

Vergaderjaar 1995–1996

24 677

Wijziging van de Wet van 12 december 1991 tot wijziging van het fiscale regime voor onderhoudsvorzieningen en spaarvormen alsmede van het fiscale regime voor verzekeraars en directiepensioenlichamen

Nr. 5

NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG

Ontvangen 11 juli 1996

De leden van de fractie van het CDA hebben met belangstelling kennis genomen van dit wetsvoorstel. De leden van de fracties van de PvdA, de VVD en D66 ben ik erkentelijk voor het feit dat zij in beginsel akkoord gaan met het herstellen van een fout die is gemaakt bij de parlementaire behandeling van de Brede Herwaardering.

De leden van de fractie van de PvdA vragen of bij het opstellen van het besluit van 26 oktober 1992, nr. DB92/634, BNB 1993/15, ervan uit is gegaan dat de rekenrente die zou worden gehanteerd in het kader van de openingsbalans per 1 januari 1992 en de rekenrente die zou worden gehanteerd aan het einde van 1992 gelijk zouden zijn. Deze vraag kan ik bevestigend beantwoorden. Dit blijkt onder meer uit de volgende passage uit voornoemd besluit: «Onderdeel van het stelsel is ook de te hanteren rekenrente. Op grond van artikel 9a, zesde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, belooft deze rekenrente ten minste 4%. De aandacht zij erop gevestigd dat de, binnen de marges van goed koopmansgebruik, gekozen rekenrente ook aan de openingsbalans ten grondslag dient te worden gelegd. Aldus wordt voorkomen dat bij de bepaling van de fiscale winst over het eerste (belaste) jaar een verlies tot uitdrukking wordt gebracht, dat niet in dat jaar is geleden.»

De veronderstelling van deze leden dat de rekenrente voor niet-geïndexeerde pensioenen op 1 januari 1992 voor de bepaling van de waarde in het economische verkeer in het algemeen rond de 8% lag en die van open-geïndexeerde pensioenen rond de 4%, is juist. Ook hun vraag of door deze verschillende rekenrenten een deel van de onderhavige problematiek is ontstaan, kan ik bevestigend beantwoorden. Men blijkt namelijk in de praktijk bij open-geïndexeerde pensioenen een rekenrente van 8% te hanteren om de toevoeging aan het eigen vermogen te berekenen die ingevolge de toezegging zou zijn toegestaan.

De leden van de PvdA-fractie gaan ervan uit dat bij directiepensioenlichamen de pensioenverplichtingen gewaardeerd moeten worden overeenkomstig de uitgangspunten voor het verzekeringswezen. In dit verband vragen zij of het in de verzekeringswereld gebruikelijk is een open-geïndexeed pensioen te waarderen uitgaande van een nominaal pensioen zonder indexeringsaanpassing. Zij kunnen zich dit niet voorstellen. Ik kan deze leden antwoorden dat open-geïndexeerde

pensioenen in de praktijk niet kunnen worden verzekerd bij (grote) verzekeringsmaatschappijen. Bij bedrijfs- of beroepspensioenfondsen is dit wel mogelijk. De premiestelling is in dat geval gebaseerd op een lagere rekenrente (doorgaans 4%) dan bij niet-geïndexeerde pensioenen. Voor de berekening van de waarde van de pensioenverplichtingen in het economische verkeer is dezelfde rekenrente van belang.

De leden vragen of het besluit van 16 augustus 1995 en het onderhavige wetsvoorstel zijn te beschouwen als een bijzondere namelijk wettelijke – toepassing van de foutenleer. Tevens vragen zij naar een algemene uiteenzetting van de consequenties van toepassing van de foutenleer ingeval de pensioenverplichtingen inmiddels zijn vrijgevallen wegens sterfte, zijn afgekocht of zijn overgedragen aan een derde. Mijn reactie hierop is dat de toepassing van de in het genoemde besluit en in dit wetsvoorstel vervatte maatregelen inderdaad een toepassing is van de foutenleer via wettelijke weg. Zowel de in dit wetsvoorstel vervatte maatregelen als de foutenleer beogen een in het verleden gemaakte fout te herstellen in het oudste nog openstaande jaar zonder dat iets «tussen wal en schip valt».

