



Universiteit  
Leiden  
The Netherlands

## De gemeente als fiscale proeftuin: lokale inkomstenbelastingen (1865-1890)

Vording, H.

### Citation

Vording, H. (2023). De gemeente als fiscale proeftuin: lokale inkomstenbelastingen (1865-1890). *Weekblad Fiscaal Recht*, 2023(7468), 9-17. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/3676973>

Version: Publisher's Version

License: [Leiden University Non-exclusive license](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/3676973>

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

# De gemeente als fiscale proeftuin: lokale inkomstenbelastingen (1865-1890)

WFR 2023/61

**Vanaf 1865 ontwikkelden veel gemeenten hun eigen inkomstenbelastingen. Daarmee ontstond een heffingsmodel dat sterk verschilde van wat sinds Piersons wetgeving (1892) gebruikelijk werd. Het inkomensbegrip was zeer summier en de inschatting van maatschappelijke posities door lekencommissies was gebruikelijk. Aanslagen waren openbaar zodat ieder zijn aanslag kon vergelijken met die van medeburgers. Dit model was niet geschikt om inkomsten uit financieel vermogen op te sporen – overigens een zwakke plek van elke inkomstenbelasting. De waardering door tijdgenoten was gemengd; sommige voorstellen voor een algemene inkomstenbelasting berustten geheel op dit model.**

## 1. Inleiding

Toen in 1892/93 een Rijksinkomstenbelasting tot stand kwam, hadden veel gemeenten al tien tot twintig jaar ervaring met lokale inkomstenbelastingen. Dat is in de fiscale literatuur wel bekend. Minder duidelijk is wat gemeenten precies hebben bereikt, en hoe tijdgenoten dat waardeerden. In alle veelvormigheid (gemeenten hadden ruime vrijheid van experimenteren en benutten die ook) hadden lokale inkomstenbelastingen gemeenschappelijke kenmerken die zeer afwijken van wat we sinds 1892 kennen, zoals een summier inkomensbegrip, heffing naar globale inkomensklasse, een bescheiden plaats voor eigen aangifte, een belangrijke plaats voor leken in de aanslagregeling, en openbaarheid van aanslagen. Voor sommige tijdgenoten stond dit heffingsmodel voor lokale gemeenschapszin, terwijl anderen er willekeur in zagen.

In paragraaf 2 bespreek ik de regeling van de hoofdelijke omslag in de Gemeentewet 1851. Een wijziging in die wet zette gemeenten aan tot ontwikkeling van eigen inkomstenbelastingen, waarvan de belangrijkste kenmerken worden besproken in paragraaf 3. Vervolgens wordt de maatschappelijke waardering van dit heffingsmodel besproken in paragraaf 4, waarna een afronding volgt.

## 2. Het wettelijk kader van de Gemeentewet

De Gemeentewet 1851 regelde de keuzen die gemeenten konden maken bij de inrichting van hun belastingstelsel.<sup>2</sup> Zo mochten zij een “hoofdelijke omslag” heffen, mits die beruiste op een “redelijke maatstaf van het inkomen” doch geen eenvoudige kopie was van de personele belasting.<sup>3</sup> Het bredere doel van deze regelgeving was om, duidelijker dan eerdere regels, tot uitdrukking te brengen dat gemeenten niet primair op accijnsheffing – met de onvermijdelijke “binnenlandsche slagboomen<sup>4</sup>” – dienden te leunen. Dat was toen wel de typische praktijk van de steden, die veelal nog binnen hun oude stadsmuren lagen, en dus aan de poort konden heffen.

### 2.1 De hoofdelijke omslag

De wet schreef voor dat burgemeester en wethouders het conceptkohier voor de hoofdelijke omslag opstelden, waarin ieder werd aangeslagen die tot een bijdrage in staat werd geacht. Het kohier mocht simpel zijn: een lijst van namen, adressen, en te betalen bedragen.<sup>5</sup> De wet liet gemeenten vrij in de wijze van heffing: eigen aangifte was niet voorgeschreven. Openbaarheid van conceptaanslagen wél: het kohier moest “ter secretarie der gemeente, gedurende tenminste veertien dagen, voor een ieder ter lezing [worden] nedergelegd”. Dat was tevens de termijn om bij de gemeenteraad in bezwaar te komen. Daarna konden belanghebbenden – binnen acht dagen na dagtekening van de beslissing op bezwaar – in beroep bij Gedeputeerde Staten van hun provincie, voordat die het kohier definitief vaststelden. Daarin werd dan de belastingderving door toegewezen bezwaar en beroep verwerkt: de aanslagen werden om de tevoren (conform de wet) begrote opbrengst te behalen, evenredig verhoogd. Het omslagmodel had daarmee een “horizontale” strekking – de burger had wel een verplichting jegens het bestuur, maar vooral ook jegens zijn medeburgers.

De gemeentelijke verordeningen voor hoofdelijke omslagen waren ter goedkeuring aan de Kroon. De praktijk richtte zich naar een onder Thorbecke opgestelde richtlijn, die gemeenten, om “misbruik en willekeur” te beperken, vijf opties aanbood voor “redelijke maatstaven van het in-

<sup>1</sup> Henk Vording is hoogleraar Algemeen Belastingrecht, Leiden.

<sup>2</sup> Daarmee verving hij het KB van 4 oktober 1816, *Stb.* 54, zie M.W.F. Treub, *Ontwikkeling en verband van de Rijks-, provinciale-, en gemeentebelastingen in Nederland*, Leiden 1885, op p. 429 e.v. Het KB was weinig effectief, zie J.R. Thorbecke, *Over plaatselijke begroting*, Leiden 1847.

<sup>3</sup> De personele belasting belastte zes kenmerken van welstand (huurwaarde, vensters, haarden, meubilair, dienstboden en paarden).

<sup>4</sup> Thorbecke, *Hand. II* 1850/1851, 30 mei 1851, p. 942.

<sup>5</sup> Zie de modelkohieren Bijvoegsel *Stb.* 1852, nr. 102 (Drenthe) en nr. 127 (Utrecht).

komen”.<sup>6</sup> Wat die richtlijn onbedoeld laat zien is dat rond 1850 het denken rond het begrip “inkomen” nog diffuus was. Een verordening die als grondslag aanwees: de vertelingen, de welstand, het zuiver inkomen uit bedrijf en beroep en het vermoedelijk vermogen, was zonder meer toelaatbaar. De grondslagen van de hoofdelijke omslagen waren daarom “vaag en rekbaar”.<sup>7</sup>

Deze hoofdelijke omslag werd al langer gebruikt in plattelandsgemeenten, en trouwens ook door kerken en water-schappen – zo zijn de klassenindeling, de openbaarheid en ook de rol van leken herkenbaar in de wijze waarop de Nederlandse Hervormde Kerk al langer haar omslagen oplegde.<sup>8</sup> Men bedenke daarbij dat Nederland rond 1850 nog twaalfhonderd gemeenten had, die meestal maar een paar duizend inwoners telden. De meerderheid van de bevolking woonde op het platteland, waar men in redelijke welstand kon leven zonder veel geldinkomen te realiseren. Gemeenteraden konden lokale kennis over die welstand bijeenbrengen. De openbaarheid van het kohier heeft in zo'n context twee functies: de belastingplichtige kan zich vergelijken met zijn bureu, en vriendjespolitiek in de gemeenteraad wordt meteen zichtbaar. In beide gevallen gaat het om een marginale beoordeling van de redelijkheid van de uitkomsten – niet om een volle toetsing aan een wettelijk voorschrift, zoals in een bezwaar- en beroepsprocedure.

