel b, Wet op de BB 1893).

191 MvA, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 6, blz. 68 en blz. 85. Er zijn geen aanwijzingen gevonden dat de uitwisseling van gegevens voor beide belastingwetten zag op andere personen dan de belastingplichtige.

192 VV, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 5, blz. 60 en MvA, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 6, blz. 89. De suggestie tot het instellen van één centraal bureau waar alle gegevens betreffende de Wet VB 1892 en Wet op de BB 1893 zou worden verzameld, vergeleken en verwerkt ging nog te ver (VV, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 5, blz. 26). Uit het (ingetrokken) voorstel tot Wet IB 1908 blijkt dat volgens de Minister van Financiën de geheimhoudingsbepalingen zich niet zouden verzetten tegen het verzamelen van gegevens door een dergelijk bureau en dit dus het overwegen waard zou zijn (MvA, Kamerstukken II 1907/08, 22, nr. 1, blz. 21).

Ook bij de parlementaire behandeling van de Wet IB 1914 bestond geen discussie over nut en noodzaak om gegevens tussen de verschillende inspecteurs uit te wisselen ten behoeve van de verschillende belastingen.¹⁹³ Hieronder werden ook begrepen de Indische ambtenaren in de toenmalige koloniën.¹⁹⁴ De beschikbare gegevens zouden aan de gehele belastingadministratie dienstbaar moeten zijn om te komen tot een juiste belastingheffing.¹⁹⁵ Uit de parlementaire geschiedenis kan worden afgeleid dat het hierbij nog steeds ging om de juiste belastingheffing van één belastingplichtige voor meerdere belastingmiddelen. Ook nadien in de RW 1917 werd in de memorie van toelichting uitdrukkelijk opgemerkt dat – ondanks de geheimhouding – de gegevens dienstbaar moesten worden gemaakt aan de toepassing van andere belastingwetten en aan de opsporing van (fiscaal) strafbare feiten.¹⁹⁶ In de Wet op de DT 1917 werd de bestaande praktijk om gegevens binnen de Belastingdienst te gebruiken vastgelegd in de wet zelf.¹⁹⁷ In het ontwerp van wet stond nog dat de gegevens eveneens konden worden gebruikt voor “*de invordering [onderstreping VDS] van eenige aan den lande verschuldigde belasting*”. In het Gewijzigd ontwerp van wet werd dit – zonder nadere toelichting – aangepast naar “*de heffing [onderstreping VDS] van eenige aan den lande verschuldigde belasting*”.¹⁹⁸ Een bijzondere, zeer algemene formulering werd opgenomen in art. 44 Wet PB 1950 waarin werd bepaald dat de gegevens mochten worden gebruikt “*in 's Rijks belang*”.¹⁹⁹ Dit algemene gebruik werd niet nader toegelicht of geconcretiseerd en kwam later nog in art. 79 SW 1956 voor.

Direct na de Tweede Wereldoorlog zijn ingrijpende fiscale maatregelen genomen die bestonden uit zowel het opleggen van nieuwe belastingen als het invoeren van bepalingen

193 MvT, Kamerstukken II 1911/12, 144, nr. 3, blz. 14. In het (ingetrokken) wetsvoorstel op de Pensioenbelasting 1916 werd expliciet bepaald dat bezwaren tegen de aanslag inkomstenbelasting (en verzoeken om ontheffing van die belasting) werden geacht ook gericht te zijn tegen de pensioenbelasting (art. 4, tweede lid, Ontwerp van wet (Wet op de Pensioenbelasting 1916), Kamerstukken II 1915/16, 206, nr. 2. Het wetsvoorstel werd ingetrokken bij brief Minister van Financiën van 24 oktober 1918, Kamerstukken II 1918/19, 55, nr. 1). Vergelijkbare bepalingen zijn terug te vinden in art. 10 en art. 11 Ontwerp van wet (Wet op de Vlootbelasting 1916), Kamerstukken II 1915/16, 208, 2. Het wetsvoorstel werd ingetrokken bij brief Minister van Financiën van 24 oktober 1918, Kamerstukken II 1918/19, 55, nr. 1.

194 MvT, Kamerstukken II 1911/12, 144, nr. 3, blz. 42 en Sinninghe Damsté 1931, blz. 477.

195 MVA, Kamerstukken II 1913/14, 18, nr. 10, blz. 65. Vergelijk: MVA, Kamerstukken II 1912/13, 44, nr. 1, blz. 7, Toelichting op NvW, Kamerstukken II 1913/14, 18, nr. 2, blz. 5 en VV, Kamerstukken II 1913/14, 18, nr. 9, blz. 51 en 52. Het betroffen de Rijksbelastingen en niet de gemeentelijke heffingen (zie uitgebreider: par. 7.1 hierna).

196 MvT, Kamerstukken II 1915/16, 211, nr. 3, blz. 17. Art. 18 Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1915/16, 211, nr. 2, vernummerd naar art. 17 bij Gewijzigd ontwerp van wet, Kamerstukken II 1915/16, 211, nr. 7. Ook onder de Registratiewet 1970 is het gebruik van de informatie uit de akten voor de uitvoering van de belastingwetgeving een van de primaire doelen (B.M. van der Sar, Het gebruik van de (digitale) notariële akte door de Belastingdienst, WPNR 2015/7071).

197 Wet van 11 januari 1918, tot heffing eener dividend- en tantième-belasting (Wet op de Dividend- en Tantièmebelasting 1917), Kamerstukken II 1917, 212, Stb. 1918, 4. Het eerdere wetsvoorstel (Kamerstukken II 1916/17, 28) werd ingetrokken voorafgaand aan de ontbinding van de Eerste en Tweede Kamer als gevolg van de Grondwetswijziging van 1917 (art. 195 GW (1917)). De vroegere stukken zijn gedrukt onder Kamerstukken II 1915/16, 202. Zie ook: De Klerck 1927, blz. 5.

198 Art. 44 Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1915/16, 202, nr. 2, art. 32 Gewijzigd ontwerp van wet, Kamerstukken II 1915/16, 202, nr. 7 en vernummerd naar art. 33 Wet op de DT 1917.

199 Wet van 21 december 1950 op de personele belasting (Wet op de personele belasting 1950), Kamerstukken II 1950/51, 1408, Stb. 1950, K 598.

om een juiste belastingheffing te bevorderen en waarborgen te scheppen voor de betaling van de verschuldigde belasting.²⁰⁰ In art. 10 van het Buitengewoon Navorderingsbesluit was een nagenoeg ongeclausuleerde informatieverplichting opgenomen ten behoeve van de uitvoering van dat besluit of de heffing van 'eenige Rijksbelasting'. Met de Wet VFN werd de ontwikkeling waarbij fiscale gegevens konden worden gebruikt ten behoeve van de uitvoering van alle (rijks)belastingwetten afgerond.²⁰¹ De op grond van de Wet VFN verkregen informatie kon – ongeacht in het kader van welke specifieke belastingwet de informatie was verkregen – gebruikt worden voor alle materiële (rijks)belastingwetten waarop de Wet VFN van toepassing was.²⁰²

2.6.3 Ten behoeve van andere belastingplichtigen

In het verlengde van de hiervoor geschetste ontwikkeling van het gebruik van fiscale gegevens voor andere belastingwetten werd in dezelfde periode de verandering zichtbaar van het enkelvoudig gebruik van fiscale gegevens ten behoeve van één belastingplichtige naar het gebruik van gegevens van de ene belastingplichtige ten behoeve van de belastingheffing van andere belastingplichtigen. In 1917 werd het recht van schenking in de SW 1859 opgenomen.²⁰³ Ter bevordering van de nalevering van de wet dienden zowel de schenker als de begiftigde aangifte te doen. Ingeval afzonderlijk aangifte werd gedaan mochten de aangiftegegevens van de ene partij gebruikt worden bij de andere partij.²⁰⁴ In de memorie van toelichting werd uitdrukkelijk opgemerkt dat – ingeval geen gelijkkluidende aangiften werden gedaan of verzuimd werd aangifte te doen – de fiscus niet tot geheimhouding verplicht was:²⁰⁵ het was logischerwijs de bedoeling dat "(...) *bij besprekingen met de nalatige dus van die aangifte [van degene die wel aangifte had gedaan, VDS] gebruik worden gemaakt*".