Met betrekking tot de onderhavige problematiek zou indien over het jaar van de vrijval wegens sterfte, de afkoop of de overdracht nog geen definitieve aanslag is opgelegd, de foutenleer als volgt worden toegepast. Allereerst zouden de pensioenverplichtingen op de beginbalans van dat jaar worden gewaardeerd tegen de waarde in het economische verkeer. De vrijval, de afkoop of de overdracht zou dientengevolge leiden tot een aanslag over het juiste bedrag aan winst. De correctie van de waarde van de pensioenverplichtingen heeft immers plaatsgevonden vóór die vrijval, afkoop of overdracht. Voorts zal – behoudens in het eerste jaar van de belastingplicht – het verschil tussen de waardering van de pensioenverplichtingen bij het begin van het jaar en het eind van het voorafgaande jaar in de winst worden opgenomen om te voorkomen dat iets «tussen wal en schip valt». Deze wijze van corrigeren komt overeen met de toepassing van artikel VIIA, eerste lid, van het onderhavige wetsvoorstel. Ik teken hierbij evenwel aan dat het onzeker is of de foutenleer in deze situaties zonder nadere wetgeving toepassing kan vinden. Het vertrouwen dat belanghebbenden mogelijk zouden kunnen ontlenen aan de in het verleden gedane toezegging, speelt hierbij een belangrijke rol. Ook indien dit vertrouwen de toepassing van de foutenleer niet zou verhinderen, zou de belastingheffing met toepassing van deze foutenleer van geval tot geval kunnen verschillen. Indien over het jaar van de vrijval, de afkoop of de overdracht reeds een definitieve aanslag is opgelegd, kan namelijk de foutenleer niet meer worden toegepast omdat in dat geval de pensioenverplichtingen niet meer op de beginbalans van het oudste nog openstaande jaar voorkomen. De geschetste onzekerheden en tekortkomingen die zijn verbonden aan de toepassing van de foutenleer, worden met de voorgestelde wettelijke maatregel voorkomen.

De leden van de PvdA-fractie hebben in het Nader Rapport een reactie gemist op de opmerking van de Raad van State dat niet kan worden gesteld dat de toezegging steeds tot een fiscale bevoordeling leidt die niet is beoogd en waarvan belanghebbenden in redelijkheid ook niet kunnen vergen dat deze hun zou worden toegestaan en vragen alsnog om een reactie. Naar aanleiding hiervan merk ik op dat ik onder punt 1 van het Nader Rapport heb aangegeven dat de door de Raad genoemde situatie waarin de premiebetalingen voor de toekomstige indexering (nog) niet hebben plaatsgevonden of niet schuldig zijn erkend zich in de praktijk in zakelijke verhoudingen niet zal voordoen. Een pensioenlichaam zal geen indexatieverplichting aangaan zonder dat daar een adequaat recht op premie of nog te ontvangen premie tegenover staat. Bovendien zal in de periode vóór 1 januari 1992 zoveel mogelijk premie ten laste van de doterende vennootschap zijn gebracht teneinde zo groot mogelijke bedragen bij het pensioenlichaam onbelast te laten renderen. Mocht de

geschetste situatie zich in niet-zakelijke verhoudingen voordoen, dan kan sprake zijn van een vermomd dividend dat dient te worden gecorrigeerd. Een dergelijke correctie staat echter los van de onderhavige problematiek.

Deze leden hebben begrepen dat de overgang van belastingvrijdom naar belastingplicht voor directiepensioenlichamen tot uitvoerige correspondentie tussen belanghebbenden en de Belastingdienst heeft geleid. Zij vragen of de inhoud van dit wetsvoorstel deze procedure opnieuw in gang zou zetten. Ik kan deze vraag ontkennend beantwoorden. Het bedrag voor coming-backserviceverplichtingen dat belanghebbenden in hun aangifte over 1992 aan het fiscaal (eigen) vermogen hebben toegevoegd, is een uitgangspunt voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel vervatte maatregelen. Indien de aanslag over 1992 is vastgesteld zal naast het bedrag voor de coming-backserviceverplichtingen ook de waarde in het economische verkeer van de pensioenverplichtingen vaststaan. Slechts indien dit niet het geval is zal toepassing van voornoemde maatregelen kunnen leiden tot – relatief eenvoudige – herzieningen van de pensioenberekeningen. Op de vraag van deze leden wat dit betekent voor de kosten van het betreffende directiepensioenlichaam, kan ik hun meedelen dat deze kosten vanwege het relatief eenvoudige karakter van de herzieningen gering zullen zijn.