Voor steden leek dit model minder geschikt, en dan met name voor de grote steden waar de weerstand dan ook het grootst was.<sup>9</sup> Andere steden gingen al direct na 1851 gebruikmaken van beschikbare informatie uit de personele (rijks)belasting. Het bedrag van de grondslagen voor die belasting (of alleen die voor de huurwaarde) diende dan als basis voor de raming van het “vermoedelijk inko-

men”.<sup>10</sup> Doorgaans werd een aftrek gegeven naar rato van het aantal kinderen, waarmee meteen werd voldaan aan het wettelijk voorschrift dat niet uitsluitend naar de grondslagen van de personele belasting mocht worden gegeven. Bezwaar en beroep waren hoegenaamd niet aan de orde. Afgezien van de al genoemde krappe termijnen: de aanslag berustte op (onderdelen van) de reeds vastgestelde aanslag personele belasting.<sup>11</sup>

## 2.2 De keuze voor openbaarheid

De kohieren voor de gemeentelijke directe belastingen werden op grond van art. 264 Gemeentewet “voor een ieder ter lezing nedergelegd”. De parlementaire geschiedenis van dit wetsartikel is beknopt. Thorbecke had slechts toegelicht dat een vergelijkbare eerdere bepaling was “behouden, doch ontwikkeld”. De ontwikkeling betrof nu juist het voorschrift van openbaarheid. Het Koninklijk Besluit van 1816 dat regels gaf voor de gemeentelijke omslagen kende dat voorschrift niet; wel schrijft een latere circulaire voor dat het kohier gedurende tien dagen ter inzage der belastingschuldigen zal liggen.<sup>12</sup> Thorbecke zal op deze instructie hebben gedoeld, maar dan nog lichtte hij de verruiming van “belastingschuldigen” naar “een ieder” niet toe. In de Tweede Kamer is hoegenaamd niet over dit wetsartikel gesproken. Daar zijn twee verklaringen voor.

De eerste is dat inzage in het kohier nu eenmaal nodig was om bezwaar te kunnen maken. En dat was als vanzelf inzage in de gegevens van anderen. Het kohier was doorgaans een foliant waarin kolomsgewijs alle relevante data stonden genoteerd: namen, adressen, bedrag van de aanslag, termijnen van betaling. Wie zijn eigen gegevens wilde opzoeken moest het boek doorbladeren, en vond zichzelf tussen zijn bureu. De wetgeving op de grondbelasting,<sup>13</sup> op de personele belasting en op het patentregt<sup>14</sup> bevatten geen vergelijkbaar voorschrift – en overigens evenmin een geheimhoudingsbepaling. Wel waren in de personele belasting de lijsten met tellingen en schattingen voor de eerste vier grondslagen (huurwaarde, vensters, haarden en mobiliair) ter inzage aan iedere belastingplichtige “voor zoo veel

6 Circulaire van den Minister van Binnenlandse Zaken van 29 januari 1853, in *De gids voor de provinciale en plaatselijke besturen*, jaargang 1853, p. 122 e.v. Thorbecke greep daarmee terug op Gogel; diens reglement van 20 december 1805 schreef, met name voor gemeenten met minder dan 2000 inwoners, voor dat zij “bij voorkeur” hun inkomsten zouden trekken uit een hoofdelijke omslag over de ingezetenen, die rekening hield met “relative vermogens derzelve, tot het dragen van lasten”. Het KB van 1816 preciseerde dat de heffing diende te berusten op de “vermoedelijke consumtie, of den uiterlijken staat”, eventueel af te leiden uit de grondslagen van de personele belasting. De Circulaire der Administratie Binnenlandsch Bestuur, d.d. 28 juni 1825, bijvoegsel *Stb.* 1829, p. 68 deed de nadere suggestie om de omslag te baseren op (1) de aanslagen directe belastingen excl. grondbelasting, (2) het vermoedelijk vermogen en (3) het vermoedelijk verbruik, dit laatste mede af te leiden uit het verbruik van wijn, vlees e.d.

7 Treub, a.w., p. 451.

8 H. van Manen, *Hoofdelijke omslagen in gemeenten der Nederlands Hervormde Kerk*, Gouda 1897, met name p. 41-44.

9 J.L. de Bruyn Kops, ‘Gemeentebelastingen’, *De Economist* 1864. De Gemeentewetgever had wel voorzien dat een heffing naar de vermoedelijke inkomsten “ook bij naauwgezette toepassing, dikwijls ongelijkmatig drukt en tot misbruiken en willekeur aanleiding geeft. Voor gemeenten van geringe bevolking, waar ieders geldelijk vermogen tamelijk bekend kan zijn, moge dit bezwaar minder wegen, in volkrijke gemeenten moet het zich des te meer doen gevoelen.” Bijl. II 1850/1851, MvT LXV nr. 3, p. 397.

10 In Utrecht werd het bedrag van de grondslagen voor de personele belasting vermenigvuldigd met een factor die met de welstand opliep, waarmee dus een zekere progressie werd bereikt. Dit “Utrechtse model” had een voorbeeldfunctie voor andere steden. Amsterdam had een vergelijkbare regeling. Opmerkelijk was hier de optie om het werkelijk inkomen te rapporteren. W. Heineken, *De gemeentebelasting beschouwd vooral met het oog op Amsterdam*, Amsterdam 1874, laat zien dat deze heffingswijze hoegenaamd geen hoge inkomens wist op te sporen, p. 124, 133. Er is dan ook geen aanwijzing te vinden dat van bedoelde optie gebruik werd gemaakt.

11 Wel claimde een Haagse ingezetene van Japanse nationaliteit aftrek voor zijn 56 kinderen, onderbouwd met in Japans schrift beschreven rijstpa-piertjes, *Algemeen Handelsblad* 4 mei 1866.

12 Circulaire der Administratie Binnenlandsch Bestuur, d.d. 28 juni 1825, bijvoegsel *Stb.* 1829, p. 69-70.

13 Die mede de gebouwde eigendommen omvatte.

14 Een heffing naar uiterlijke kenmerken van bedrijven en ambachten, ter benadering van de winstgevendheid.

hem aangaat".<sup>15</sup> Geheimhouding op verzoek van belastingplichtige werd voorzien in verschillende voorstellen voor een eenmalige landelijke inkomstenbelasting, namelijk voor de jaren 1832, 1844 en 1848. Zo regelde de wet van 1832 dat de belastingplichtige die voor geheimhouding opteerde, daarbij tevens kon kiezen om de te betalen belasting in meerdere aanslagen opgelegd te krijgen. Interessant is de slotbepaling: de gehele administratie van de heffing wordt verbrand twee maanden na afronding van het heffingsproces.<sup>16</sup> Waarschijnlijk moest deze bepaling het parlement ervan overtuigen dat inderdaad een eenmalige heffing was beoogd. Het wetsvoorstel 1848 voegde eraan toe dat de verbranding in vergaderingen van Gedeputeerde Staten diende plaats te vinden. Zover is het nooit gekomen, omdat de bedoelde regelingen niet zijn toegepast.<sup>17</sup> Alles bijeengenomen had het denken over de wenselijke mate van vertrouwelijkheid van belastingaanslagen rond het midden van de 19<sup>e</sup> eeuw nog niet tot enige duidelijke conclusie geleid.

De tweede verklaring is daarom veel belangrijker: de invoering van het censuskiesrecht. De Grondwet van 1848 kende het actief kiesrecht aan wie voor een minimumbedrag<sup>18</sup> was aangeslagen in de personele belasting, de grondbelasting en/of het patentregt. Daarom regelde Thorbeckes Kieswet dat het gemeentebestuur jaarlijks een lijst publiceerde van alle ingezetenen die aan de census voldeden plus de bedragen van hun aanslagen. Voor het passief kiesrecht ging de Kieswet nog een stap verder. Voor de Eerste Kamer waren namelijk slechts de hoogstaangeslagenen per provincie verkiesbaar. De lijst van deze meest welgestelden<sup>19</sup> werd jaarlijks in de *Staatscourant* gepubliceerd – met de aanslagen. De openbaarheid van gemeentekohieren raakte effectief dus alleen de kleinere boeren, ambachtslieden en ambtenaren die de census niet haalden.<sup>20</sup> Gezien het ontbreken van politieke discussie is

destijds deze openbaarheid van aanslagen niet als controverseel gezien.