200 MvT, Kamerstukken II 1950/51, 1957, nr. 3. Vergelijk: Kamerlid Ritmeester die bij de parlementaire behandeling een voorbeeld aanhaalt van de Centrale Vermogensopsporingsdienst die in strijd met de geheimhoudingsbepalingen inzage heeft gehad in fiscale dossiers (Handelingen II 1951/52, blz. 1869).

201 Wet van 23 april 1952 houdende bepalingen inzake vervanging van het fiscale noodrecht (Wet vervanging van het fiscale noodrecht), Kamerstukken II 1950/51, 1957, Stb. 1952, 191. Hiervan werden in art. 1, onderdeel b, Wet VFN uitgezonderd: de invoerrechten en de accijnzen, de bijzondere wijnbelasting en de belasting der gouden en zilveren werken.

202 Zie ook: Erasmus die schrijft dat: "*Een bepaling als in art. 9 van het ontwerp komt wel in vele, doch niet in alle Rijksbelastingwetten voor. Daarom is het wenselijk te bepalen, dat hetgeen ingevolge een bij deze wet opgelegde verplichting bekend wordt of wordt medegedeeld niet verder mag worden bekendgemaakt dan nodig is voor de uitoefening van het ambt of de betrekking*" (W.P. Erasmus, Vervanging van het fiscale noodrecht, WFR 1950/437).

203 Wet van 20 januari 1917, houdende wijziging der Successiewet, Kamerstukken II 1916/17, 324, Stb. 1917, 189. Het eerdere wetsvoorstel, Kamerstukken II 1915/16, 210 werd op 29 november 1916 in de Eerste Kamer verworpen en in aangepaste vorm kort daarna opnieuw ingediend en aangenomen.

204 Art. 14c Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1916/17, 324, nr. 2. Dit werd ongewijzigd overgenomen uit het eerdere wetsvoorstel (Kamerstukken II 1915/16, 210). De vernummering van art. 14c naar art. 36 vond plaats bij koninklijk besluit van 12 maart 1917, Stb. 1917, 236. Vergelijk: Adriani 1926, blz. 35.

205 MvT, Kamerstukken II 1915/16, 210, nr. 3, blz. 15. Deze verduidelijking was strikt theoretisch niet nodig omdat het gebruik al zou kunnen worden geschaard onder de hoofdregel (gevoerd voor de uitoefening van het ambt).

Bij de behandeling in de Eerste Kamer van de Zegelwet 1917 – waarin géén geheimhoudingsbepaling was opgenomen – werden bezwaren geuit tegen de in art. 18 Zegelwet 1917 opgenomen inzageverplichting.²⁰⁶ Minister Treub geloofde wel dat de verplichte dossierinzage onaangenaam zou zijn, maar relativeerde dit door aan te geven dat de ambtenaren der registratie tot geheimhouding verplicht waren.²⁰⁷ Deze inzageverplichting was bedoeld: *“om een behoorlijke naleving der Zegelwet te verzekeren, maar moet niet leiden tot nasporingen omtrent de grootte van vermogens”*.²⁰⁸ Mocht bij een controle blijken dat andere belastingwetten niet behoorlijk werden nageleefd, dan kon de inspecteur van die wetenschap passend gebruik maken.²⁰⁹ In de Wet BDH 1934 was geen specifieke ontheffing opgenomen voor het gebruik van de gegevens voor andere (fiscale) doelen.²¹⁰ Steinmetz trekt hieruit de conclusie dat inzage in boeken en bescheiden diende ter controle van de belastingplichtige zelf en niet van andere belastingplichtigen.²¹¹ Hij stelt dat belangstelling voor andere gegevens even begrijpelijk als ongepast is. Steinmetz geeft aan dat de inspecteur in een moeilijke positie terechtkomt ingeval hij toevallig informatie over derden inzielt. Naar zijn mening kan de inspecteur in verband met zijn geheimhoudingsplicht hier niet over spreken of de informatie als bewijsmiddel gebruiken.²¹²

In 1918 werden de regels van de in 1904 ingevoerde navorderingsmogelijkheden in de Wet VB 1892 herzien.²¹³ Bij het voornemen tot het opleggen van een navorderingsaanslag had de inspecteur de verplichting om de belastingplichtige in kennis te stellen van de gronden hiervoor. Deze verplichting heft volgens Adriani de geheimhouding op ingeval het feit afkomstig is uit een aangifte van een andere belastingplichtige.²¹⁴ In de Wet VB

206 Kamerlid Diepen, Handelingen I 1916/17, blz. 318. Ook bij de behandeling van de OWB 1916 had Kamerlid Diepen bezwaren geuit tegen de dossierinzage.

207 Minister Treub, Handelingen I 1916/17, blz. 320. Het betrof de algemene geheimhoudingsbepaling van art. 16 Algemeene Instructie (1889) (I.M.).

208 Van Steenberghe 1920, blz. 28. Hij verwijst naar de gedrukte circulaire der administratie 1506, nr. 5 en de aanschrijving van 7 december 1917, nr. 102.

209 De ontheffing van art. 17, derde lid, Wet BDH 1934 was volgens Karmelk en Tekenbroek met name bedoeld was om de verkregen informatie uit de controle op het Zegelrecht dienstbaar te maken aan de heffing van de Wet BDH 1934 (Karmelk & Tekenbroek 1934 II, blz. 115 en MvT, Kamerstukken II 1933/34, 203, nr. 3, blz. 7).

210 Met de invoering van de Wet BDH 1934 werd het vermogen van instellingen van de doode hand (alle rechtspersonen en de niet rechtspersoonlijkheid bezittende verenigingen) onderworpen aan een equivalent van de vermogensbelasting (Wet van 5 oktober 1934, tot heffing van een belasting naar het vermogen van instellingen van de doode hand, Kamerstukken II 1933/34, 203 Stb. 1934, 528. Zie uitgebreider: Karmelk & Tekenbroek 1934 II, blz. 10).

211 Steinmetz 1934, blz. 108-110. Vergelijk: het betoog van Steinmetz in: Mostart & Spanjer 1934, blz. 30-37.

212 Vergelijk: de ophef in 1914 over het opvragen van informatie bij werkgevers over de inkomsten van hun werknemers waarbij is gezegd: *“Zoo gebruikt men den patroon om als verklikker te spelen van zijn werklieden, ingeval er iets aan hun opgaaf ontbreekt”* (Handelingen II 1913/14, blz. 2066).

213 Wet van 27 juli 1918, houdende wijziging van de wet van 27 september 1892 (Staatsblad nr. 223) op de vermogensbelasting, gelijk zij door opeenvolgende wetten is aangevuld en gewijzigd, Kamerstukken II 1917/18, 33, Stb. 1918, 504 (de vroegere stukken zijn gedrukt onder Kamerstukken II 1915/16, 205) en de Wet van 27 april 1904 tot aanvulling van de wet op de vermogensbelasting, Kamerstukken II 1903/04, 20, Stb. 1904, 80 (de vroegere stukken zijn gedrukt onder Kamerstukken II 1902/03, 186. Zie uitgebreider: Van Walsum 1905).

214 Adriani 1935, blz. 389. De verplichting tot het mededelen van de gronden voor navordering was opgenomen in art. 45c Wet VB 1892 en werd bij koninklijk besluit van 5 september 1918, Stb. 1918, 542 vernummerd naar art. 40 Wet VB 1892.

