

BOEKBESPREKING.

„TRACTATUS TRIBUTARII”. Opstellen op Belastinggebied, aangeboden aan Prof. Dr P. J. A. Adriani ter gelegenheid van zijn afscheid als hoogleraar aan de Universiteit te Amsterdam. H. D. Tjeenk Willink & Zoon N.V., Haarlem. 1949.

door Prof. Mr H. J. Hellema

Het is een voortreffelijke gedachte geweest van het huldigungscomité om Prof. Adriani bij zijn afscheid als hoogleraar deze door vrienden en vereerders geschreven bundel opstellen aan te bieden. Van de scheidende hoogleraar zelf brengt deze bundel ons een bijzonder goed portret en een indrukwekkende lijst van 27 pagina's, klein gedrukt, van publicaties.

Het boek bevat verder een twaalfstal opstellen, het eerste handelende over „Belastingen als rechtsbegrip” van Prof. Mr E. M. Meijers. In dit opstel verdedigt Meijers in de hem eigene heldere stijl, dat juridisch de retributies onder de belastingen behoren te worden begrepen. Bestreden wordt de opvatting van Adriani, die nog vasthoudt aan de opvatting, dat retributies geen belastingen zijn en die in zijn „Het Belastingrecht, zijn grondslagen en ontwikkeling” als definitie heeft gegeven, dat retributies zijn alle heffingen tot betaling van een door de overheid ten behoeve van een debiteur verrichte overheidsdienst, onverschillig dus of er al dan niet enige evenredigheid bestaat tussen de waarde van de dienst en het daarvoor te betalen bedrag, onverschillig ook of er al dan niet een publiekrechtelijke dwang bestaat om van de overheidsdienst gebruik te maken.

Meijers wijst er op, dat dit aldus gedefinieerde begrip retributies veel uitgebreider is dan wat vroeger ooit onder retributies werd verstaan en dat het geen zin heeft om aan het aldus omschreven begrip retributies andere rechtsgevolgen te verbinden dan aan het daarnaast bestaande begrip belastingen.

Bijzonder interessant is de bespreking van de jurisprudentie van de Hoge Raad, die op de aan Meijers eigene scherpzinnige wijze wordt geanalyseerd.

Tenslotte verheft de schrijver zijn stem tegen het steeds meer terugdringen van het publieke recht door de privaatrechtelijke overeenkomst. Ook in het belastingrecht dreigt het gevaar, dat men al te doctrinair het privaatrecht als het gemene recht beschouwt, een beschouwingswijze, waarmede men langzaam maar zeker de structuur van het publieke recht ondergraaft.

Men kan slechts betreuren, dat Meijers in dit opstel, overigens begrijpelijk, geen gelegenheid vond iets meer over de tegenstelling publieken privaatrecht te zeggen. Men betreurt dit temeer, omdat hetgeen Meijers daaromtrent vermeldt op pag. 20 e.v. van zijn „Algemene begrippen van het Burgerlijk Recht” nog verschillende vragen doet rijzen. Wanneer hij bijv. schrijft:

„... dat voor een bepaald rechtsstelsel de vraag wat tot het publiek- en wat tot het privaatrecht gerekend moet worden, een vraag van interpretatie is, waarbij bijzondere wetsbepalingen en historische invloeden „hun invloed kunnen doen gelden”, dan rijst toch de vraag, waaraan de wetgever nu de criteria moet ontfemen om bepaalde verhoudingen publiek- of privaatrechtelijk te regelen.

De beide daarop volgende bijdragen „Tributum” door Prof. Mr J. C. van Oven en „Voorlopers van de draagkrachtheffingen” door Prof. Dr M. J. H. Smeets, dragen een meer historisch karakter. Dergelijke histo-

rische studiën zijn buitengewoon geschikt om ons de betrekkelijkheid van onze hedendaagse zorgen te doen gevoelen. Wanneer wij menen, dat overmatige zware belastingen een specifiek kenmerk van de moderne tijd zijn, dan vergissen wij ons. Van Oven verwijst naar de Christelijke schrijvers van de vierde eeuw, die vermeldden, dat men in de woestijn vluchtte en kluizenaar werd om aan de belastingheffing te ontkomen en dat Constantijn de Grote een verbod uitvaardigde om door geestelijke te worden zich aan de belastingdruk te onttrekken.