### 2.3 Wijziging van de Gemeentewet: naar vormen van inkomstenbelasting

De opzet van de Gemeentewet slaagde aanvankelijk maar matig. Gemeenten gingen wel meer hoofdelijke omslagen toepassen, maar ze bleven afhankelijk van lokale accijnzen. Een wijziging van de Gemeentewet maakte daaraan in 1865 een eind, door gemeentelijke accijnzen af te schaffen. Dat gaf de steden een dringende financiële reden om hoofdelijke omslagen in te voeren dan wel te verhogen, en om de heffingsgrondslag te verbreden. Zo ontstond een natuurlijk experiment met inkomstenbelasting: wat werkte goed, wat voldeed niet? Dit natuurlijk experiment was door de wetgever beoogd,<sup>21</sup> waarbij gemeenten weinig wettelijke beperkingen werden opgelegd. Het ontbrak gemeenten aan van alles: een helder inkomensbegrip, relevante inkomensgegevens en ervaring met de bereidheid van belastingplichtigen om zulke gegevens te verstrekken.

## 3. De ontwikkeling van gemeentelijke inkomstenbelastingen

In de ontwikkeling van lokale inkomstenbelastingen liepen middelgrote steden (zoals Arnhem, Leiden, Groningen, Haarlem en Den Bosch) voorop.<sup>22</sup> Bij alle lokale variatie<sup>23</sup> werd het gebruikelijk om ingezetenen aan te slaan naar inkomensklasse.<sup>24</sup> Het bedrag van de aanslag steeg dan alleen indien de belastingplichtige een klassegrens overschreed, en een globale aanduiding van de heffingsgrondslag kon volstaan (3.1). Daarbij is wel een toenemende juridisering van het heffingsproces te zien (3.2). Vragen of verplichten van eigen aangifte was een omstreden instrument voor informatieverwerving (3.3), en dat gold ook voor het actief inzetten van openbaarheid van aanslagen (3.4). Als alternatieve of aanvullende bron van informatie werden commissies van leken/notabelen ingezet (3.5).

### 3.1 De klassenbelasting

Met uitzondering van de wet van 1832 hadden de ontwerpen voor een landelijke inkomstenbelasting een klassenindeling voorgesteld; de gemeentelijke inkomstenbelastingen waren zo'n indeling daadwerkelijk gaan toepassen. Illustratief is de ontwikkeling in Arnhem. Ingezetenen werd gevraagd aan te geven in welke inkomensklasse ze

15 Art. 36 van de wet. Voor de vijfde (dienstboden) en zesde (paarden) grondslag was er geen vergelijkbare bepaling. Opmerkelijk is voorts dat het patentregt (voor specifieke gevallen, art. 28) bezwaar tegen de aanslag toeliet op de grond dat vergelijkbare gepatenteerden minder betaalden: de vraag is dan hoe belanghebbende die bewijslast kan dragen zonder kennis van het kohier.

16 Wet van 6 januari 1832, *Stb.* 9, art. 63.

17 De regelingen voor 1832 en voor 1844 zijn wel beide aanvaard, als noodoplossing voor het geval dat een staatslening niet zou worden voltekend.

18 Art. 76 GW 1848 stelde dit minimumbedrag op 20 tot 160 gulden, afhankelijk van de plaatselijke welvaart. Voor de verkiezing van gemeenteraden werd het bedrag gehalveerd.

19 Grootgrondbezitters domineerden de lijst, doordat het patentregt niet aansloot op de opkomende grootindustrie. Zo stond een Oranje (prins Frederik, de broer van Willem II) decennialang aan de top. De Twentse industrieel Dirk Stork daarentegen moest goed opletten om zijn positie op de lijst (en daarmee in de Eerste Kamer) te behouden: pas door een bezwaar bij GS van Overijssel werd de aanslag patentbelasting van zijn vennootschap aan hem persoonlijk toegerekend. Verslag van de Gedeputeerde Staten aan de Staten der provincie Overijssel, omtrent den toestand der provincie in 1876, Zwolle 1877, p. 59-60.

20 Heineken, a.w., p. 111-114 komt voor enkele grotere steden rond 1870 tot 1 op 10 à 15 aangeslagenen per hoofd van de lokale bevolking. Aangezien als hoofdregel slechts mannen werden aangeslagen, was dus 1 op de 5 à 6 mannen voldoende welgesteld om in de omslag te worden betrokken. Het aantal kiesgerechtigden was nog niet de helft daarvan.

21 H. Vording, 'Johan Rudolf Thorbecke als belastinghervormer', *WFR* 2021/150, op p. 1047-1048.

22 Overigens had Sappemeer de primeur van een progressieve inkomstenbelasting, *Gemeentestem* 7 juli 1873, 1136, p. 1.

23 A.H.J. Heynsius, *De Inkomstenbelasting in de Nederlandsche en in de Pruisische gemeenten*, Leiden 1888.

24 Boven een belastingvrije voet van (vaak) 500 gulden liepen de klassen op in stappen van 500, voor hogere inkomens 1000 gulden. Gebruikelijk was dat men werd aangeslagen voor een geschat inkomen gelijk aan het midden van zijn klasse – wie werd ingeschat in de klasse tussen 4000 en 5000 gulden, werd aangeslagen voor 4500 gulden.

vielen; de eerste vijfhonderd gulden bleef onbelast. Ambtshalve aanslag volgde wanneer geen, of onvolledig, aangifte was gedaan. De beoordeling kon niet steunen op enige basis in de feiten “anders dan de persoonlijke bekendheid van de leden van het College met de inkomsten of den uiterlijken staat van de belastingschuldigen”.<sup>25</sup>

De klassenbelasting was een praktisch antwoord op uitvoeringsproblemen. Belastingplichtigen hadden niet altijd een helder idee van wat “inkomen” was, noch hoe zij dit begrip op hun eigen situatie moesten toepassen. Daartegenover stonden overigens degenen die daarvan wél een voldoende duidelijk beeld hadden, maar dat liever niet wilden delen. Beide groepen waren geholpen met een grove indeling, gericht op globale inschatting van ieders maatschappelijke positie. Ook ontnam de klassenindeling veel belang aan bezwaar en beroep – een motief dat destijds zeker politiek gewicht had. Wie wordt aangeslagen in de klasse tussen 1500 en 2000 gulden, heeft immers een twistpunt van kwantitatief belang nodig om een klasse lager uit te kunnen komen.<sup>26</sup> Deze verschillende voordelen van een klassenbelasting kwamen samen in het belang van de administratie, die zich veel werk bespaarde door belastingplichtigen schattenderwijs in te delen. Een summier omschreven of zelfs incoherent inkomensbegrip kwam daarbij ook van pas.<sup>27</sup>

Daarnaast waren er conceptuele kanten. De eerste betreft de vraag of het doel was om het “inkomen” van burgers te belasten of hun “welstand” c.q. maatschappelijke status. De oorspronkelijke Pruisische Klassensteuer was een standenbelasting geweest: iemands belastingaanslag werd bepaald door zijn maatschappelijke status, niet door zijn inkomen. We moeten hierbij voor ogen houden dat de 19<sup>e</sup>-eeuwse samenleving nog sterk hechtte aan stand en standsverschil; inkomen was daarvan geen determinant maar een enkele dimensie – en lang niet altijd een bepalende dimensie “omdat dikwijls de betrekking, waarin men zich geplaatst ziet, of de familie, waartoe men behoort, iemand nopen om op eenen hoogerem voet te leven, dan zijne geldmiddelen hem inderdaad toelaten”.<sup>28</sup> De wens om burgers te belasten naar hun sociaalecono-

mische status vergde een beoordeling die meer omvatte dan alleen het inkomen. Van Hogendorp had zijn sympathie uitgesproken voor de Klassensteuer,<sup>29</sup> die uiteraard beter past bij een statische samenleving met herkenbare statusverschillen, dan bij een samenleving getypeerd door sociale mobiliteit. Pas in de loop van de 19<sup>e</sup> eeuw verloor “inkomen” de connotatie van welstand en maatschappelijke status. Thorbeckes modellen voor “redelijke maatstaven van het inkomen” maakten nog nauwelijks onderscheid. Een generatie later werden ze daarom vernietigend beoordeeld.<sup>30</sup> Maar nog in 1879 gaf Pierson zijn *Gids*-artikel over de inkomstenbelasting de titel ‘Belasting naar den Welstand’ mee. In een terugblik aan het einde van de 19<sup>e</sup> eeuw werd de ontwikkeling trefzeker samengevat. De hoofdelijke omslag in de Gemeentewet van 1851 was gericht geweest op “classificatie naar kenteekenen van maatschappelijke welstand” – dat die omslag tevens op een redelijke maatstaf van het inkomen moest berusten was een onmogelijke eis. “Meer en meer is dientengevolge de classificatie naar zoodanige kenteekenen losgelaten en classificatie naar aangifte of taxatie van het inkomen zelf in de plaats getreden.”<sup>31</sup>