1892 werd daarvoor een ontheffing opgenomen om – in afwijking van hetgeen in de RW 1917 en de SW 1859 was bepaald – uittreksels uit de registers en afschriften uit memorien van aangifte te gebruiken voor de kennisgeving van het voornemen tot het opleggen van een navorderingsaanslag.²¹⁵ In par. 33 van de Instructie Tabakswet (1921) werd specifiek de mogelijkheid genoemd om verhoudingscijfers van verschillende fabrieken met elkaar te vergelijken. Ingeval zou blijken dat door verschillende fabrieken afwijkende hoeveelheden sigaren konden worden verkregen uit dezelfde hoeveelheid ruwe tabak zouden de inspecteurs hieraan bijzondere aandacht schenken.

De in de vorige paragraaf genoemde informatieverplichting van art. 10 Buitengewoon navorderingsbesluit zag niet alleen op de eigen belastingheffing, maar ook op die van derden.²¹⁶ Nadat de normale tijden waren teruggekeerd moesten de direct na de Tweede Wereldoorlog genomen ingrijpende fiscale maatregelen opnieuw tegen het licht worden gehouden. Hierbij diende het belang van een nauwkeurige belastingheffing afgewogen te worden tegen het belang van een zo gering mogelijke inbreuk op de persoonlijke levenssfeer.²¹⁷ Dit resulteerde in 1952 in de Wet VFN waarbij de basis werd gelegd voor de algemene inlichtingen- en administratieplicht uit de huidige AWR.²¹⁸ De informatieplicht ten behoeve van de belastingplicht van derden werd in art. 3 Wet VFN beperkt tot de administratieplichtigen.

2.6.4 Ten behoeve van de invordering

Dat de geheimhouding in de Wet VB 1892 een serieuze aangelegenheid was, bleek ook uit het feit dat de aanslagbiljetten met de uitnodiging tot betaling, uitspraken op bezwaar en aanmaningen tot betaling in gesloten omslagen (enveloppen) werden verstuurd.²¹⁹ Met betrekking tot de invordering bestond de angst dat de geheimhouding niet zou zijn gewaarborgd bij de betaling van de verschuldigde belasting omdat de ambtenaren der posterijen dan de postwissel onder ogen zouden krijgen.²²⁰ Beleidsregels werden opgesteld om de geheimhouding bij de invordering te waarborgen.²²¹ Bij de Wet op de BB 1893 ontvingen

215 Art. 45h Wet VB 1892 werd bij koninklijk besluit van 5 september 1918, Stb. 1918, 542 vernummerd naar art. 46 Wet VB 1892.

216 Zie: MvT (Wet VFN), Kamerstukken II 1950/51, 1967, nr. 3, blz. 4 waar over art. 10 Buitengewoon navorderingsbesluit wordt opgemerkt: *“Laatstgenoemde regeling [art. 10 Buitengewoon navorderingsbesluit, VDS] gaat het verst en strekt zich naar het oordeel van de ondergetekende zelfs uit boven hetgeen in normale tijden noodzakelijk en toelaatbaar is. Immers, een ieder is zonder beperking verplicht om niet alleen voor zijn eigen belastingen, maar ook voor die van derden de gegevens te verschaffen, die de inspecteur verlangt”*.

217 MvT (Wet VFN), Kamerstukken II 1950/51, 1957, nr. 3, blz. 3.

218 Wet van 23 april 1952 houdende bepalingen inzake vervanging van het fiscale noodrecht (Wet vervanging van het fiscale noodrecht), Kamerstukken II 1950/51, 1957, Stb. 1952, 191.

219 Respectievelijk: art. 23, tweede lid, art. 26, tweede lid, en art. 41 Wet VB 1892. Vergelijk: Handelingen II 1891/92, blz. 1339.

220 VV, Kamerstukken II 1892/93, 125, nr. 4, blz. 30. De ambtenaren der posterijen werden bij de betaling van de verschuldigde vermogensbelasting door middel van postwissels (art. 40 Wet VB 1892) rechtstreeks aangemerkt als onderworpen subject. Zie ook: Van Walsum/De Wilde 1920, blz. 299 e.v., nrs. 287 en 289.

221 Aanschrijving Minister van Financiën van 30 september 1893, nr. 43, opgenomen in P.W. 8495 en brief Minister van Financiën van 11 december 1895, nr. 22 Reg., opgenomen in P.W. 8760. Zie ook: art. 122 Algemeene Instructie (1919) (I.V.).

belastingplichtigen het aanslagbiljet slechts in een gesloten omslag ingeval de aangifte ook in een gesloten omslag was ingediend.²²² Een balans werd gevonden in de Wet IB 1914; aanslagbiljetten werden in een gesloten omslag uitgereikt en slechts de aanslagbiljetten die bij de betaling in gesloten omslag werden aangeboden dienden – na betaling – op dezelfde wijze te worden teruggegeven.²²³ Hiermee kon het geheim van de aanslag ook tegenover gezins- en huisgenoten worden gewaarborgd en was het mogelijk om de betaling over te laten aan personeel zonder dat zij kennis konden nemen van het aanslagbiljet.²²⁴

Al in 1903 werd ten behoeve van de Wet VB 1892 gepleit voor het gebruik van fiscale gegevens ten behoeve van de invordering.²²⁵ Pas bij de invoering van de Wet IB 1914 werd gebruik van fiscale gegevens ten behoeve van *“de invordering van eenige aan den lande verschuldigde belasting”* voor het eerst in de geheimhoudingsbepaling zelf opgenomen.²²⁶ Hiermee werd de twijfel weggenomen of de gegevens ook gebruikt konden worden voor de invordering van registratie- en successiebelastingen.²²⁷ Deze toevoeging werd tot aan de vooravond van de Tweede Wereldoorlog in nagenoeg alle geheimhoudingsbepalingen opgenomen.²²⁸ Sinninghe Damsté oordeelde dat dit een overbodige bepaling was omdat dit naar zijn mening al onder de hoofdregel viel (nodig voor de uitoefening van het ambt of betrekking).²²⁹ Adriani geeft een bijzonder ruimte interpretatie door te stellen dat: *“Het woord „invordering” mag blijkens de geschiedenis niet eng worden opgevat, zoodat de ambtenaar gegevens, verkregen voor de toepassing van de eene belasting kan gebruiken voor de heffing van een andere”*.²³⁰

222 Art. 22, derde lid, Wet op de BB 1893. De wens om uitreiking van het aanslagbiljet in gesloten omslagen voor alle gevallen voor te schrijven werd niet opgevolgd (VV, Kamerstukken II 1892/92, 71, nr. 5, blz. 58).

223 Art. 113 Wet IB 1914. Vergelijk: art. 37 Wet op de DT 1917 en art. 12 Verd. Bel. II. Zie ook: art. 122 Ontwerp van wet (Wet IB 1908), Kamerstukken II 1906/07, 98, nr. 2 (ingetrokken bij brief Minister van Financiën van 10 maart 1908, Kamerstukken II 1907/08, 22, nr. 22).

224 Sinninghe Damsté 1921, blz. 250 en Sinninghe Damsté 1931, blz. 498.

225 VV, Kamerstukken II 1902/03, 186, nr. 4, blz. 7. In 1918 werd dit alsnog in art. 47 Wet VB 1892 opgenomen (Wet van 27 juli 1918, houdende wijziging van de wet van 27 september 1892 (Staatsblad nr. 223) op de vermogensbelasting, gelijk zij door opeenvolgende wetten is aangevuld en gewijzigd, Kamerstukken II 1917/18, 33, Stb. 1918, 504. De vroegere stukken zijn gedrukt onder Kamerstukken II 1915/16, 205). Art. 47 Wet VB 1892 werd bij koninklijk besluit van 5 september 1918, Stb. 1918, 542 vernummerd naar art. 52 Wet VB 1892.

226 VV, Kamerstukken II 1913/1914, 18, nr. 9, blz. 63 en MvA, Kamerstukken II 1913/14, 18, nr. 10, blz. 76. Vergelijk: Boogerman 1920, blz. 214.

227 Vergelijk: Sinninghe Damsté 1931, blz. 477 en Adriani 1935, blz. 389 voor enkele voorbeelden over het nut voor de invordering.