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de PvdA-fractie of de budgettaire derving die het gevolg zou zijn van de toezegging vanwege het systeem van verliesverrekening en de aard van de directiepensioenlichamen niet naar beneden zou moeten worden bijgesteld, kan ik deze leden antwoorden dat het in de memorie van toelichting genoemde bedrag van f 0,5 à f 1 mld de derving is die gecumuleerd in de tijd zou optreden. Eventuele verliesverrekening is met name van betekenis voor het tempo waarin het bedrag aan budgettaire derving tot uiting zou komen, en zal slechts een geringe invloed hebben op het gecumuleerde bedrag van de budgettaire derving. Slechts verliesverdamping, bij voorbeeld door een faillissement, beïnvloedt de omvang van het gecumuleerde bedrag. Ook de specifieke aard van directiepensioenlichamen zal weinig invloed hebben op de omvang van de gecumuleerde budgettaire derving. Het is waarschijnlijk dat vele directiepensioenlichamen door de aard van hun activiteiten niet aanstands voldoende fiscale winst hebben om het voordeel van de toezegging zelf direct te kunnen verzilveren. Dit laat echter onverlet dat deze directiepensioenlichamen het voordeel, hetzij doordat zij deel uitmaken van een fiscale eenheid, hetzij via voorwaartse verliesverrekening, uiteindelijk zullen kunnen realiseren.

Het is mij bekend, zo kan ik de leden van de PvdA-fractie op hun vraag antwoorden, dat er belastingplichtigen zijn die trachten de met ingang van 1 januari 1995 verplichte actuariële waardering van pensioenverplichtingen te omzeilen door pensioenaanspraken elders onder te brengen. Een maatregel hiertegen is in voorbereiding.

De leden van de fractie van het CDA vragen een verklaring voor het feit dat de fout die dit wetsvoorstel beoogt te herstellen, is gemaakt in een periode waarin de Tweede Kamer onder meer bestond uit een aantal briljante fiscalisten. Een briljante verklaring heb ik hiervoor niet kunnen vinden.

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de fractie van het CDA waarom het herstel van de gemaakte fout zo lang heeft geduurd en de vraag van de leden van de VVD-fractie of de advieswereld ten aanzien van deze problematiek niet alerter is geweest dan het Ministerie van Financiën, merk ik het volgende op. In de eerste plaats gaat het om een gecompliceerde materie waarbij de problematiek vanuit verschillende invalshoeken kan worden gezien en gewogen. Voorts is met de beleidsvoorbereiding en de technische uitwerking van een reparatiemaatregel

ook de nodige tijd gemoeid. Niettemin erken ik dat het te lang heeft geduurd.

De leden van de fractie van het CDA, die aangeven dat zij altijd grote bezwaren hebben gehad tegen belastingverhogingen achteraf, vragen een onderbouwing van het budgettaire belang van de maatregel. Ook de leden van de fractie van de VVD vragen daarom. In de eerste plaats moet worden opgemerkt dat het hier niet gaat om een belastingverhoging achteraf. Het gaat om het voorkomen van onbedoelde voordeel dat belanghebbenden zouden genieten door gebruik te maken van de toezegging. Naar aanleiding van de vraag naar een onderbouwing van het budgettaire belang merk ik op dat het aantal directiepensioenlichamen in Nederland in de orde van grootte van 25 000 ligt. Volgens waarnemingen vanuit de Belastingdienst zouden deze lichamen – afhankelijk van hun situatie – zonder reparatie een onbedoelde aftrek kunnen behalen die veelal varieert tussen f 100 000 en f 500 000. Zou ieder lichaam van de toezegging gebruik maken en een onbedoelde aftrek van bij voorbeeld f 100 000 behalen, dan zou de budgettaire derving in de orde van grootte van f 875 mln liggen. Gezien de onzekerheden over het aantal directiepensioenlichamen dat van de onbedoelde aftrek gebruik zal willen maken en het bedrag van deze aftrek per directiepensioenlichaam, heb ik in de memorie van toelichting bij de raming van de budgettaire derving die zou kunnen optreden een ruime marge aangehouden (f 0,5 à f 1 mld).

In het licht van de terugwerkende kracht van het onderhavige wetsvoorstel stellen de leden van de fractie van de VVD en van D66 de vraag aan de orde wanneer en in hoeverre bij de belastingwetgeving sprake kan zijn van terugwerkende kracht. Op hun verzoek heb ik de notitie die ik over dit onderwerp had toegezegd (Handelingen II, 1994/95, blz. 99–6066/99–6067) als bijlage bij deze nota gevoegd.

De Staatssecretaris van Financiën,
W. A. F. G. Vermeend

NOTITIE TERUGWERKENDE KRACHT EN EERBIEDIGENDE WERKING

Bijlage bij de nota naar aanleiding van het verslag bij het voorstel van wet tot wijziging van de Wet van 12 december 1991 tot wijziging van het fiscale regime voor onderhoudsvorzieningen en spaarvormen alsmede van het fiscale regime voor verzekeraars en directiepensioenlichamen.