De tweede conceptuele vraag is: wat bedoelen we met belastbaar “inkomen”? De kennelijke onbekendheid van veel burgers met het inkomensbegrip strekte zich niet uit tot de academische literatuur. Inkomen is wat je kunt besteden zonder te verarmen, zei Pierson,<sup>32</sup> en dan kon hij putten uit economische literatuur van een halve eeuw oud. Hij meende dat daaruit geen werkbare omschrijving voor een fiscaal inkomensbegrip kon volgen. Een andere – door Pierson en eerder ook door Thorbecke gewaardeerde opvatting – zag als inkomen hetgeen iemand overhield na aftrek van alle kosten van levensonderhoud (inclusief “standsuitgaven”). In de praktijk werkten de gemeentelijke inkomstenbelastingen, en ook alle wetsvoorstellen sinds 1832, niet met een algemene formulering van het inkomensbegrip, maar met een opsomming van verschillende bronnen van inkomen.<sup>33</sup> Dat was een praktische oplos-

25 H.H. van Capelle, *De plaatselijke directe belasting naar het inkomen voor de gemeente Arnhem*, Arnhem 1878, p. 16.

26 In de Utrechtse gemeenteraad werden, al discussiërend, de afwegingen duidelijk neergezet. Een grove klassenindeling was aantrekkelijk voor wie de openbaarheid van inkomensgegevens tegenstond, en reduceerde ook conflicten over de juiste indeling. Een fijnere klassenindeling deed meer recht aan inkomensverschillen. Verslag van het onderzoek der ontwerpverordeningen op de heffing en de invordering eener plaatselijke directe belasting op het inkomen, Utrecht 1887.

27 Goes voerde rond 1875 een stelsel van eigen aangifte naar inkomensklasse in, maar behield ruimte voor afwijking van die aangifte gelet op “den uiterlijken stand, de levenswijze en de verteringen der belastingschuldigen en op den aard en omvang der bedrijven of neringen”. Expliciet was de bedoeling om daarmee bezwaar en beroep te ontmoedigen. H.C. Hartman, *De hoofdelijke omslag, eene plaatselijke belastingstudie*, 's-Gravenhage 1878.

28 E. van Voorthuysen, *De directe belastingen, inzonderheid die op de inkomsten*, Utrecht 1848, p. 189.

29 G.K. van Hogendorp, *Brieven over de nationale welvaart*, Amsterdam 1831.

30 A.R. Arntzenius, ‘Opmerkingen omtrent de toepassing van art. 243 der Gemeentewet’, in: *Bijdragen tot de kennis van Rijks- provinciale en gemeentefinanciën*, 1877, p. 254 e.v. Een milder oordeel: “ik meen dat het zijn nut kan hebben nog eens in herinnering te brengen, hoe zelfs iemand als THORBECKE de moeilijkheden, aan de opgave van zuivere grondslagen verbonden, niet heeft kunnen overwinnen. Hoe veel minder nog zal dit binnen het bereik vallen van de meeste gemeentebesturen!”, C.J. den Tex, *Bijdragen tot de kennis der Gemeentefinanciën*, Amsterdam 1883, p. 101.

31 Bijl. II 1896/1897 87, Regeling financieele verhouding tussen het Rijk en gemeenten, nr. 3, p. 10. Bij deze regeling werd gemeenten de vrijheid ontnomen om progressieve tarieven in hun hoofdelijke omslagen te hanteren.

32 N.G. Pierson, ‘Belastinghervorming’, *De Gids* 1881, p. 1-62, op p. 61.

33 Dat had niet te maken met de pas in 1902 door Bernhard Fuisting voorgestelde “bronnentheorie”. Integendeel: met te ruime vangnetbepalingen werden soms de buitengrenzen van het vermogensvermeerderingsbegrip onbedoeld beproefd. Het wetsontwerp-Blussé, art. 2: “Door inkomen wordt verstaan al hetgeen in geld, in vruchten of door eigen gebruik genoten wordt uit [volgt een opsomming van bronnen] en verder alles wat uit anderen hoofde duurzaam of tijdelijk wordt genoten.” Bijl. II 1871/1872 42, Algemeene belasting op de inkomsten, nr. 2.



sing maar geen theoretisch ideaal<sup>34</sup> – en kon dus ook een reden zijn om tevreden te zijn met een klassenindeling in plaats van een nauwkeurige meting van het individuele inkomen. Die klassenindeling kon ook nog eens dienen als argument tegen verfijning van het inkomensbegrip.<sup>35</sup>

### 3.2 Duidelijker juridische kaders

Gemeenten stonden in hun taakuitoefening onder toezicht van Gedeputeerde Staten van hun provincie, al was de goedkeuring van gemeentelijke belastingverordeningen voorbehouden aan de Kroon. Zo keerden GS van Gelderland zich in felle bewoordingen tegen het Arnhemse voorstel voor een inkomstenbelasting, maar keurde de Minister van Binnenlandse Zaken het voorstel goed. Het voornaamste bezwaar van GS was dat de wet, waar die eiste dat de hoofdelijke omslag berustte op “redelijke maatstaven van het inkomen”, beoogde uit te sluiten dat gemeenten rechtstreeks naar het inkomen hieven.<sup>36</sup> Deze opvatting bleek onjuist.<sup>37</sup> Het kwam echter na ca. 1875 geregeld voor dat GS van diverse provincies negatief adviseerden over belastingverordeningen die te vaag lieten hoe het belastbaar inkomen werd geschat, en daarin bevestigd werden door de Kroon.

Daarnaast waren Gedeputeerde Staten de beroepsinstantie voor geschillen tussen burgers en gemeenten over (concept)aanslagen in de hoofdelijke omslag. Gemeenten die, na 1865, overgingen naar een heffing naar inkomensklasse, ondervonden een stijging in bezwaar- en beroepszaken<sup>38</sup> tegen aanslagen in afwijking van de aangifte. In Arnhem werden “(h)onderden bezwaarschriften van burgers die vonden dat ze te hoog waren ingedeeld (...) stuk voor stuk in de voltallige raad besproken (...). Vaak werd

er ook over gestemd (...).”<sup>39</sup> Vergelijkbare ervaringen zijn gerapporteerd voor de stad Groningen.<sup>40</sup> Zo kwam de zich ontwikkelende lokale heffingspraktijk in aanraking met juridische kaders. Om te beginnen markeerden GS in voorkomende gevallen dat zij inderdaad in beroep oordeelden – tegen het zere been van gemeenteraden die wel eens weigerden om toegekende beroepen in het kohier te verwerken.<sup>41</sup> GS gingen zich mengen in het vraagstuk van de bewijslastverdeling: de gemeente kan niet ongemotiveerd afwijken van een vereiste eigen aangifte.<sup>42</sup> Ze gingen daarnaast strengere eisen stellen aan de onderbouwing van de aanslagen.<sup>43</sup> Een kohier gebaseerd op ongespecificeerde persoonlijke indrukken van gemeentebestuurders voldeed niet meer. Deze – zeker nog aarzelende – juridisering van het heffingsproces stelde gemeenten voor een dilemma. Eigen aangifte van de inkomensklasse kon maar het beste worden vermeden nu de gemeente correcties daarop moest onderbouwen. Maar een ongemotiveerde ambtshalve aanslag leverde evengoed juridische risico's op.