En wanneer men tegenwoordig wel eens een enkele klacht leest over al te fiscaal optreden en al te grote achterdocht tegen de juistheid van de aangifte, dan kunnen wij op dit gebied toch inderdaad over een grote vooruitgang roemen, wanneer wij zien, hoe de kerkvader Lactantius beschreef, dat de aangiften der belastingplichtigen werden gewantrouwd en de fiscus niet tegen krasse maatregelen opzag om achter de „waarheid” te komen. De bevolking werd bijeen gedreven, kinderen en slaven inbegrepen, en er werd gezeseld en gefolterd, zelfs kinderen en slaven tegenover ouders en meesters, vrouwen tegen haar mannen, zodat „als de pijn overwonnen had, hun werd toegeschreven, wat zij niet bezaten”, en Smeets vermeldt in zijn studie, hoe volgens Chinese bron in 115 v. C. tienduizenden personen zijn geëxecuteerd wegens overtreding van de fiscale wetten.

Smeets had zich ten doel gesteld na te gaan of reeds voor de 18de eeuw draagkrachtheffingen zijn voorgekomen. Hij heeft zich daartoe een ongetwijfeld uiterst tijdrovende studie getroost. Men kan echter betwijfelen of het mogelijk is een zo uitgebreid terrein van onderzoek in zo kort bestek te behandelen. Op pag. 53 schrijft Smeets:

„De vrijdom voor de geestelijken was echter gewoonlijk slechts iets „formeels, omdat de kerk zelf van haar in eigendom toebehorende goederen en van de inkomsten van de geestelijken tienden hief, waaruit zij „aan de staat buitengewone afdrachten deed, de „don gratui”, een soort „afkoop van directe belastingen, die de staat anders zou hebben geheven. „In de praktijk was de vrijdom echter verre van algemeen”.

Over welke tijd Smeets hier spreekt, is niet geheel duidelijk. Wanneer men kennis neemt van Alfons Dopsch. „Verfassungs- und Wirtschaftsgeschichte des Mittelalters” dan blijkt, hoe gecompliceerd de verhoudingen waren. Voor de vroegere middeleeuwen komt deze tot de conclusie (pag. 381), dat slechts: „die ausserordentlichen Steuern nicht von dem Eigenbaugut des kirchlichen und adeligen Immunitätsherrn erhoben werden „sollen. Die Ratio hierbij war offenbar die, dass diese Eigenbaugüter „dem unmittelbaren Bedarf, zur Lebensunterhaltung der Privilegierten „selbst, dienten. Ganz dasselbe war ja auch bei den Zollfreiheiten der „Kirche und des Adels seit alters massgebend: sie waren eingeschränkt „auf die für deren Eigenbedarf dienenden Frachtgüter”.

In ditzelfde werk is ook opgenomen een opstel van Dopsch over „Steuerpflicht und Immunität im Herzogtum Oesterreich”. Deze detailstudie maakt wel heel duidelijk, dat Smeets terecht stelt, dat de vrijdom verre van algemeen was en dat men met het generaliserend spreken over de vrijstelling van adel en geestelijkheid wel bijzonder voorzichtig moet zijn.

Vervolgens komen er drie analoge studies: van Prof. Mr J. van Houtte over „De ontwikkeling van de Belgische Inkomstenbelasting in de XIXe en XXe eeuw”, van Prof. Griziotti over „De ontwikkeling van de In-

komstenbelasting in Italië" en van Prof. Trotabas over „Le Développement de l'Impôt sur le Revenu en France, de 1914 à 1918".

Het meest interessant van deze drie studies is die van Trotabas, die ons in levendige stijl een buitengewoon scherp en overzichtelijk overzicht biedt van de ontwikkeling van de inkomstenbelasting over de laatste dertig jaar. Bijzonder leerzaam is deze studie, omdat er zo sterk uit blijkt, dat men er met een op zichzelf knappe technische opzet van de belastingheffing niet komt, wanneer de bevolking zelf niet bereid is de belastingheffing te aanvaarden. Het voorspel tot deze belastingheffing was al niet erg moedgevend. Trotabas vermeldt, dat meer dan 200 wetsvoorstellen werden gedaan voor het tweede ontwerp Caillaux in 1909 door de Kamer werd aanvaard, maar door de Senaat werd verworpen, terwijl eerst tijdens de eerste wereldoorlog dit ontwerp werd aanvaard.

Trotabas geeft dan verder buitengewoon interessante overzichten omtrent het aantal van de aangeslagenen, het totale belastbare inkomen en de opbrengst van de belasting. Door de voortdurende devaluaties werden progressies geheven, die in het verleden voor werkelijk hoge koopkrachtige inkomens waren bestemd, doch die later werden gevorderd van weliswaar nominaal hoge inkomens, maar met een bescheiden reële waarde. Het gevolg is geweest, dat de ontduiking een ontstellende omvang heeft aangenomen, hetgeen wel blijkt uit het feit, dat van de totale belastbare opbrengst 64.70 % werd opgebracht door de genietters van lonen en salarissen, die door de voorheffingen nu eenmaal geen kans zagen aan de algemene ontduiking mee te doen. Tenslotte heeft men dan ook de arbeiders voor een belangrijk gedeelte geheel moeten vrijstellen van de belasting, zij het ook, dat dit mede uit politieke overwegingen geschiedde. Trotabas komt dan ook tot de conclusie, dat de belastingherziening 1914/1917 tot een totaal échec heeft geleid.