1. Aanleiding voor deze notitie

In het verleden is er tijdens de parlementaire behandeling van fiscale regelgeving regelmatig gesproken over terugwerkende kracht. Dit onderwerp krijgt, gelet op het belang van de rechtszekerheid, terecht de nodige aandacht. Tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel belastingheffing met betrekking tot genotsrechten op onroerende en roerende zaken¹ heeft de fractie van de VVD mij gevraagd over dit onderwerp een nieuwe notitie op te stellen. Daarin zou moeten worden ingegaan op de problematiek van terugwerkende kracht en eerbiedigende werking van fiscale regelgeving van de formele wetgever en de criteria die daarbij moeten worden gehanteerd². Met deze notitie voldoe ik gaarne aan de toezegging die ik in dit kader heb gedaan. Uiteraard wordt in deze notitie ook verwezen naar de eerdere discussies, bijvoorbeeld die bij de wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen in verband met de Bekendmakingswet³. Verder wordt rekening gehouden met de richtlijnen die de Aanwijzingen voor de regelgeving geven.

Voordat wordt ingegaan op de criteria voor het hanteren van terugwerkende kracht en eerbiedigende of uitgestelde werking, worden hieronder eerst de begrippen terugwerkende kracht en onmiddellijke, eerbiedigende en uitgestelde werking omschreven.

2. Begrippen onmiddellijke werking, terugwerkende kracht, eerbiedigende en uitgestelde werking

Bij een nieuwe regeling of wijziging van een regeling wordt steeds overwogen of overgangsbepalingen noodzakelijk zijn. Uitgangspunt is dat een regeling zoals dat wordt genoemd «onmiddellijke werking» heeft. Dat wil zeggen dat een nieuwe regeling niet slechts van toepassing is op hetgeen na haar inwerkingtreding voorvalt, maar ook op hetgeen reeds bij haar inwerkingtreding bestaat, zoals bestaande rechtsposities en verhoudingen. Van dit uitgangspunt kan op twee manieren worden afgeweken. Enerzijds door het verlenen van terugwerkende kracht aan een regeling, anderzijds door het verlenen van eerbiedigende of uitgestelde werking. Is van een dergelijke afwijking van het genoemde uitgangspunt sprake, dan wordt dit in de wettekst uitdrukkelijk bepaald.

Door het verlenen van terugwerkende kracht aan een regeling worden de voorziene rechtsgevolgen gerekend te zijn ingetreden vanaf een nader aangeduid tijdstip voorafgaande aan de inwerkingtreding van die regeling. Door het verlenen van eerbiedigende of uitgestelde werking aan een regeling blijft een reeds daarvòòr geldende regeling blijvend (eerbiedigende werking) of voor een bepaalde periode (uitgestelde werking) van toepassing op nader aangeduide feiten of verhoudingen.

3. Criteria voor het verlenen van terugwerkende kracht

Zoals gezegd is het uitgangspunt dat een regeling onmiddellijke werking heeft. Het verlenen van terugwerkende kracht aan een regeling betekent een zekere aantasting van de rechtszekerheid van de burger. Daarom wordt aan belastende regelingen, behoudens in uitzonderlijke gevallen, geen terugwerkende kracht toegekend (vergelijk de Aanwij-

¹ Voorstel van Wet tot wijziging van de inkomstenbelasting en de vermogensbelasting (belastingheffing in geval van uiterlijk op een vast tijdstip eindigende genotsrechten op onroerende en roerende zaken), alsmede van de loonbelasting (aanpassing regime werknemersspaarregelingen); (kamerstukken II 1993/94, 23 219).

² Handelingen II 1995/96, blz. 99–6063 tot en met 6068.

³ Voorstel van Wet tot wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en de Algemene wet inzake de douane en de accijnzen in verband met de Bekendmakingswet (zie met name kamerstukken I 1989/90, 21 152, nr. 53b).

zingen voor de regelgeving, aanwijzing 167 met toelichting en de adviezen van de Raad van State op dit punt⁴). Overigens is terugwerkende kracht in het geval van strafbepalingen in alle gevallen verboden (artikel 16 van de Grondwet). Voor belastingwetten is terugwerkende kracht niet uitgesloten (vergelijk artikel 104 van de Grondwet).