34 Bernardus Reiger schreef als wethouder van Utrecht (later werd hij er burgemeester) een nota over invoering van een gemeentelijke inkomstenbelasting waarin hij trefzeker drie knelpunten opsomde: “Het is (...) uitermate moeielijk eene juiste en bruikbare omschrijving te geven der beteekenis van het woord inkomen. De middelen om tot de kennis van het inkomen te geraken, zijn nog onvolkomen. Hetzelfde inkomen eindelijk vertegenwoordigt bij den een eene geheel andere draagkracht dan bij den ander.” Nota over de plaatselijke directe belasting te Utrecht, Utrecht 1886, p. 58.

35 Zoals B&W van Utrecht aanvoerden tegen een in de gemeenteraad geopenbare opvatting van aftrekbare kosten: “Men overwege verder, hoe buitengewoon klein de kans is, dat dergelijk gering bedrag juist invloed zoude hebben op den overgang van belastingplichtigen van eene klasse naar eene andere.” Antwoord van Burgemeester en Wethouders op het Verslag van het onderzoek der ontwerpverordeningen op de heffing en de invordering eener plaatselijke directe belasting op het inkomen, Utrecht 1887.

36 Verslag van den toestand der provincie Gelderland in 1866, gedaan aan de Provinciale Staten van dat gewest door de Gedeputeerde Staten, Arnhem 1867, p. 190-191.

37 A.A. van Doorn, *De hoofdelijke omslag*, Leiden 1881, met uitvoerige fundering in de parlementaire geschiedenis van de Gemeentewet.

38 F.S. van Nierop, ‘De belasting naar het inkomen te Amsterdam’, *De Economist* 1878, p. 363-382. De hoeveelheid beroepszaken is onregelmatig gepubliceerd in de provinciale jaarverslagen, en, eveneens onregelmatig, samengebracht in de Staatkundige en Staathuishoudkundige jaarboekjes van de Vereniging voor de Statistiek. Voor zover daaruit een beeld prijst, gaat het om landelijk enkele honderden beroepszaken per jaar waarvan een ruime meerderheid werd afgewezen.

39 M. Potjer, ‘Jacob Ursel de Kempnaer, wethouder in een moderniserende stad’, in O. Boonstra (red.), *200 jaar De Kempnaer, advocaten in Arnhem*, Hilversum 2016, p. 129.

40 Samuel van Houten, in de jaren 1860 lid van de gemeenteraad van Groningen, verhaalt hoe die raad in achttien lange vergaderingen, deels over werkgroepen verdeeld, alle ongeveer 1400 aanslagen voor 1867 één voor één bespreekt en vaststelt, elke belanghebbende de ruimte gevende om zijn aangifte desgewenst toe te lichten. S. van Houten, *Antwoord op de brochure De verordening op den hoofdelijken omslag in de gemeente Groningen van den 2 december 1865 getoetst aan het beginsel van eene evenredige belasting*, Groningen 1866, p. 6-7.

41 Verslag van de Gedeputeerde Staten aan de Staten der provincie Overijssel, omtrent den toestand der provincie in 1869, Zwolle 1870, p. 423.

42 De Leidse staatsrechtsgeleerde Buys was kort over gemeentelijke pogingen om aanslagen op te leggen in afwijking van de aangifte zonder daarvoor enige bewijslast te aanvaarden. Over de Arnhemse regeling noteerde hij: “Gedeputeerde Staten deden (...) opmerken, dat wanneer men de burgers onder strafbedreiging verplicht op te geven in welke klasse zij naar hun zuiver inkomen meenen te moeten worden gerangschikt, het gemeentebestuur van die opgave niet kan afwijken zonder het bewijs te leveren, dat zij inderdaad niet deugt. Het doel dat men voor oogden had, namelijk den bewijslast van het zuiver inkomen over te brengen bij den belastingschuldige zelven, werd alzoo op deze wijze niet bereikt, want nog altijd zou die last blijven drukken op het gemeentebestuur zelf. Alleen dan wanneer men den belastingschuldige onthief van elke verplichting om iets van zijn inkomen op te geven, zou de verordening aan hare bestemming kunnen beantwoorden.” J.T. Buys, ‘Boekbespreking van Van Capelle en Hartman’, *De Gids* 1878, p. 196 e.v. Heynsius, a.w. p. 219, meent dat de gemeente de bewijslast kan afwentelen door ambtshalve aanslag voorop te stellen, en de verplichte eigen aangifte slechts als een bron van informatie te kwalificeren. Dit lijkt op het stelsel dat we kennen sinds de Vermogensbelasting 1892.

43 In 1873 volstonden GS van Groningen nog met een vrijblijvende aanbeveling aan gemeenten om op het kohier het geschat belastbaar inkomen te vermelden, *Gemeentestem* 14 juli 1873, 1137 p. 4. Maar in 1886 liet de Raad van State de afkeuring door GS Noord-Brabant van het kohier van St. Oedenrode in stand. Raad van State, afdeling geschillen van bestuur, deel XXIV p. 690 e.v.; deel XXVI, p. 78 e.v. Deze plattelandsgemeente volstond met een summier kohier. Om zijn werkwijze te verdedigen voerde de gemeenteraad aan dat in de afgelopen twaalf jaren slechts eenmaal een bezwaar was ingediend tegen een aanslag. Zou men overgaan tot een schatting van het vermoedelijk inkomen, dan zouden veel meer bezwaren zijn te verwachten. GS waren scherp in hun oordeel: een kohier dat slechts het bedrag van de aanslagen vermeldt zonder inzicht te geven in de berekeningswijze, stelde hen niet in staat om te beoordelen of de omslag op redelijke wijze is verdeeld.

Naarmate de lokale inkomstenbelastingen zich ontwikkelden gingen GS die ook scherper onderscheiden van het oudere type omslagen dat berustte op grondslagen van de personele belasting. Zo behoorde de huurwaarde van zelfgebruikte meubelinrichting (“die uit zijn aard geen inkomen oplevert en waaruit nimmer eenig zuiver inkomen kan voortvloeien”) niet tot het inkomen,<sup>44</sup> al behoorde die waarde wél tot de grondslagen van de personele belasting. Dat neemt niet weg dat de verschillen tussen provincies vermoedelijk groot zijn geweest. Nog in 1884 verwierpen GS van Limburg een beroep van een Maastrichtenaar omdat die tegenover de niet onderbouwde “volle overtuiging” van de gemeenteraad dat zijn inkomen ten minste 2250 gulden bedroeg geen feiten had aangevoerd.<sup>45</sup>

### 3.3 De aangifte

De Gemeentewet schreef eigen aangifte niet voor. In de simpeler modellen die tot ca. 1865 werden gebruikt, viel er ook weinig aan te geven. In de kleine gemeenten werd de omslag geregeld naar de kennis en indrukken die het gemeentebestuur had van ingezetenen; in de grotere gemeenten werd vaak de huurwaarde uit de personele belasting gebruikt. Aangifte was dan hoogstens nodig om een kinderaftekort te kunnen toepassen.