228 Daarna is het beeld een beetje wisselend. De invordering werd in het Ontwerp van wet Belastingherziening 1939 wel genoemd, maar in het Ontwerp van wet op de oorlogswinstbelasting 1940 en het Ontwerp van wet op de winstbelasting 1940 vervolgens weer niet. In de Wet VAB 1946 en de Wet VHI 1947 werd een andere formulering gebruikt en in de Wet VFN komt de invordering weer niet voor, waarna de invordering in de AWR een vaste plaats verwierf. Zie ook: Appendix A.

229 Sinninghe Damsté 1931, blz. 479. Vergelijk: Adriani 1935, blz. 388.

230 Adriani 1931, blz. 180-181. Hiermee zouden de uitwisselingsbepalingen van o.a. art. 108 Wet IB 1914 en art. 34 Wet op de DT 1917 overbodig worden. Dat lijkt dan weer niet in overeenstemming met hetgeen Adriani op blz. 166-167 schrijft.

2.6.5 Systematiek van uitwisseling

Het gebruik van gegevens binnen de Belastingdienst heeft het in het pre-AWR-tijdperk lang gedaan met veelal ontheffingen bij of krachtens de belastingwet waarvoor de gegevens benodigd waren. In een beperkt aantal gevallen werd in de belastingwet de mogelijkheid geschapen om de gegevens te gebruiken voor andere belastingwetten.²³¹ In het pre-AWR-tijdperk is echter een duidelijke ontwikkeling te zien van het vergaren van gegevens ten behoeve van de uitvoering van één specifieke materiële belastingwet voor één belastingplichtige naar het integraal, meervoudig gebruik van gegevens voor alle belastingwetten en alle belastingplichtigen in de AWR. In de onderzochte fiscale wetten zijn – grofweg tot de Tweede Wereldoorlog – algemeen geformuleerde bepalingen opgenomen die het mogelijk maakten om relevante informatie te verkrijgen van andere, niet betrokken ambtenaren (ressorterende onder het Departement van Financiën) ten behoeve van de uitvoering van de desbetreffende wet.²³² Dit werd vervolgens weer uitgewerkt in nadere instructies.²³³ Sinninghe Damsté was overigens in 1931 al van mening dat de ontheffingsbepaling in de Wet IB 1914 niet nodig was omdat het onderling uitwisselen van relevante inlichtingen niet onder het gebod van geheimhouding zou vallen.²³⁴ In enkele gevallen werden hele specifieke bepalingen in de wet opgenomen zoals bijvoorbeeld de hiervoor genoemde mogelijkheid om gebruik te maken van gegevens uit de SW 1859 ten behoeve van het opleggen van navorderingsaanslagen in de Wet VB 1892.²³⁵

Een afwijkende bepaling was opgenomen in art. 66 OWB 1916 waarin een algemene inlichtingenverplichting was opgenomen die niet alleen zag op ambtenaren, ressorterende onder het Departement van Financiën, maar gold voor alle ambtenaren.²³⁶ Dit zou onontbeerlijk zijn voor de uitvoering van deze wet.²³⁷ Hiervoor werd in art. 69 OWB 1916 ontheffing

231 O.a.: art. 33 Wet op de DT 1917 en de Wet VFN.

232 Vide: Appendix A.

233 Vergelijk: De Wilde 1920, blz. 229, nr. 150 inzake de Wet VB 1892, par. 76 Instructie Inkomstenbelasting 1914 waarin werd bepaald dat de ambtenaren der registratie bij het verstrekken van inlichtingen aan de inspecteur der directe belastingen ten behoeve van de Wet IB 1914 werden ontheven van de geheimhouding (Zie ook: Ohmstede 1915, blz. 201, Harms 1920, blz. 267, Boogerman 1920, blz. 225 en Sinninghe Damsté 1931, blz. 489), art. 2 Algemeene Instructie (1919) (I.V.) en par. 166 Algemeene Instructie (1927).

234 Sinninghe Damsté 1931, blz. 489.

235 In art. 32 (vernummerd naar art. 28 Wet VB 1892) en art. 45h Wet VB 1892 (vernummerd naar art. 46 Wet VB 1892) waren een ontheffing opgenomen voor de ambtenaren der registratie ten behoeve van respectievelijk de beroepsprocedures en de navordering van vermogensbelasting (Vergelijk: De Wilde 1920, blz. 343, Adriani 1931, blz. 90 en art. 107 Algemeene Instructie (1919) (I.V.). Zie ook: art. 89 Wet IB 1914 jo. par. 64, par. 67 en par. 76 Instructie Inkomstenbelasting 1914 over de samenloop tussen navordering in de Wet VB 1892 en de Wet IB 1914.

236 In de Wet op de BB 1893 ging een informatieplicht voor alle openbare ambtenaren de Tweede Kamer nog te ver (vergelijk: art. 42 Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 2 en art. 36 Gewijzigd ontwerp van wet, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 8, toegelicht in het MvA, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 6, blz. 88).

237 MvT, Kamerstukken II 1915/16, 331, nr. 3, blz. 13, par. 6. Vergelijk: MvA, Kamerstukken II 1915/16, 331, nr. 6, blz. 33, par. 6. Een dergelijke bepaling is ook in enkele andere belastingwetten opgenomen. Zie o.a.: art. 28 Ontwerp van Wet op de Winstbelasting 1940 (Kamerstukken II 1939/40, 239, nr. 2), art. 29 Besluit WB 1940 (Verordening van 26 juli 1940, Verordeningenblad 83/1940) en art. 30 Besluit LB 1940 (Verordening van 5 december 1940, Verordeningenblad 224/1940).

van de geheimhoudingsbepaling opgenomen voor deze ambtenaren.²³⁸ In art. 33 Wet op de DT 1917 werd, zonder nadere toelichting, in de wet zelf opgenomen dat gegevens konden worden gebruikt ten behoeve van de “*heffing [onderstreping VDS] van eenige aan den lande verschuldigde belasting*”. Samen met art. 34 Wet op de DT 1917 zorgde dit voor een onderlinge wederkerigheid bij de gegevensuitwisseling tussen belastingambtenaren.²³⁹ Ook de Wet BHD 1934 verdient speciale aandacht omdat de wettekst afweek van voorgaande bepalingen: in voorgaande bepalingen stond dat “*ambtenaren kunnen worden ontheven*”, maar in deze uitwisselingsbepaling stond “*voor de uitvoering van deze wet zijn [onderstreping VDS] de ambtenaren ontheven van de geheimhouding*”.²⁴⁰ Dit kwam in latere bepalingen overigens niet meer terug. Na de Tweede Wereldoorlog verdween de separate uitwisselingsbepaling geruisloos uit beeld.

2.6.6 Afronding

Bij de fiscale afbakening in het pre-AWR-tijdperk heb ik gekeken ten behoeve van welk specifiek, primair fiscaal doel de informatie werd verzameld en voor welke (fiscale) doeleinden de informatie mocht worden gebruikt. Deze fiscale afbakening laat meerdere ontwikkelingen zien; zo is de formulering van het verbod om het object van de geheimhouding “*verder bekend te maken (...) dan gevorderd wordt*” uit de Wet VB 1892 en de Wet op de BB 1893 vanaf de Wet IB 1914 herschreven naar een verbod om het object van de geheimhouding “*verder bekend te maken dan noodig is*”. Hierbij werd geen inhoudelijke wijziging beoogd. Het gebruik van fiscale gegevens wijzigde van het vergaren van gegevens ten behoeve van de uitvoering van één specifieke materiële belastingwet voor één specifieke belastingplichtige naar het integraal, meervoudig gebruik van gegevens voor alle belastingwetten en ten behoeve alle belastingplichtigen. Vanaf de Wet IB 1914 tot aan de Tweede Wereldoorlog werd het gebruik van fiscale gegevens ten behoeve van de invordering in veel geheimhoudingsbepalingen opgenomen.