Bij de beantwoording van de vraag of sprake is van een uitzonderlijk geval waarbij aanleiding is voor het verlenen van terugwerkende kracht aan een regeling, spelen zowel rechtskundige als beleidsmatige aspecten een rol. Het gaat om een afweging van belangen. De belangen van de individuele burgers bij rechtszekerheid moeten zorgvuldig worden afgewogen tegen de belangen van de samenleving als geheel die zijn gediend met de terugwerkende kracht van een nieuwe regeling. Voor de formele wetgever is er dus een vraag van afweging, zij het soms een moeilijke afweging. Op het terrein van belastingen gaat het daarbij voortdurend om afwegingen van enerzijds de belangen van de samenleving als geheel en anderzijds die van bepaalde contribuabelen.

Bij de vraag of het verlenen van terugwerkende kracht aan een regel aanvaardbaar is zijn twee elementen te onderscheiden, te weten het inhoudelijke element en het tijdselement. Voor het inhoudelijke element is van belang of er, bezien in het licht van het rechtszekerheidsbeginsel, een voldoende rechtvaardiging bestaat voor het toekennen van terugwerkende kracht aan de regeling. Voor het tijdselement is onder meer van belang of de nieuwe regeling voorzienbaar is.

Juist omdat terugwerkende kracht slechts in uitzonderlijke gevallen aan een regeling wordt toegekend en de afweging van de betrokken belangen steeds van geval tot geval moet plaatsvinden, zijn hiervoor geen eenduidige regels te formuleren. Wel zijn er enkele uitgangspunten te noemen die van belang zijn bij de afweging van de verschillende belangen die een rol spelen bij de vraag naar de wenselijke reikwijdte van een regeling.

Hoewel in de meeste gevallen het initiatief tot het verlenen van terugwerkende kracht aan een regeling door het kabinet zal worden genomen, staat voorop dat dit niet een exclusieve aangelegenheid is van het kabinet. Het is uiteindelijk een beslissing van de formele wetgever die de reikwijdte van een regeling bepaalt. De Staten-Generaal hebben dus mede een beslissende rol. Uiteraard is hierbij ook de advisering door de Raad van State van groot belang.

Voldoende rechtvaardiging voor terugwerkende kracht

Een voldoende rechtvaardiging voor het verlenen van terugwerkende kracht kan bestaan indien het gaat om regelingen die misbruik of oneigenlijk gebruik beogen tegen te gaan, waarbij snel ingrijpen van de wetgever is geboden ter wille van een rechtvaardige belastingheffing⁵.

Eveneens kan snel ingrijpen van de wetgever ter wille van een rechtvaardige belastingheffing geboden zijn indien sprake is van een evidente omissie in een wet die leidt tot duidelijk onbedoelde gevolgen, waardoor bijvoorbeeld aanmerkelijke fiscale claims verloren gaan.

Een andere rechtvaardiging voor het toekennen van terugwerkende kracht is de noodzaak tot het plotseling laten gelden van een nieuwe regeling om te voorkomen dat burgers maatregelen treffen waardoor de regeling haar beoogde effect ontbeert of zelfs een tegenovergesteld effect sorteert. Dit is het zogenaamde aankondigingseffect⁶.

In dit verband speelt ook het gelijkheidsbeginsel een rol. Indien een regeling wordt aangekondigd die misbruik of oneigenlijk gebruik beoogt tegen te gaan, kan het toekennen van terugwerkende kracht nodig zijn om te voorkomen dat een ongewenste ongelijke behandeling ontstaat tussen enerzijds de belastingplichtigen die nog snel een constructie (kunnen) opzetten om van de oude regeling gebruik te maken en anderzijds de belastingplichtigen die dat niet kunnen of willen.

⁴ Zie bijvoorbeeld kamerstukken II 1995/96, 24 761, B, punt 32 en kamerstukken II 1994/95, 24 172, A, punt 1 en 2.

⁵ Vergelijk bijvoorbeeld wetsvoorstel 18 203 (vereenvoudiging WIR-regime en bestrijding oneigenlijk gebruik) en wetsvoorstel 24 172 (BTW-reparatie in verband met bestrijding van constructies met onroerende zaken). Zie ook de adviezen van de Raad van State ter zake, met name kamerstukken II 1994/95, 24 172, A, punt 2.

⁶ Vergelijk wetsvoorstel 18 203 (vereenvoudiging WIR-regime en bestrijding oneigenlijk gebruik). Zie verder ook wetsvoorstel 24 172 (BTW-reparatie in verband met bestrijding van constructies met onroerende zaken) en wetsvoorstel 20 648 (bloot-eigendom roerende zaken). Zie ook de adviezen van de Raad van State ter zake, met name kamerstukken II 1994/95, 24 172, A, punt 2.

Voorts kunnen ook ingrijpende budgettaire gevolgen en uitvoeringsaspecten van belang zijn in de afweging om terugwerkende kracht aan een maatregel te verlenen⁷.