Toen de grotere gemeenten, na 1865, vormen van inkomstenbelasting gingen beproeven, stuitten ze uiteraard op de vraag hoe ze informatie konden krijgen over het inkomen van ingezetenen. Er waren wel bronnen van informatie: de administratie van de grond- en van de successiebelasting – en, waar het om dividenduitdelingen ging, van het patentregt. Gemeenten kregen echter slechts toegang tot de gegevens van de personele belasting.<sup>46</sup> De bezoldiging van hogere gezagsdragers en ambtenaren zal binnen redelijke marges wel bekend zijn geweest. Dan resteerden met name de ondernemerswinsten, de vrije beroepen, en de inkomsten uit obligaties en uit roerende zaken. Voor ondernemers en vrije beroepen kon wellicht benchmarking door commissies van lokale notabelen, gecombineerd met openbaarheid van aanslagen, een redelijke uitkomst geven. Zo concentreerde de problematiek zich bij beleggingen in obligaties en schuldpapieren. Dat was tevens dé lacune in het bestaande belastingstelsel – en overigens evengoed in de inkomstenbelastingen van na 1892.

Maar de burger vragen naar de omvang van zijn beleggingsportefeuille, zonder mogelijkheid om het antwoord op waarde te schatten, was “een premie op het bedrog, een beloning voor de logen, een speculatie op de ijdelheid”.<sup>47</sup>

Eigen aangifte kon zo verworden tot “zichzelf aanslaan”<sup>48</sup> wanneer de gemeente geen feitelijke basis had voor een ambtshalve correctie die in bezwaar en beroep houdbaar was.<sup>49</sup> Dit probleem, dat in tal van steden optrad, wijst erop dat burgers hun financiële vermogen onderrapporteerden en dat gemeenten daarin niet berustten, al hadden ze dan geen bruikbare informatie om hun correcties op de aangiften te onderbouwen. Gemeenten ontwikkelden daarom een duidelijke neiging om het belang van aangifte zo klein mogelijk te houden, en met name geen vragen over het inkomen te stellen. Sommige boden geen ruimte voor eigen aangifte.

Opmerking verdient dat de vier grootste steden lang bleven vasthouden aan variaties op de grondslagen van de personele belasting. Amsterdam was, in 1877, de eerste grote stad die daarvan afstapte om een heffing naar inkomensklasse in te voeren. Utrecht volgde tien jaar later, maar ook toen nog leidden Den Haag en Rotterdam het vermoedelijk inkomen af uit combinaties van huurwaarde, dienstboden en paarden. De Gemeentewetgever van 1851 kreeg gelijk: naarmate een gemeente omvangrijker is, ontmoet een heffingsmodel dat berust op benutting van informele lokale kennis meer weerstand. Aannemelijk is dat juist in het ontwikkelde commerciële milieu van de grote steden de bezwaren tegen openbaarheid van kohieren de doorslag gaven.<sup>50</sup> Wellicht ook waren in de grootste steden de inkomensverschillen het grootst: met een heffing naar uiterlijke kenmerken waren de hoogste inkomens beter af dan met vragen naar omvang en samenstelling van de beleggingsportefeuille.<sup>51</sup>

44 Verslag van de Gedeputeerde Staten aan de Staten der provincie Overijssel, omtrent den toestand der provincie in 1887, Zwolle 1888, p. 73.

45 Zo'n geval had Van Hugenpoth al twintig jaar eerder voor ogen gehad: “Die beide aanslagen liggen voor u, beide even ongemotiveerd, althans zonder bewijs. Zal uwe regtvaardigheid in dat geval niet de voorkeur moeten geven aan de aangifte van hem, die geacht kan worden het bedrag zijner zuivere vruchten te kennen, in plaats van aan den aanslag van den Raad, die van den stand des boedels niets afweet?” J.B. van Hugenpoth tot den Berenclauw, *De gemeente, hare vrijheid en hare finantiën*, Utrecht 1867, op p. 102.

46 De rijksontvangers dienden gemeenten desgevraagd inzage te geven in de aanslagen personele belasting. Minister van Binnenlandse Zaken, missive 26 april 1854, bijvoegsel *Stb.* no. 96. Overigens was de burgemeester of zijn vervanger lid van het College van Zetters, zodat langs die weg wel informatie beschikbaar zal zijn gekomen.

47 Die woorden werden gebruikt in de Amsterdamse gemeenteraad, toen daar al in 1856 een klassenbelasting naar het inkomen – op aangifte – aan de orde was geweest naast diverse variaties op de personele belasting. De raad verwierp elk heffingsmodel gebaseerd op eigen aangifte, Heineken, a.w., p. 67-69.

48 Aangifte en aanslag werden in de literatuur dan ook niet steeds helder onderscheiden. Een voorbeeld: Van Hugenpoth, a.w., op p. 88-108 over de in 1865 te Den Bosch ingevoerde belasting naar het vermoedelijk inkomen.

49 In Arnhem vielen de resultaten van eigen aangifte tegen, waarop de gemeenteraad per 1877 tot een koerswijziging kwam: “Bij de beraadslagingen wedijverden de leden om zoo duidelijk mogelijk te doen uitkomen, dat gebroken werd met het stelsel van eigen aangifte, dat de belastingsschuldigen wel verplicht zullen zijn aan het gemeentebestuur inlichtingen te verschaffen, die noodig zijn om juist te treffen, maar niet meer het regt zullen hebben zich zelve feitelijk aan te slaan.” Van Capelle, a.w. p. 94. De raad besloot veiligheidshalve om de term “aangifte” te vervangen door “opgave.”

50 In Utrecht was de openbaarheid van kohieren lang een gewichtige reden om van een rechtstreekse inkomstenbelasting af te zien. Reiger, a.w., p. 61.

51 Reiger, a.w., geeft verschillende illustraties gebaseerd op (beperkte maar plausibele) statistiek.

### 3.4 Openbaarheid

Het is interessant om te zien hoe de betekenis van de eigen aangifte rond 1880 verknoopt raakte met de openbaarheid van aanslagen. Zou de burger niet méér bereid zijn om informatie te delen met de fiscus als hij zeker kon zijn van vertrouwelijkheid? Openbaarheid van kohieren zal tot ca. 1870 op veel plaatsen een slapend bestaan hebben geleid.<sup>52</sup> Toen bleek dat eigen aangifte van inkomensklasse vaak tot onderrapportage leidde, kreeg openbaarmaking van het kohier een strategische functie. Arnhem ging in 1874 tot actieve publicatie over: "Bij dezen maatregel rekende men eenerzijds op het eergevoel van de belastingsschuldigen, van den anderen kant op de kritiek van de medebelastingplichtigen." Het werd in meer steden gebruikelijk dat lokale drukkers het kohier jaarlijks in boekvorm op de markt brachten.

De alternatieve weg was: meer rechtsbescherming bieden. Amsterdam is het meest uitgesproken voorbeeld.<sup>53</sup> Hier werd in 1877 een inkomstenbelasting ingevoerd. Ook hier past de omschrijving van het belastbaar inkomen op een enkele pagina, en wordt van belastingplichtigen gevraagd aangifte te doen van de klasse waarbinnen hun inkomen valt. Nieuw is de geheimhouding van het kohier. In de gemeenteraad was aangevoerd dat men zijn inkomen niet wenste openbaar te maken "vooral niet voor dienstboden, kantoorbedienden enz." – wellicht leefde de zorg dat het personeel daarin grond zou vinden voor salariseisen. Daar kon de raad zich wel in vinden.<sup>54</sup> Zoals B&W van Amsterdam het even later formuleerden: "Het bestuur kan met den belastingsschuldige spreken en inlichtingen van hem eischen. (...) Wie weigert ze te geven, van hem mag men, in de meeste gevallen, aannemen, dat hij het op ontduiking der belasting toelegt. Geheel anders echter is de verhouding tusschen de belastingsschuldigen en het publiek. (...) De publieke zaak moet publiek behandeld worden, maar indien men het publiek over het particulier vermogen der ingezetenen laat oordeelen, verkrijgt men tot

resultaat verdenking zonder grond en zonder de mogelijkheid van verdediging."<sup>55</sup>