2.7 De uitzonderingen en ontheffingen

Het element van de uitzonderingen en ontheffingen laat – evenals de hiervoor behandelde elementen – in het pre-AWR-tijdperk een duidelijke ontwikkeling zien. Zoals uit de vorige paragraaf blijkt, waren de in de materiële belastingwetten opgenomen ontheffingen – behoudens de in paragraaf 4 genoemde uitzondering ten behoeve van de uitvoering van de Kieswet 1850 en 1896 – in eerste instantie uitsluitend gericht op het gebruik van fiscale gegevens binnen de Belastingdienst zelf ten behoeve van fiscale doeleinden. Uit de parlementaire stukken rondom de Kieswet 1850 blijkt het uitgangspunt dat – vanaf het moment dat een fiscale geheimhoudingsverplichting in de wet wordt opgenomen – het de

²³⁸ In het ontwerp van wet was de bepaling nog overeenkomstig art. 108 Wet IB 1914, maar bij de NvW, Kamerstukken II 1915/16, 331, nr. 7, blz. 36 werd de bepaling aangepast.

²³⁹ Vergelijk: de wederkerige uitwisselingsbepaling van art. 117 Ontwerp van wet (Wet IB 1908), Kamerstukken II 1906/07, 98, nr. 2. Deze bepaling zou het mogelijk moeten maken om fiscale gegevens uit andere belastingwetten te gebruiken ten behoeve van de inkomstenbelasting en vice versa. Het wetsvoorstel werd ingetrokken bij brief Minister van Financiën van 10 maart 1908, Kamerstukken II 1907/08, 22, nr. 22.

²⁴⁰ Daarnaast werd de uitwisselingsbepaling niet meer als apart artikel opgenomen maar werd het onderdeel van de geheimhoudingsbepaling van art. 17 Wet BHD 1934.

verantwoordelijkheid van de Minister van Financiën is dat deze verplichting ook in andere wetgeving goed wordt geregeld.²⁴¹ In deze paragraaf wordt ingegaan op het gebruik van fiscale gegevens buiten de Belastingdienst voor niet-fiscale doeleinden.²⁴²

2.7.1 Gemeentelijke inkomstenbelastingen

Bij de invoering van de Wet VB 1892 werd bij amendement voorgesteld om gemeenten inzage te verlenen in het register van aanslagen ten behoeve van de gemeentelijke inkomstenbelastingen.²⁴³ De argumentatie hiervoor was dat voor de juiste uitvoering van de Wet VB 1892 de hulp van de gemeente nodig was en de gegevens uit het register van aanslagen voor hen relevant was.²⁴⁴ De vraag werd opgeworpen of van de gemeentebesturen ijver te verwachten was bij het geven van inlichtingen als geen sprake zou zijn van wederkerigheid.²⁴⁵ Kritiek was er echter ook. Met het verstrekken van informatie zou – met name in kleine gemeenten – de vermogens van elke ingezetene worden blootgelegd.²⁴⁶ Als gevolg hiervan zou de aangiftebereidheid verminderen.²⁴⁷ De bedoeling van de vermogensbelasting was dat alles geheim zou blijven en ingeval de gemeente, wegens het ontbreken van de benodigde gegevens, niet op haar taken zou zijn berekend dan zou dat niet moeten worden opgelost met het inbouwen van een achterdeur in de fiscale geheimhouding van de Wet VB 1892.²⁴⁸ Het amendement werd verworpen.²⁴⁹

Net als bij de Wet VB 1892 is bij de parlementaire behandeling van de Wet op de BB 1893 stilgestaan bij de wederkerigheid in de gegevensuitwisseling met gemeenten en het risico van schending van de geheimhouding.²⁵⁰ In het ontwerp van wet werd de burgemeester – als voorzitter van het college van zettters en lid van de commissie van aanslag – nog een actieve rol toegedicht.²⁵¹ Terecht werd gevraagd of de wetenschap die hij in die hoedanigheid verkreeg, gebruikt mocht worden ten behoeve van de gemeentelijke directe belastingen.²⁵² Dit paste immers binnen de geuite wens van wederkerigheid om de kwaliteit van deze

241 Par. 4.3 hiervoor.

242 In par. 4.3 is al ingegaan op de onderworpenheid aan de fiscale geheimhoudingsplicht van de partij die fiscale gegevens ontvangt voor niet-fiscale doeleinden.

243 Amendement Mees c.s., Kamerstukken II 1891/92, 125, nr. 27. Het amendement was tweeledig. Naast het hier behandelde onderdeel werd voorgesteld om in art. 47 de zinsnede “*bij de uitvoering dezer wet*” uit het ontwerp van wet te laten vervallen (vide: par. 4.3 hiervoor).

244 Handelingen II 1891/92, blz. 1337.

245 Kamerlid Houten spreekt niet van wederkerigheid, maar van compensatie en betwijfelt of de compensatie zou moeten bestaan uit het opofferen van de zorgvuldig geregelde geheimhouding (Handelingen II 1891/92, blz. 1339).

246 Handelingen II 1891/92, blz. 1338.

247 “*Dat de lust tot aangifte vermindert; men zal het niet genoegelijk vinden iedereen op de hoogte te brengen omtrent de details, althans het bedrag van zijn vermogen*” aldus Kamerlid Van Houten (Handelingen II 1891/92, blz. 1339).

248 Handelingen II 1891/92, blz. 1338. Zie uitgebreider: Van Walsum 1905, blz. 8-10.

249 Handelingen II 1891/92, blz. 1341 (art. 47 Wet VB 1892 werd wel gewijzigd). Bij de behandeling in de Eerste Kamer van de Wet op de navordering van vermogensbelasting werd hier wederom voor gepleit (Eindverslag der commissie van rapporteurs, Kamerstukken I 1903/04, 20, nr. 20, blz. 347 e.v.).

250 VV, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 5, blz. 31.

251 Zie ook: par. 4.1.1. hiervoor.

252 VV, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 5, blz. 59. Hetzelfde gold voor gemeentelijke ambtenaren en leden van den gemeenteraad, voor het geval dezen deel uitmaken van een der colleges.

belastingheffing te verhogen.²⁵³ Minister Pierson was in zijn reactie duidelijk: hetgeen iemand als lid van de commissie van aanslag bekend werd, mocht nooit verder bekend worden gemaakt.²⁵⁴ De gegevens zouden niet (mogen) worden verstrekt aan de gemeente omdat daarmee de geheimhouding te veel gevaar zou lopen.²⁵⁵ Het amendement om informatie te verstrekken aan gemeenten haalde het (wederom) niet.²⁵⁶

Ook bij de parlementaire behandeling van de Wet IB 1914 kwam de wederkerigheid in de uitwisseling van informatie met gemeenten wederom aan de orde.²⁵⁷ Hoewel de bepaling eigenlijk niet in art. 107 Wet IB 1914, maar in de Gemeentewet thuishoorde, werd de decennialange discussie eindelijk in het voordeel van de gemeente beslecht.²⁵⁸ Anders dan in het verleden werd het belang van een goede uitvoering van de gemeentelijke inkomstenbelasting nu wel zo groot geacht dat een inbreuk op geheimhouding gerechtvaardigd was.²⁵⁹ Het doel, het voorkomen van 'mismatches' tussen de rijks- en de gemeentelijke inkomstenbelasting, was duidelijk.²⁶⁰ De gemeenten ontbeerden de noodzakelijke gegevens om zelfs bij benadering het inkomen te kunnen bepalen en fraude te bestrijden.²⁶¹ Leden van de Eerste Kamer hadden toch nog ernstige bedenkingen: "*Velen betreurden het, dat de geheimhouding, die toch bij het tot stand komen van de bedrijfs- en de vermogensbelasting op den voorgrond had gestaan, langzamerhand geheel teloor gaat en dreigt plaats te maken voor algeheele publiciteit*".²⁶² De kritiek was dat de voor de Wet IB 1914 voorgeschreven geheimhouding feitelijk vrijwel illusoir zou worden omdat gemeenten de aanslagen op grond van de Gemeentewet ter inzage zouden moeten neerleggen.²⁶³ Hier werd tegen ingebracht dat inzage in veel gevallen praktisch onmogelijk was voor nieuwsgierigen omdat niet op alfabetische volgorde werd gearchiveerd.²⁶⁴ In 1920 werden de gemeentelijke inkomstenbelastingen afgeschaft waarmee de ongerijmdheid (geheimhouding rijksinkomstenbelasting versus de openbaarheid van de gemeentelijke kohieren) werd opgeheven.²⁶⁵