Periode van terugwerkende kracht

Het tweede element dat hier speelt is het tijdslement. Het ziet op de noodzaak om de periode van de terugwerkende kracht te beperken. Dit hangt nauw samen met de voorzienbaarheid van de terugwerkende kracht. De grens van de terugwerkende kracht zal daarom veelal moeten samenvallen met de datum waarop van de betrokkenen redelijkerwijs kan worden gevergd dat zij, reeds voorafgaande aan de inwerkingtreding, met de verandering in de regelgeving rekening konden houden⁸. Daarbij geldt als uitgangspunt dat een regeling niet verder terugwerkt dan tot het moment waarop het publiek van regeringswege in kennis is gesteld van het voornemen tot het vaststellen van een regeling, bijvoorbeeld door indiening van het wetsvoorstel bij de Staten-Generaal⁹ dan wel door middel van een persbericht waarin de hoofdlijnen worden geschetst van de voorgestelde regeling en waarin tevens een mogelijke terugwerkende kracht van het voorstel is aangekondigd.

Het zal doorgaans de ministerraad zijn die het initiatief neemt om aan een regeling terugwerkende kracht te verlenen. Bij voorgenomen terugwerkende kracht brengt de rechtszekerheid mee dat de publieke mededeling van het desbetreffende besluit duidelijkheid moet geven over de hoofdlijnen van de voorgestelde regeling¹⁰. Zodanige mededeling kan dan voldoende zijn om aan de maatregel, indien deze na aanvaarding door de Staten-Generaal tot stand komt, terugwerkende kracht te verlenen tot het tijdstip van die mededeling. Het rechtszekerheidsbeginsel wordt op deze wijze niet geschonden, omdat een burger vanaf het moment van de aankondiging van de voorgenomen regels niet langer kan vertrouwen op het ongewijzigd blijven van de bestaande regels. Niettemin zal steeds in de afweging moeten worden betrokken dat terugwerkende kracht een periode van onzekerheid meebrengt, omdat bij de aankondiging van de nieuwe wet nog niet zeker is of het voorstel van wet daadwerkelijk en ongewijzigd het Staatsblad zal halen. Daarom moet er, gelet op het rechtszekerheidsbeginsel, behoedzaam worden omgegaan met het verlenen van terugwerkende kracht aan regelgeving¹¹.

In dit verband zijn ook van belang de adviezen van de Raad van State met betrekking tot het verlenen van terugwerkende kracht aan wettelijke maatregelen. De Raad van State acht blijkens zijn adviezen terugwerkende kracht verantwoord, indien van de aanvang af ook voor de belanghebbenden duidelijkheid bestaat over de vraag welke beleidsmaatregelen het kabinet heeft willen treffen en met ingang van welke datum¹².

In dit verband kan verder worden gewezen op de jurisprudentie van de Hoge Raad waarin de terugwerkende kracht van (wijzigingen van) heffingsverordeningen van gemeenten wordt getoetst¹³. Uit deze jurisprudentie blijkt dat de Hoge Raad terugwerkende kracht van wetgevende maatregelen aanvaardt, mits sprake is van een bijzondere omstandigheid die zulks rechtvaardigt. Daarbij is met name van belang dat een nieuwe maatregel voor de belanghebbenden in zodanige mate voorzienbaar kan zijn, dat reeds die omstandigheid een afwijking van het beginsel dat wetgevende maatregelen alleen voor de toekomst behoren te gelden rechtvaardigt¹⁴.

Het tijdslement speelt ook anderszins. Zo kan terugwerkende kracht ook aanvaardbaar zijn indien er sprake is van een reparatie die anderszins al voorzienbaar was. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de situatie waarin er sprake is van een voor belastingplichtigen kenbare evidente omissie in de wetgeving die wordt gerepareerd, dan wel aan een situatie waarin het kabinet of de Staten-Generaal reeds heeft aangegeven reparatiewetgeving wenselijk te achten. Een belastingplichtige die een

⁷ Zie bijvoorbeeld wetsvoorstel 13 004 (coming-backservice).

⁸ Vergelijk de Aanwijzingen voor de regelgeving, toelichting bij aanwijzing 167.

⁹ Zoals bepleit door het VVD-kamerlid de heer Van Rey (handelingen II 1995/96, blz. 101–6160 tot en met 6161).

¹⁰ Vergelijk het advies van de Raad van State en het nader rapport inzake het voorstel van Wet tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken, Kamerstukken II 1994/95, 24 172, A.

¹¹ Vergelijk bijvoorbeeld wetsvoorstel 20 316 (wijziging van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 in verband met afschaffing van investeringsbijdragen).