De Amsterdamse regelgever meende daarom in de wettelijke bepaling dat het kohier voor "ieder" ter inzage lag, te mogen lezen: "belanghebbende."<sup>56</sup> Het juridisch tumult dat daarop volgde bereikte ook de Tweede Kamer.<sup>57</sup> De uitkomst was dat de Gemeentewet werd gewijzigd – de bezwaar- en beroepstermijnen werden wat verlengd, maar het vereiste van openbaarheid bleef op uitdrukkelijke wens van de Kamermeerderheid gewoon staan.<sup>58</sup> In Amsterdam trok men de conclusie: dan maar optionele aangifte.<sup>59</sup>

De kwestie bood de voorstanders van openbaarheid wel de kans om hun argumenten te etaleren. Het liberale kamerlid Rutgers van Rozenburg: "Daarbij komt het er op aan, niet hoeveel ieder betaalt, maar of iedereen betaalt in evenredigheid tot de overigen. Daar heeft de belastingsschuldige het recht ook niet om te reclameren tegen den aanslag van een ander, maar wel om tegen zijn eigen aanslag op te komen, op grond van wanverhouding met dien van een ander." Zijn geestverwant Roëll: "Om te kunnen beoordeelen op welke wijze burgemeester en wethouders en de raad hun taak bij het opmaken der kohieren – inderdaad een uiterst kiesche taak – in het algemeen opvatten, is het wenschelijk dat een ieder in staat worde gesteld, om zich omtrent de uitvoering van die regeringstaak een juist denkbeeld te vormen (...) waarbij favoritisme, om niet te zeggen egoïsme of nepotisme, zoo ligt een rol spelen kan." En de prominente antirevolutionair De Savornin Lohman: "Wanneer de wetgever het geluk heeft gehad eene bepaling duidelijk te formuleren, laat ons dan niet trachten door redeneringen die duidelijkheid weg te nemen (...) Men wijst ons op de verschrikkelijke gevolgen die de "inzage voor een ieder" kan hebben, op die vreeselijke burgerstwisten, die ontstaan zullen als ik wil zien of mijn buurman in gelijke verhouding als ik is aangeslagen. Maar tot dus ver zijn die burgerstwisten nergens in Nederland ontwaard."<sup>60</sup> Het argument voor openbaarheid werd kenmerkend breed gedeeld.

### 3.5 De positie van leken in de aanslagregeling

Een alternatieve of aanvullende benadering van het hiërboven geschetste informatieprobleem was om bij de aan-

52 Zo werd in Amsterdam geen algemene inzage verleend in de omslag gebaseerd op grondslagen van de personele belasting. Verslag van den toestand der Provincie Noordholland gedaan aan de Provinciale Staten van dat gewest door de Gedeputeerde Staten, Haarlem 1878, p. 32.

53 Een zwakkere variant is de regeling die Leiden in 1878 invoerde. De toelichting op de verordening nodigt bijna uit tot het indienen van bezwaren. Belastingplichtige wordt verzekerd "dat hij steeds gehoord zal worden, wanneer hij billijke klachten heeft in te brengen". En acht de gemeente een ambtelijke correctie aangewezen, dan wordt het bedrag van de aangifte niet in het kohier opgenomen, maar alleen het gecorrigeerde bedrag zodat "de eerste aangifte waarbij geen genoegen kon worden genomen, niet bekend worde". De Gemeentewet schreef dit overigens ook niet voor. Zie Kohier der Inkomstenbelasting te Leiden over 1877, Leiden 1878, p. 112 (het gedrukte kohier plus relevante regelgeving). Hartevelt noteerde: "Intusschen valt het niet te betwijfelen dat de opgaven van het belastbaar inkomen te Leiden naderbij de waarheid zouden geweest zijn, als de burgerij te voren geweten had dat het kohier zou gedrukt en voor eenige stuivers algemeen verkrijgbaar gesteld worden." Zijn conclusie: "Wil men modern en liberaal zijn: dan moet men openbaarheid niet vreezen." D. Hartevelt, 'Plaatselijke belasting naar het inkomen', *De Economist* 1879, p. 196-211.

54 *Algemeen Handelsblad* 3 januari 1877.

55 Bijl. II 1880/1881 27, Herziening der Gemeentewet, nr. 3, p. 9.

56 Een vergelijkbaar punt was al vijf jaar eerder aangevoerd door Middelburgse burgers. Ook hier werd de wet onjuist uitgelegd, zie *Gemeentestem* 5 februari 1872, no. 1062, p. 1.

57 J.G. Wurfain, *De openbaarheid der gemeentekohieren*, Leiden 1884.; W. Heineken, 'Eene wijziging der Gemeentewet', *Vragen des Tijds* 1881, p. 1-18.

58 De regering had voorgesteld om Amsterdam tegemoet te komen: een gemeente mocht ook op andere wijze dan door openbaarheid van kohieren belastingplichtigen in staat stellen tot bezwaar en beroep. Bijl. II 1880/1881 27, Herziening der Gemeentewet.

59 F.S. van Nierop, 'Van de inkomstenbelasting te Amsterdam', *De Gids* 1886, p. 145-157.

60 Alle citaten: Hand. II 1879/1880, 20 april 1880.



slagregeling de lokaal aanwezige kennis te mobiliseren. In de meest zuivere vorm zou een commissie van lokale notabelen het kohier opstellen, waarna zowel de belastingplichtige als de administratie tegen de daaruit volgende aanslag in bezwaar en beroep kon komen. Zo legde de (niet toegepaste) eenmalige inkomstenbelasting van 1832 de aanslagregeling in handen van een commissie van “ingezetenen (...) die door hunne braafheid, kunde en goedheid de meeste aanspraak hebben op het vertrouwen hunner medeburgers”.<sup>61</sup> De regeling van 1848 (niet aanvaard door de Tweede Kamer) nam van deze aanslagregeling door medeburgers enige afstand, door de kantonrechter tot voorzitter en een belastingambtenaar als lid aan te wijzen, daarmee aansluitend bij de bestaande Colleges van Zetters voor de directe belastingen. Deze colleges hadden immers een hybride karakter. In de Franse tijd ingesteld, waren ze inmiddels betrokken geraakt bij het vaststellen van de kohieren van alle directe belastingen.<sup>62</sup> Ze waren deels samengesteld uit lokale notabelen. Maar ook de burgemeester en/of een belastingambtenaar maakte(n) deel uit van het college, en dat vervulde zijn taken in directe samenwerking met de controleur (tegenwoordig: inspecteur) der directe belastingen. De interessante gedachte van aanslagregeling door gelijken was ingekapseld geraakt in ambtelijke structuren. Voor de hoofdelijke omslagen waren deze colleges niet bevoegd. Wel kwam het vaak voor dat gemeentebesturen voor het opmaken van

de kohieren commissies van burgers instelden<sup>63</sup> of leden van de gemeenteraad met die taak belastten.

Het was in een stelsel dat klassenbelasting combineert met openbaarheid van aanslagen een logische keuze om de aanslagregeling in handen te leggen van lokale notabelen als een “vertrouwde derde partij”. Hun kennis van lokale verhoudingen kon waardevol zijn voor de toetsing van aangiften; openbaarmaking van hun bevindingen (het kohier) bood een toets op zowel adequate informatieverstrekking als onpartijdige informatieverwerking. Leken konden ook deelnemen, omdat de regelgeving eenvoudig was.

#### 4. De waardering van gemeentelijke inkomstenbelastingen

Het hier geschetste heffingsmodel is, met lokale variaties, radicaal anders dan de wijze van heffing die wij sinds de Vermogens- en de Bedrijfsbelasting van Pierson kennen. Openbaarheid van aanslagen (althans kohieren) is daarvan het meest tot de verbeelding sprekende, maar ook het dragende bestanddeel. De burgers van een lokale gemeenschap slaan gezamenlijk een deel van de gemeenschapskosten om, en gaan in openbaarheid na of de lastenverdeling redelijk is geweest. Sommigen van hen nemen deel in de aanslagregeling, die op globale kennis van ieders maatschappelijke positie berust en geen precisie nastreeft. Bezwaar maken wordt doorgaans ontmoedigd – de rekening voor een toegekend bezwaar gaat immers direct naar de medeburgers. In onze ogen is dit model informeel en sterk ondergejuridiseerd.