Prof. Mr A. Pitlo schrijft over „Notariaat en Belastingrecht". Volgens de schrijver zelf is de belangrijkste opmerking, die men over dit onderwerp kan maken, deze: „dat het wezen der zaken geen enkele verbinding „tussen notariaat en belastingrecht medebrengt".

Zo somber blijkt het echter bij verdere kennisneming van het opstel ook weer niet te zijn en terecht wordt er op gewezen, dat een notaris op het gebied van het successie- en registratierecht de specialist is.

Dr M. J. Prinsen wijdt een artikel aan „De functie van de gemeente in het huidige staatsbestel, gezien in het licht van de financiële verhouding tussen rijk en gemeenten". De schrijver komt daarin tot de conclusie, dat de gemeenten nog steeds een zeer belangrijke plaats in ons staatsbestel innemen en dat daarmee ook de noodzakelijkheid van een, zij het ook beperkte, financiële zelfstandigheid is vastgesteld. Bij de uitwerking van deze gedachte is de schrijver wel uiterst vaag gebleven, hetgeen hij kon verontschuldigen door te verwijzen naar de werkzaamheden van de commissie Oud en de aard van zijn functie.

Mr J. H. Th. Schipper geeft een interessante beschouwing over de fiscale betekenis van de internationale verhouding tussen moeder- en dochtermaatschappijen. Ten aanzien van de Engelse jurisprudentie vermeldt de schrijver, dat als regel „het feit, dat een „contract is made in the U.K." „voldoende is om te geraken tot de vaststelling van het feit, dat de daar „uit voortvloeiende winst in Engeland is ontstaan. Deze regel geldt algemeen en heeft derhalve ook betekenis voor de leveringen op contract „tussen moeder- en dochtermaatschappijen. Het is merkwaardig het formeel van deze opvatting te vergelijken met de tendenz welke op andere

„gebieden van de Engelse jurisprudentie bestaat om te trachten het wezen „van de zaak te doorgronden”.

Gaat men de jurisprudentie na, dan blijkt dat deze ogenschijnlijk zo formele regel toch wel degelijk een zeer sterk materiële ondergrond heeft. Men gaat er nl. van uit, dat een koopman primair ten doel heeft goederen met winst te verkopen en dat derhalve in het algemeen dit bedrijf uitgeoefend wordt daar, waar de contracten worden gemaakt. In de jurisprudentie vindt men dan ook de scherpe onderscheiding tussen „trading *with a country*” en „*within a country*”.

Prof. Dr Ernst Blumenstein geeft een bespreking van de jurisprudentie van het Zwitsersse Bundesgericht betreffende de dubbele belastingheffing en haar betekenis voor het internationale belastingrecht. Voor degenen, die de vroeger verschenen werken van Prof. Blumenstein kennen, wordt hier geen nieuw gezichtspunt geopend.

Mr H. Schuttevæer schreef over „Internationale vraagstukken bij de heffing van belastingen wegens nalatenschappen”. Op pag. 193 vermeldt de schrijver een in 1790 in Erlangen van een anoniem auteur verschenen werkje „Ueber Erbschaftssteuer oder lachende Erben-Gebühr”. Mr Schuttevæer schrijft dan: „In dit boekje wordt, voorzover mij bekend, het „probleem der dubbele belastingheffing wegens nalatenschappen voor het „eerst aangevoerd”. Ik veronderstel, dat de schrijver de titel van dit boek ontleend aan „Double taxation and international fiscal cooperation” van Seligman. Seligman zegt echter niet, dat het het eerste boek is, maar noemt het slechts „a remarkable work at the end of the century”.

