

Vergaderjaar 1996–1997

25 212

Terugwerkende kracht in fiscale regelgeving

Nr. 1

BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

's-Gravenhage, 8 oktober 1996

Op uw verzoek doe ik u hierbij toekomen mijn notitie inzake terugwerkende kracht en eerbiedigende werking waarvan de tekst eerder gevoegd is als 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 onderhoudsvoorzieningen en spaarvormen alsmede van het fiscale regime voor verzekeraars en directiepensioen-lichamen (kamerstukken II 1995/96, 24 677, nr. 5, blz. 5).

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

NOTITIE TERUGWERKENDE KRACHT EN EERBIEDIGENDE WERKING

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 daarvoor 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 Aanwijzingen 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).

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).

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

Bij de beantwoording van de vraag of er 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 rechtsvaardiging 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.

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

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.

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

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 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.

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).

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 een 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 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

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.

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

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 voortgaande 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.

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).