Destijds was het model omstreden. Samuel van Houten was er al in 1869 een voorstander van, zij het alleen voor het gemeentelijke niveau waar de afstand tussen bestuurders en belastingplichtigen gering was.<sup>64</sup> De redactie van de *Gemeentestem*, een blad dat veel bijdroeg aan kennisuitwisseling tussen gemeenten, oordeelde evenzeer positief. De vervanging van accijnzen, verborgen in de prijzen van goederen, door zichtbare lokale inkomstenbelastingen deed veel goeds voor het “werkzaam plaatselijk burgerschap” als basis voor staatsburgerschap.<sup>65</sup> Van Hugenpoth, zeer kritisch over gemeentelijke pogingen om de bewijslast voor aanslagen te ontgaan, was tegelijk een groot voorstander van belasting naar maatschappelijke positie op grond van een bredere beoordeling dan alleen inkomen. “Het is volslagen onmogelijk met eenige zekerheid het inkomen der ingezetenen te bepalen (...) maar even onmogelijk als dat is, even mogelijk is het bij een ernstig

61 Wet van 6 januari 1832, *Stb.* 9, art. 46. In de fiscale literatuur bleef dit een levend ideaal: “Commissiën te vormen uit de verschillende standen der maatschappij” zouden de aangiften moeten behandelen omdat “mensen uit denzelfden stand elkander het best kunnen beoordeelen, het best met elkanders levenswijze en vermogen bekend zijn en daardoor het best kunnen nagaan of de aangifte naar waarheid gedaan wordt”. A. Schmidt, ‘Recensie van Van Kuyk, Hoe mogen de belastingen zijn?’, *De Gids* 1854, p. 553. Zie dertig jaar later ook Heynsius, a.w., p. 220-221.

62 De Franse wetgeving van 3 Frimaire An VII betrof de grondbelasting. Vijf zetters werden door het plaatselijk bestuur gekozen uit de grondeigenaren, daarnaast waren er twee leden – met inbegrip van de voorzitter – die het bestuur en/of de belastingadministratie vertegenwoordigden. Hoewel de wet hen aanwijst om de heffing vast te stellen, legt latere regelgeving de aanslagregeling in handen van de controleur der directe belastingen. Het College van Zetters kreeg vervolgens ook een rol in de Personele belasting. Die wijst “controleur en zetters” aan voor het vaststellen van de conceptkohieren – maar als ze van mening verschillen, kunnen zowel de zetters als de controleur de provinciale gouverneur om een beslissing vragen (art. 40). Zo zegt F.N. Sickenga, *Geschiedenis der Nederlandsche belastingen sedert het jaar 1810*, Utrecht 1883, deel I, p. 100-101 dat zowel belastingplichtige als belastingadministratie in bezwaar en beroep konden komen van besluiten van de zetters. Ook in het patentregt traden controleur en zetters gezamenlijk op in het concipiëren van de kohieren – en ook hier voor beiden de mogelijkheid om een beoordelingsverschil voor te leggen (hier) aan de directeur der directe belastingen en vervolgens aan GS. De taakafbakening van het College van Zetters was al met al diffuus en wellicht niet ten volle gebaseerd op de wet. De Wet van 5 april 1870, *Stb.* 63 op het College van Zetters bracht meer duidelijkheid, ook met een goede typering van de hybride aard van dit college. “Wel moeten zij in de eerste plaats de Regering bij het omslaan der belastingen behulpzaam zijn, en (...) voor de regten der schatkist waken. Maar tevens is het, daar zij uit de ingezetenen worden gekozen en met de plaatselijke omstandigheden en die der belastingschuldigen bekend zijn, hunne roeping, om voor een billijken aanslag in de belastingen te waken, en dus ook aan de belastingplichtigen eenen waarborg tegen de fiscaliteit der ambtenaren te verschaffen.” Bijl. II 1868/1869 105, Instelling collegiën van zetters, nr. 5, p. 1342-1343.

63 Zo zette Amsterdam een “commissie van ingezetenen in” om bij de aanslagregeling behulpzaam te zijn, zie Bijl. II 1880/1881 27, Herziening der Gemeentewet, nr. 3, p. 8. Heynsius noemt daarnaast o.a. Assen, Arnhem, Delft, Dordrecht. Vele andere steden benoemden een commissie uit de gemeenteraad.

64 S. van Houten, *De toekomst onzer finantiën*, Groningen 1869, p. 48-50.

65 *De Gemeentestem*, 22 april 1872, no. 1073, p. 1.

willen, eene goede evenredigheid te bewaren in het vaststellen van den hoofdelijken omslag (..) leder, die in zijne gemeente goed bekend is, kan de relatieve bezittingen, verteringen, omvang van bedrijf en persoonlijkheid der ingezetenen beoordeelen.”<sup>66</sup> Ook in de parlementaire discussies over wetsontwerpen ter invoering van een inkomstenbelasting tussen 1870 en 1890 was een positieve waardering van de gemeentelijke praktijk een vast thema; het initiatiefvoorstel-Goeman Borgesius e.a. (1889) volgde het gemeentelijke model nauwgezet.<sup>67</sup> Tot de uitgesproken tegenstanders behoorden de Leidse hoogleraar Staatsrecht Buys<sup>68</sup> en de president van DNB, Pierson. Beiden hadden vooral bezwaar tegen het schatten van inkomen op basis van lokale kennis, in combinatie met de zwakke bewijspositie van belastingplichtige. In Piersons woorden: “Nu kunnen gemeentebesturen, die niet altijd zijn samengesteld uit kundige en eerlijke mannen, beschikken over de inkomsten der ingezetenen op eene wijze, die kan leiden tot de schromelijkste misbruiken (...) Ik heb wel hooren verzekeren dat de dag waarop de hoofdelijke omslag wordt vastgesteld, soms de dag der vergelding wordt genoemd en de benaming niet altijd slecht is gekozen.”<sup>69</sup>

Wat opvalt aan deze uiteenlopende percepties is dat ze nogal “feitenvrij” zijn: er was en is weinig inzicht in de praktijk van de gemeentelijke inkomstenbelastingen. Het is aannemelijk dat de “pijn” zat bij de gemeentelijke pogingen om inkomsten uit financieel vermogen te schatten.

## 5. Conclusie

Met veel lokale variatie was na 1865 een min of meer vaste praktijk ontstaan in de stedelijke inkomstenbelastingen: aanslag naar inkomensklasse met behulp van leken, een summier inkomensbegrip, beperkte ruimte voor aangifte, bezwaar en beroep, openbaarheid van aanslagen. Het zwakke punt van dit model is geweest dat informatie over het financieel vermogen van ingezetenen nauwelijks of niet beschikbaar was, terwijl gemeenten kennelijk toch geregeld trachtten aangiften op dat punt naar eigen inzicht te corrigeren. Het gevolg was een jurisdisering van het heffingsproces die het model minder goed hanteerbaar maakte. Het model had daarentegen ook aantrekkelijke kanten. Het liet veel over aan inzichten van leken, wat effectieve grenzen stelde aan verfijning van het inkomensbegrip. De klassenindeling had dezelfde functie, ook door aan discussies over kleinere bedragen het belang te ontnemen. De vraag was of burgers mededeelzamer zouden worden als de aanslagregeling vertrouwelijk werd – maar ook wat dan nog de rol van leken kon zijn. De maatschappelijke perceptie van deze wijze van heffing was gevarieerd. Pierson was uitgesproken negatief; hij zag

vooral willekeur en onkunde. De opinie van deze toekomstige belastinghervormer zou beslissend blijken.

66 Van Hugenpoth, a.w., p. 143.

67 Dit hoop ik in een volgende bijdrage aan te tonen.

68 Buys, a.w., uitvoerig over het Arnhemse model.

69 *Staatkundig en Staathuishoudkundig Jaarboekje 1881*, p. LXXVI-LXVII.