Hoewel het recht van exue hier te lande zeker niet gelijk gesteld mag worden met het recht van successie, doen er zich toch analoge kwesties bij voor. Immers door dit recht te heffen naast het recht van collateraal successie ontstond eveneens een dubbele belastingheffing. Al heel vroeg sloten de steden overeenkomsten betreffende de uitsluiting van het recht van exue. Zo werd reeds op 17 Augustus 1553 een regeling gesloten betreffende het recht van exue tussen de steden Amsterdam en Alkmaar. Het accoord zelf is niet behouden gebleven. Op pag. 231 van het eerste deel van de Handvesten van Amsterdam vindt men echter de overeenkomstige regeling met de stad Antwerpen uit het jaar 1659. Daarna vindt men o.a. dat:

„hare Ed: accorderen ende verdragen bij desen/dat het recht van Issue/'t „welck beide de Steden Amsterdam ende Antwerpen onwederspreke „lijck/soo over uijtgaende Erffnisse ende Nalatenschappen/als het ver „anderen van domicilium van eenige der voors. respective Steden Poo „teren of Ingesetenen/in competerende/in 't regard vande wedersijdtse „Ingesetenen eeuwiglijck ende erffelijck tegen den anderen sal sijn ende „blijven gemortificeert ende vernietight/gelijck hare Ed: hinc inde 't selve „mortificeren ende vernietigen bij desen”.

Verder behandelt Simon van Leeuwen in zijn Rooms-Hollands Recht deze materie ook reeds. In de mij ter beschikking staande druk van 1678 vermeldt van Leeuwen op pag. 277, III Bouk, XI Deel, reeds een overeenkomst tussen de gemeenten Oudewater en Delft van 4 Maart 1427, waarin:

„die van Oudewater aan de stad Delv beloven: dat sij tot genen dagen „aan Ervnissen, nog aan bestervenissen, die hare Poorteren en Innewoon „deren in het regtsgebied van Oudewater mogten aanbesterven, belasten, „nog beswaren en sullen, met enig pondgeld van hen te eijssen, of te „nemen, ten waar datter de Burgemeesters van der Stede wegen van

„Delv, voor en eerst van haar Poorteren van Oudewater eijsscheden en „namen”.

Men ziet hier dus reeds in optima forma verdragen ter voorkoming van dubbele belasting en het beginsel der reciprociteit.

Tot slot geeft Prof. Dr B. Schendstok een bijzonder interessante beschouwing over „De invloed van de belastingheffing op het internationale kapitaalverkeer”, waarin o.a. gewezen wordt op de invloed van de de-vezienmaatregelen, contingenteringen en belastingen op goederen- en kapitaalbeweging bij papieren standaard. Deze studie is uiterst actueel, doch leent zich moeilijk voor een korte weergave. Bovendien vrees ik, dat ik toch reeds een onbescheiden gebruik van de voor mij beschikbare ruimte heb gemaakt, maar een dergelijk verzamelwerk is nu eenmaal moeilijk in kort bestek samen te vatten.

Wij kunnen de lezing en bestudering van deze buitengewoon interessante bundel van harte aanbevelen. Deze staat op hoog peil en vormt een waardig huldebetoon voor Adriani.

INGEKOMEN BOEKEN.

Ir Ernst Hijmans, Hoofdlijnen der toegepaste organisatie. *N.V. Uitg. Mij AE. E. Kluwer*, Deventer, f 19,75.

Een hoogtijdag in het bestaan van de Ned. Broederschap van Accountants, tekst van twee redevoeringen uitgesproken ter gelegenheid van het 40-jarig bestaan der Vereniging.

Het notariaat en de plaats van de notaris in de samenleving, stenografisch verslag van het debat over prae-adviezen door *A. W. Voors* en *A. M. Vroom*, uitgegeven door de *Broederschap der candidaat-notarissen*.

Dr Mr L. P. van der Does, *Dr Mr W. Schuurmans Stekhoven* en *B. Veltman*. De Sociale Verzekering, *N.V. Uitgevers Mij Æ. E. Kluwer*, Deventer.

Ir V. W. van Gogh, Bedrijfsorganisatie, *Ned. Uitgev. Mij*, Leiden, f 6,75.

Wet op de publiekrechtelijke bedrijfsorganisatie, toegelicht door *Mr W. J. Geertsema* met een voorwoord van *Prof. Mr A. N. Molenaar*.

Drs B. M. de Groot, Algemene beginselen der accountancy, *Uitgev. Mij W. de Haan N.V.* Utrecht, f 15,—.

Mr C. Weststrate en *Mr G. H. A. Grosheide*. Verenigingen en Naamloze Vennootschappen, *N. Samson N.V.*, Alphen a/d Rijn.

Dr O. Bakker en *Drs P. de Wolff*, Oefeningen in Statistiek, I opgaven, *P. Noordhoff N.V.* Groningen.

Dr P. J. Verdoorn, Grondslagen en techniek van de marktanalyse, *H. E. Stenfert Kroese's Uitg. Mij N.V.* Leiden.

P. H. M. v. Brussel, Lexicon voor de Bedrijfsadministrateur, *N.V. Uitgev. Mij v/h G. Delwel*, Den Haag.