¹² Zie kamerstukken II 1987/88, 20 316, A, punt 2. Vergelijk ook kamerstukken II 1995/96, 24 761, B, punt 32. Vergelijk ook het voorstel van Wet tot wijziging van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (inwerkingtreding verhoging van het huurwaardeforfait) met het advies van de Raad van State ter zake (kamerstukken II 1990/91, 22 161, B).

¹³ Overigens toetst de rechter een wet in formele zin niet aan fundamentele rechtsbeginselen en beginselen van behoorlijke wetgeving. Vergelijk Hoge Raad 14 april 1989, NJ 1989, 469 (Harmonisatiewet) en Hoge Raad 21 maart 1990, BNB 1990/179 (Wet op de motorrijtuigenbelasting 1966). Zie in dit verband ook Hoge Raad 21 april 1993, BNB 1993/205 (basispremie investeringsbijdragen).

¹⁴ Zie Hoge Raad 24 oktober 1984, BNB 1985/59 (Verordening rioolrecht gemeente Havelte) en Hoge Raad 7 maart 1979, BNB 1979/125 (Verordening onroerend-goedbelastingen gemeente Rotterdam). Vergelijk voorts Hoge Raad 7 oktober 1992, BNB 1993/4 (Legesverordening gemeente Beerta).

evidente omissie in de wetgeving ontdekt en daarop inspeelt, bijvoorbeeld door het opzetten van een constructie, handelt speculatief en geheel voor eigen risico, en moet niet verbaasd zijn indien die omissie met terugwerkende kracht wordt gerepareerd.

De terugwerkende kracht van een maatregel kan zich dus in beginsel uitstrekken tot het moment waarop die maatregel voorzienbaar was. Er moeten zeer zwaarwegende argumenten zijn om de werking van een regeling tot nog verder in het verleden uit te strekken. Dergelijke zwaarwegende argumenten kunnen bestaan in zeer grote budgettaire belangen dan wel in het voorkomen van onbedoeld en ongerechtvaardigd voordeel voor een beperkte groep van belastingplichtigen.

4. Criteria voor het verlenen van eerbiedigende of uitgestelde werking

Naast het verlenen van terugwerkende kracht kan ook eerbiedigende of uitgestelde werking aan een regeling worden verleend. Door het verlenen van eerbiedigende of uitgestelde werking blijft een reeds geldende regeling blijvend (eerbiedigende werking) of voor een bepaalde periode (uitgestelde werking) van toepassing op nader aangeduide feiten of verhoudingen.

Het toekennen van eerbiedigende of uitgestelde werking kan wenselijk zijn indien het aan de nieuwe regeling voorafgaande rechtsregime heeft geleid tot het ontstaan van gerechtvaardigde verwachtingen omtrent het voortduren van situaties dan wel het al dan niet intreden van aan bepaalde handelingen verbonden rechtsgevolgen, aan welke verwachtingen de nieuwe regeling afbreuk zal doen. In hoeverre deze gerechtvaardigde verwachtingen gehonoreerd moeten worden, hangt in de eerste plaats af van de vraag of de overwegingen die geleid hebben tot het tot stand brengen van de nieuwe regeling, daartoe de ruimte laten. Ook de eerbiedigende werking kent dus een beleidsmatige afweging en een belangenafweging. Daarbij is het karakter van de nieuwe regeling van belang. Indien de regeling een lastenverzwaring voor de belastingplichtige oplevert of een verscherping van de wettelijke bepalingen inhoudt is er, eerder dan in geval van lastenverlichting, aanleiding te denken aan overgangsbepalingen met eerbiediging van oud recht. Verder is van belang dat eerbiedigende werking een bepaalde ongelijke behandeling meebrengt, omdat op bepaalde feiten en verhoudingen de nieuwe regeling van toepassing is terwijl op andere feiten en omstandigheden de daarvoor geldende regeling van toepassing blijft. Voorts spelen het realiteitsgehalte van de verwachtingen en de daarbij betrokken belangen een rol¹⁵.

De omstandigheid dat de inspecteur uitlatingen heeft gedaan waarbij niet uitdrukkelijk is gewezen op de mogelijkheid van een toekomstige wetswijziging zonder eerbiedigende werking, is onvoldoende reden om aan de gewijzigde regeling feitelijk eerbiedigende of uitgestelde werking te verlenen¹⁶. Een dergelijke uitlating houdt immers niet meer in dan een uitleg van de wet, zoals die op dat moment bestaat. Het kan niet zo zijn dat zo'n uitlating van een inspecteur het de wetgever onmogelijk maakt in te grijpen in ongewenste situaties¹⁷.