253 VV, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 5, blz. 60 en Handelingen II 1892/93 blz. 1144.

254 MvA, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 6, blz. 88.

255 MvA, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 6, blz. 89.

256 Amendement Gerritsen, Kamerstukken II 1892/93, 71, nr. 24. Zie ook: Handelingen II 1892/93, blz. 1498-1500.

257 VV, Kamerstukken II 1911/12, 144, nr. 6, blz. 52 en VV, Kamerstukken II 1911/12, 144, nr. 6, blz. 59.

258 Amendement commissie van rapporteurs, Kamerstukken II 1913/14, 18, nr. 17. Zie ook: Handelingen II 1913/14, blz. 2099-2107, Sinninghe Damsté 1931, blz. 488 en Boogerman 1920, blz. 221.

259 Eindverslag, Kamerstukken I 1913/14, 18, nr. 5, blz. 5.

260 Handelingen II 1913/14, blz. 2114. Nadere inlichtingen werden pas aan de gemeente verstrekt indien de aanslag van de gemeentelijke inkomstenbelasting belangrijk afweek van de aanslag in de rijksinkomstenbelasting en alle middelen om tot opheldering van de verschillen te geraken waren uitgeput. Geen gegevens werden verstrekt ingeval de aangifte "*eenigszins belangrijk afwijkt*" (Van Walsum/De Wilde 1920, blz. 360-361). Beleid werd neergelegd in diverse resoluties (zie uitgebreider: Boogerman 1920, blz. 223 e.v. en Harms 1920, blz. 265 e.v.).

261 Handelingen II 1913/14, blz. 2112 en VV, Kamerstukken I 1913/14, 18, nr. 18, blz. 577.

262 VV, Kamerstukken I 1913/14, 18, nr. 18, blz. 577.

263 Op grond van art. 264, vierde lid, Gemeentewet.

264 Behoudens de gemeenten waar: "*(...) de slechte gewoonte bestaat om jaarlijks een uitgave te bezorgen van de aangeslagenen met vermelding van hun aanslag*" (VV, Kamerstukken I 1913/14, 18, nr. 18, blz. 577).

265 In de Eerste Kamer werd gesproken van de strijd met de logica en fatsoen dat de gemeentelijke kohieren, gebaseerd op de inkomstenbelasting, op het stadhuis openlijk voor iedereen ter inzage ligt (Handelingen I 1920/21, blz. 139). Minister Pierson pleitte – in verband met de

2.7.2 Ministeriële ontheffingen

In de Wet IB 1914 werd voor het eerst op grote schaal gewerkt met ontheffingen om gegevens te kunnen delen met andere bestuursorganen. Met sommige ontheffingen was het fiscale belang van de inspecteur rechtstreeks gediend zoals de ontheffing voor het (desgevraagd) verstrekken van inlichtingen aan de curator bij faillissementen²⁶⁶ en de ontheffing voor de ambtenaren der registratie.²⁶⁷ Er werden ook ontheffingen verleend die een ander (maatschappelijk) belang dienden. Hierbij kan worden gedacht aan verleende ontheffingen ten behoeve van de Invaliditeitswet,²⁶⁸ de Ouderdomswet 1919²⁶⁹ en de Zuiderzeeraad.²⁷⁰ In het Nationaal Archief is correspondentie uit 1936 te vinden van de gemeente Enkhuizen die (tevergeefs) probeerde een ontheffing te verkrijgen om de inkomensgegevens te gebruiken voor de hondenbelasting.²⁷¹ Over de ontheffingsmogelijkheid van art. 17, derde lid, RW 1917 merkt Ittmann op dat – wanneer hier behoefte aan bestaat – de Minister van Financiën zonder enige beperking (of controle) deze machtiging kan verlenen.²⁷²

2.7.3 ‘Eenig wettelijk voorschrift’²⁷³

In 1918 werd aan de geheimhoudingsbepaling van art. 47 Wet VB 1892 toegevoegd dat gegevens niet verder bekend mochten worden gemaakt behoudens voor de toepassing

geheimhouding – tijdens de behandeling van de Wet VB 1892 al voor een afschaffing van de gemeentelijke inkomstenbelasting ten gunste van een landelijke regeling met opcenten voor de gemeenten (Handelingen II 1891/92, blz. 1340). Ook bij de behandeling van de Wet IB 1914 werd (tevergeefs) gepleit om de gemeentelijke heffing over te hevelen naar de rijksbelastingdienst waar o.a. de geheimhouding ten volle zou zijn verzekerd (Amendement Fleskens en Van Sasse Van IJsselt, Kamerstukken II 1913/14, 18, nr. 29). Dit voorstel werd verworpen omdat de reikwijdte van het amendementrecht niet zover reikte dat wijzigingen konden worden aangebracht in de Gemeentewet (Handelingen II 1913/14, blz. 2111-2116).

266 Zie: Boogerman 1920, blz. 214 die verwijst naar resolutie van 28 juni 1918 nr. 94. Vergelijk: Sinninghe Damsté 1931, blz. 477 die verwijst naar de resolutie van 31 oktober 1919, nr. 79, B. nr. 2674.

267 Par. 76 Instructie Inkomstenbelasting 1914 waarin werd bepaald dat de ambtenaren der registratie bij het verstrekken van inlichtingen aan de inspecteur der directe belastingen ten behoeve van de Wet IB 1914 werden ontheven van de geheimhouding.

268 Resolutie van 18 september 1918, nr. 171, V. nr. 1150 (gewijzigd bij resolutie van 8 januari 1922, nr. 99, V. nr. 1710). Afhankelijk van het hoogte van het inkomen werd iemand op grond van art. 45 Invaliditeitswet wel of niet als verzekeringsplichtige aangemerkt. Zie ook: Harms 1920, blz. 255.

269 Resolutie van 18 november 1919, nr. 78, V. nr. 1190. Zie ook: Boogerman 1920, blz. 214 en Harms 1920, Aanvulling, blz. 9.

270 Op grond van de resolutie van 22 maart 1920 nr. 142 was de inspecteur gemachtigd inlichtingen te verstrekken aan de Zuiderzeeraad ten behoeve van het vaststellen van een schadevergoeding als gevolg van het afsluiten van de Zuiderzee (Boogerman 1920, blz. 215. Vergelijk: par. 31 IIV 1983).

271 Brief Gemeentebestuur van Enkhuizen van 18 april 1936, Nationaal Archief, Den Haag, Ministerie van Financiën: Verbaal Archief Administratie der Belastingen (later) Directoraat-Generaal der Belastingen, nummer toegang 2.08.69, inventarisnummer 13. Zelfs de Minister van Binnenlandse Zaken probeerde te bemiddelen en verwees daarbij naar de ontheffing voor de schoolgeldheffing.

272 Ittmann 1924, blz. 49, nr. 113.

273 Uit Appendix A blijkt dat de formulering wisselde van ‘eenig wettelijk voorschrift’, ‘eenige wet of wettelijk voorschrift’ en ‘enig wetsvoorschrift’.

van 'eenig wetsvoorschrift'.²⁷⁴ Dit voorstel werd al begin 1915 geïntroduceerd.²⁷⁵ De directe aanleiding voor het opnemen van de mogelijkheid om fiscale gegevens te verstrekken op basis van een wettelijke grondslag was het tegengaan van fraude in de Invaliditeitswet; het vermoeden bestond dat de vraag over de vermogensbelasting bewust onjuist werd beantwoord omdat er geen controle-informatie voorhanden was.²⁷⁶ Een ander voorbeeld van gegevensuitwisseling is art. 33 van de Ouderdomswet 1919 die de mogelijkheid verschafte om op verzoek inlichtingen te verstrekken aan het bestuur van de Rijksverzekeringsbank. Adriani merkt terecht op dat de geheimhoudingsverplichting hierbij overgaat op de ambtenaren die de gegevens verkrijgen.²⁷⁷ Deze bepaling werd daarna in een groot aantal, maar niet alle belastingwetten overgenomen.²⁷⁸ De uitzondering van 'eenig wetsvoorschrift' kwam niet in de Wet IB 1914 voor. Fiscale gegevens uit de Wet IB 1914 ten behoeve van het voorkomen van fraude in de Invaliditeitswet – de reden om de bepaling over 'eenig wetsvoorschrift' in de Wet VB 1892 op te nemen – werd verstrekt op grond van een ontheffing.²⁷⁹

Zoals hiervoor is opgemerkt, was het voorkomen van fraude juist de reden om de bepaling over 'eenig wetsvoorschrift' in de Wet VB 1892 op te nemen. Vergelijkbaar zijn de verschillende regimes voor de Ouderdomswet 1919.²⁸⁰ Het is dan ook niet zuiver dat over de samenloop van de schoolgeldheffing en de geheimhoudingsbepaling van art. 102 Wet IB 1914 werd gesteld dat: *"Dergelijke mededeelingen ter uitvoering van een wettelijk voorschrift gedaan, vallen niet onder het verbod van art. 102 der Wet op de Inkomstenbelasting"*.²⁸¹ Ittman juicht het dienstbaar maken van gegevens uit de RW 1917 voor fiscale en niet-fiscale doeleinden

274 Wet van 27 juli 1918, houdende wijziging van de wet van 27 september 1892 (Staatsblad nr. 223) op de vermogensbelasting, gelijk zij door opeenvolgende wetten is aangevuld en gewijzigd, Kamerstukken II 1917/18, 33, Stb. 1918, 504. De vroegere stukken zijn gedrukt onder Kamerstukken II 1915/16, nr. 205. Bij koninklijk besluit van 5 september 1918, Stb. 1918, 542 vernummerd naar art. 52 Wet VB 1892).

275 Ontwerp van wet, Kamerstukken II 1914/15, 295, nr. 2. Dit wetsontwerp werd op 6 mei 1915 door de Eerste Kamer verworpen (Handelingen I 1914/15, blz. 281–306), maar werd later (in gewijzigde vorm) opnieuw ingediend (zie: MvT, Kamerstukken II 1915/16, 205, nr. 3, blz. 5, par. 1).

276 MvT, Kamerstukken II 1915/16, 205, nr. 3, blz. 12. Vergelijk: de memorie van toelichting van het eerder verworpen wetsvoorstel (MvT, Kamerstukken II 1914/15, 295, nr. 3, blz. 9). In beide wordt verwezen naar HR (strafkamer) 19 november 1894, Weekblad van het recht 1894, nr. 6586, blz. 1–2. Zie ook: Van Walsum/De Wilde 1920, blz. 358 e.v., Harms 1920, blz. 479 en Dubois 1927, blz. 54.

277 Adriani 1935, blz. 390–391. Vergelijk: Boogerman 1920, blz. 214. Zie ook: par. 4.3.

278 Zie: Appendix A. In de memorie van toelichting op art. 50 Ontwerp van wet BDH 1916 (ingetrokken) wordt opmerkelijk genoeg verwezen naar de 'nagenoeg gelijklopende' geheimhoudingsbepalingen in de Wet VB 1892 en de Wet IB 1914 terwijl op dat moment de bepaling over 'eenig wetsvoorschrift' (nog) niet in de Wet VB 1892 was opgenomen en dit in art. 102 Wet IB 1914 evenmin voorkwam.

279 Zie hiervoor par. 7.2. Harms 1920, blz. 255 schrijft: *"De Inspecteurs zijn gemachtigd [onderstreping VDS] te voldoen aan verzoeken van het Bestuur der Rijksverzekeringsbank, om, in verband met de uitvoering der artt. 369 en 370 der Invaliditeitswet (...)"*.

280 De inspecteur der directe belastingen werkte ten behoeve van de Wet IB 1914 met een ontheffing op grond van een resolutie (par. 7.2 hiervoor) terwijl de inspecteur der registratie werkte met de wettelijke bepalingen van art. 52 Wet VB 1892 jo. art. 38 Ouderdomswet 1919.

281 Zie: VV, Kamerstukken I 1920/21, 25, nr. 25, blz. 102 en MvA, Kamerstukken I 1920/21, 25, nr. 25, blz. 105 over art. 243g Gemeentewet. Vergelijk: de resolutie van 11 oktober 1916, nr. 135 (Boogerman 1920, blz. 215 en Harms 1920, blz. 254) en de aanschrijving Minister van Financiën van 6 juni 1936 (Schoolgeldheffing), nr. 17, Bijvoegsel Staatsblad 1936, nr. 158. Vergelijk: MvA (IB 1964), Kamerstukken II 1962/63, 5380, nr. 19, blz. 102.

toe.²⁸² Het zou volgens hem van een overdreven eerbied voor de geheimhouding getuigen indien men ter wille van partijen het algemeen belang achter zou stellen. Uitsluitend in de Wet PB 1950 en de SW 1956 werd – naast de uitzondering van ‘enig wetsvoorschrift’ – ook bepaald dat gegevens mochten worden gebruikt ‘in ‘s Rijks belang’.²⁸³

2.7.4 Publicatie navorderingsaanslagen in de Staatscourant

In de strijd tegen belastingontduiking werd in 1916 een nieuw middel ingezet: de publicatie in de Staatscourant van opgelegde navorderingsaanslagen Verd. Bel. I, Verd. Bel. II en de OWB 1916. Hierbij werden de volledige naam, woonplaats en het bedrag van de navorderingsaanslag genoemd.²⁸⁴ Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat ervaringen met de in 1904 ingevoerde navorderingsmogelijkheid in de Wet VB 1892 leerde dat navordering alleen niet toereikend was om belastingontduiking tegen te gaan.²⁸⁵ De neiging om te frauderen zou bij de zwaardere Verd. Bel. I, nog veel groter zijn. Hoewel het “*hatelijke karakter*” van openbaarmaking werd erkend, zou dit een doeltreffend middel zijn.²⁸⁶ Het voorstel om pas tot openbaarmaking over te gaan op grond van een rechterlijk vonnis werd niet nodig geacht. Openbaarmaking werd aangemerkt als “zeer onaangenaam” en zou een preventief karakter hebben.²⁸⁷ In de wet zelf werd opgenomen in welke gevallen een uitzondering werd gemaakt (dwaling, verschoonbaar verzuim of goeder trouw).²⁸⁸ Bij twijfel over het bestaan van kwade trouw zou niemand aan de schandpaal worden genageld.²⁸⁹ Het publiceren van navorderingsaanslagen werd later overgenomen in de Wet IB 1914 en de Wet VB 1892.²⁹⁰ Als motivering werd gegeven dat bedreiging met een geldboete

282 Ittman 1924, blz. 48-49, nr. 111.

283 Wat met deze subjectieve bepaling werd bedoeld is niet nader toegelicht of geconcretiseerd.

284 Respectievelijk: art. 18 Verd. Bel. I, art. 9 Verd. Bel. II en art. 61 OWB 1916.

285 MvT (Verd. Bel. I), Kamerstukken II 1915/16, 313, nr. 6, blz. 20 en 21. In de memorie van toelichting bij art. 8 Ontwerp van wet (Verd. Bel. II) werd hier kortweg naar verwezen (MvT, Kamerstukken II 1915/16, 313, nr. 6, blz. 21). In de memorie van toelichting bij art. 61 Ontwerp van wet (OWB 1916) werd inhoudelijk niets opgemerkt (MvT, Kamerstukken II 1915/16, 331, nr. 3, blz. 15). Het zou logisch zijn geweest als – net als bij de Verd. Bel. II – zou zijn verwezen naar het enkele weken daarvoor ingediende Ontwerp van wet Verd. Bel. I.