Op verschillende onderdelen van het belastingrecht moet voortdurend rekening worden gehouden met een verandering van de regelgeving zonder eerbiedigende werking. Het gaat daarbij bijvoorbeeld om conjuncturele of budgettaire regelingen. Een belastingplichtige, en zeker een ondernemer, moet er dan rekening mee houden dat de wet met onmiddellijke werking, dan wel met terugwerkende kracht tot de datum van een persbericht, kan worden gewijzigd. Dergelijke regelingen zijn overigens veelal zo vormgegeven dat ze snel, bijvoorbeeld door middel van een ministeriële regeling, kunnen worden gewijzigd. Als voorbeelden kunnen worden genoemd de regeling ter zake van vermindering afdracht

¹⁵ Vergelijk de Aanwijzingen voor de regelgeving, aanwijzing 169 met toelichting.

¹⁶ Vergelijk Hoge Raad 30 oktober 1985, BNB 1986/33.

¹⁷ Vergelijk kamerstukken II 1994/95, 24 172, nr. 5, blz. 31–32 en nr. 7, blz. 8–9.

loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen in verband met speur- en ontwikkelingswerk¹⁸ en de regeling voor willekeurige afschrijving van de aanschaffings- of voortbrengingskosten van bepaalde bedrijfsmiddelen, zoals bedrijfsmiddelen die bijdragen aan de bescherming van het Nederlandse milieu¹⁹.

Eerbiedigende of uitgestelde werking zal met name worden verleend als de wetgever meent dat de breuk van de nieuwe regeling met het oude recht te groot is en de toepassing van de nieuwe regeling gerechtvaardigde belangen zou schenden, welke zijn ontstaan door onder de oude regeling ingenomen posities die niet of nauwelijks meer kunnen worden veranderd. In dit verband is nog van belang dat in artikel 6:258 van het Burgerlijk Wetboek is bepaald dat de rechter op verlangen van een der partijen de gevolgen van een overeenkomst kan wijzigen of deze geheel of gedeeltelijk kan ontbinden op grond van onvoorziene omstandigheden welke van dien aard zijn dat de wederpartij naar maatstaven van redelijkheid en billijkheid ongewijzigde instandhouding van de overeenkomst niet mag verwachten. Een onvoorziene omstandigheid als hier bedoeld zou kunnen worden gevormd door een wetswijziging waaraan geen eerbiedigende werking is toegekend²⁰.

Het zou echter onjuist zijn te stellen dat in zijn algemeenheid bij wetswijzigingen rekening dient te worden gehouden met door de belastingwet eerder opgewekte verwachtingen. Deze opvatting zou immers tot gevolg hebben dat nauwelijks nog wetswijzigingen kunnen worden doorgevoerd²¹. Dit geldt te meer indien het kabinet in een daartoe strekkende mededeling heeft laten blijken dat bepalingen waarop die verwachtingen zijn gebaseerd binnen afzienbare tijd zullen worden gewijzigd, bijvoorbeeld in verband met misbruik of oneigenlijk gebruik.

5. Afsluiting

Uitgangspunt is dat een regeling van toepassing is op alles dat zich na haar inwerkingtreding voordoet, maar ook op hetgeen bij haar inwerkingtreding bestaat, zoals bestaande rechtsposities en verhoudingen (de zogeheten «onmiddellijke werking»).

Terugwerkende kracht, eerbiedigende werking of uitgestelde werking zijn dus uitzondering. In het voorgaande is aan de hand van de gedachtenwisselingen met het parlement, de adviezen van de Raad van State, de jurisprudentie van de Hoge Raad en de Aanwijzingen voor de regelgeving aangegeven in welke omstandigheden terugwerkende kracht van een regeling aanvaardbaar is en in welke omstandigheden er aanleiding is om aan een regeling eerbiedigende of uitgestelde werking te verlenen.

Bij het opstellen van toekomstige fiscale regelgeving zal het bovenstaande tot richtsnoer worden genomen.

¹⁸ Zie artikel 23 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen.

¹⁹ Zie artikel 10, vierde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Zie voor een wat ouder voorbeeld het percentage van de basisbijdrage bij de voormalige investeringsbijdrage (WIR-premie).

²⁰ Vergelijk artikel VI, eerste lid, van de Wet van 18 december 1995 tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (Stb. 1995, 659).

²¹ Zie ook de brief van mijn ambtsvoorganger aan de Tweede Kamer van 31 januari 1989 (kamerstukken II 1988/89, 20 595, nr. 50).