286 MvT, Kamerstukken II 1915/16, 313, nr. 6, blz. 20 en 21. Vergelijk: Pheil 2009, blz. 232 die aangeeft dat belastingen massaal door alle rangen en standen worden ontdoken en Adriani 1931, blz. 90 die concludeert dat de wetgever met de navorderingsmogelijkheid een gelukkige greep heeft gedaan.

287 VV, Kamerstukken II 1915/16, 313, nr. 16, blz. 58 en MvA, Kamerstukken II 1915/16, 313, nr. 18, blz. 66. Vergelijk: VV, Kamerstukken I 1915/16, 313, nr. 313, blz. 530. Het is derhalve een specifiek, wettelijk voorschrift dat evengoed kan worden gezien als een nadere concretisering van het “*verder bekend te maken dan noodig is*”. Anders: bij het openbaar maken vergrijpboeten opgelegd aan medeplegers die beroeps- of bedrijfsmatig bijstand verleenden is preventie of leedtoevoeging geen doel van de maatregel (MvT, Kamerstukken II 2019/20, 35 303, nr. 3, blz. 5).

288 Art. 18 Verd. Bel. I, art. 10 Verd. Bel. II (alsmede par. 11, Instructie Verdedigingsbelasting II), art. 71 OBW 1916 (alsmede par. 17 Instructie Oorlogswinstbelasting 1916). Zie ook: Ohmstede 1916, blz. 38-39 (Verd. Bel. I) en blz. 60-61 (Verd. Bel. II) en Ohmstede 1918, blz. 182-183.

289 MvA (Verd. Bel. I), Kamerstukken I 1915/16, 313, nr. 313, blz. 549. Kritiek op art. 61 Owv werd gepareerd door te verwijzen naar dezelfde bepalingen in Verd. Bel. I en Verd. Bel. II (VV, Kamerstukken II 1915/16, 331, nr. 5, blz. 27 en MvA, Kamerstukken II 1915/16, 331, nr. 6, blz. 34).

290 Art. 89 bis Wet IB 1914 (Wet van 11 januari 1918, tot wijziging der Wet op de Inkomstenbelasting 1914, Kamerstukken II 1916/17, 29, Stb. 1918, 5. De vroegere stukken zijn gedrukt onder Kamerstukken II 1915/16, 204) en art. 45h bis Wet VB 1892 (Wet van 27 juli 1918, houdende wijziging

niet afschrikwekkend genoeg zou zijn om “*ergelijk valsche*” verklaringen tegen te gaan.²⁹¹ Uitzonderingen op publicatie werd neergelegd in beleid.²⁹² Deze publicatiemogelijkheid werd niet overgenomen in andere materiële belastingwetten en verdween uiteindelijk ongemerkt van het toneel.²⁹³ In het Nationaal Archief zijn de originele meldingen van de inspecteurs en de (handgeschreven) beslissingen tot publicatie nog terug te vinden die later in de Staatscourant zijn gepubliceerd.²⁹⁴ Een vergelijkbare maatregel was de publicatie in de Staatscourant van ingetrokken bedrijfsvergunningen op grond van de Tabakswet 1921.²⁹⁵ Achterliggende gedachte was dat belanghebbenden door deze publicatie het snelst op de hoogte waren van de intrekking.²⁹⁶

2.7.5 Afronding

Ook het element van de uitzonderingen en ontheffingen laat in het pre-AWR-tijdperk een duidelijke ontwikkeling zien. De in de materiële belastingwetten opgenomen ontheffingen waren in eerste instantie uitsluitend gericht op het gebruik van fiscale gegevens binnen de Belastingdienst zelf ten behoeve van fiscale doeleinden. Met name vanaf de Wet IB 1914 werden ook ontheffingen verleend die een ander (maatschappelijk) belang dienden. Teneinde fraude tegen te gaan werd in 1918 de uitzondering van ‘eenig wetsvoorschrift’ in de Wet VB 1892 opgenomen. Deze bepaling werd daarna in een groot aantal belastingwetten overgenomen. Het was de verantwoordelijkheid van de Minister van Financiën – vanaf het moment dat een fiscale geheimhoudingsverplichting in de wet wordt opgenomen – om ervoor te zorgen dat deze verplichting ook in andere wetgeving goed wordt geregeld.

van de wet van 27 september 1892 (Staatsblad nr. 223) op de vermogensbelasting, gelijk zij door opeenvolgende wetten is aangevuld en gewijzigd, Kamerstukken II 1917/18, 33, Stb. 1918, 504. De vroegere stukken zijn gedrukt onder Kamerstukken II 1915/16, nr. 205. Bij koninklijk besluit van 5 september 1918, Stb. 1918, 542 vernummerd naar art. 47 Wet VB 1892). Door de bepaling op te nemen in de Wet VB 1892 verloor art. 18 Verd. Bel. I zijn belang en kwam te vervallen (Wet van 11 april 1919 houdende verlenging van den termijn, waarvoor de verdedigingsbelastingen, krachtens de wetten van 18 augustus 1916 (Staatsblad N°. 411) en 18 augustus 1916 (Staatsblad N°. 412) worden geheven en wijziging van het tarief dier belastingen, Kamerstukken II 1918/19, 309, Stb. 1919, 171).

291 Nadere NvW, Kamerstukken II 1916/17, 29, nr. 3, blz. 6 (art. 89 bis Wet IB 1914). Bij de wijziging in de Wet VB 1892 werd kortweg verwezen naar de Wet IB 1914 (Nadere NvW, Kamerstukken II 1917/18, 33, nr. 1, blz. 2). Omdat dit nuttig werd gedacht werd in de Wet VB 1892 de melding van het beroep toegevoegd (Nadere NvW, Kamerstukken II 1917/18, 33, nr. 2, blz. 3).

292 Art. 110 Wet IB 1914 jo. art. 176 en art. 177 Algemeene Instructie (1919) (I.V.) en art. 45 Wet VB 1892 jo. art. 112 en 113 Algemeene Instructie (1919) (I.V.) (art. 45 Wet VB 1892 is later vernummerd naar art. 37 Wet VB 1892). Zie ook: Van Walsum/De Wilde 1920, blz. 343 e.v., Adriani 1935, blz. 479 e.v. Sinninghe Damsté is zeer kritisch op publicatie in de Staatscourant. Hij stelt dat het Wetboek van Strafrecht de openbaarmaking van een rechterlijke uitspraak als bijkomende straf kent en hij omschrijft deze maatregel in de Wet IB 1914 als een afkeurenswaardige inbreuk op de beginselen van het strafrecht en van de strafprocedure (Sinninghe Damsté 1931, blz. 423 e.v.).

293 Vergelijk: de aanbeveling uit het rapport van Van Bijsterveld over de publicatie van navorde-ringsaanslagen met aanzienlijke verhogingen werd door de wetgever niet gevolgd (nota aard en omvang van de belastingfraude, Kamerstukken II 1979/80, 16 180, nr. 2, blz. 23-25). Zie uitgebreider: Wisselink 1982, blz. 202 e.v.

294 Bijvoorbeeld: Klaas Bloemendaal uit Enschede en Pieter Jan Broere Mzn. uit Bergambacht (Nationaal Archief, Den Haag, Ministerie van Financiën: Afdeling Directe Belastingen, 1846-1935, nummer toegang 2.08.05.09, inventarisnummer 496 en Stcrt. 1922, 67).

295 Art. 59 Tabakswet 1921. Zie ook par. 52 Instructie Tabakswet (1921).

296 MvT bij art. 51, Kamerstukken II 1915/16, 219, nr. 3, blz. 16.

