

## **Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen.**

Bespreking van de dissertatie "Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen" van mr.dr. M.R.T. Pauwels

## 1. Opening door de voorzitter, mr. J.W. van den Berge

Ik open het wetenschappelijk gedeelte van de bijeenkomst van de vereniging. Het is mij een genoegen de inleider van deze middag, mr.dr. M.R.T. Pauwels aan te kondigen. Hij is op 18 september 2009 in Tilburg cum laude gepromoveerd op het proefschrift *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen*, met als ondertitel *Een rechtstheoretisch en positiefrechtelijk onderzoek naar een methode voor vorming van wettelijk overgangsrecht in het belastingrecht*. Het bestuur van onze vereniging had het genoegen te beleven dat drie leden van de toenmalige promotiecommissie, prof. Popelier, prof. Peeters, beiden hoogleraar te Antwerpen, en dr. Bartel, voorheen lid van de Raad van State en daarvoor hoogleraar te Rotterdam, bereid waren om vandaag op te treden als debater. Prof. Peeters is helaas ziek geworden. Het daardoor ontstane probleem is echter minder groot dan het leek, omdat prof. Popelier bereid is het betoog van de heer Peeters voor ons ten gehore te brengen. Eerst krijgt de heer Pauwels het woord voor zijn inleiding en dan komt mevrouw Popelier met de bijdrage van de heer Peeters. Daarna zal de heer Bartel spreken en vervolgens komt mevrouw Popelier weer terug. Na de pauze zal de heer Pauwels reageren op de inbreng van de debaters en is er gelegenheid voor vrij debat.

Op uw stoel hebt u een aantal stellingen aangetroffen. U mag over die stellingen stemmen. Daarom hebt u ook een rode en een groene kaart aangetroffen. Op een voor ons allen nog niet bekend moment – het is aan de inleider of de debater om dat te bepalen – “werpt” deze een stelling in de groep en mag u stemmen. De heer Bellingwout en ik turven de uitslag en de inleider en de debaters kunnen dat dan in hun reactie verwerken.

Ik geef nu het woord aan de heer Pauwels.

## 2. Inleiding door mr.dr. M.R.T. Pauwels

Voorzitter. Het is voor mij een eer om hier een voordracht te mogen geven over mijn proefschrift. Het is naar ik veronderstel een schrikbeeld voor elke promovendus of pas gepromoveerde dat zijn of haar onderwerp op een gegeven ogenblik niet meer relevant blijkt te zijn. Dat is mij gelukkig bespaard gebleven. De laatste twee jaren hebben zeer interessante ontwikkelingen laten zien op het terrein van terugwerkende kracht in belastingwetgeving. In dat opzicht ben ik de fiscale wetgever veel dank verschuldigd. Als voorbeelden, waarop ik verder niet inga, noem ik de reparatie van de gevolgen van het arrest inzake de leges identiteitskaart, de “verduidelijking” met terugwerkende kracht tot 1 januari 2001 i.v.m. het ontlopen van anti-ontgaansbepalingen pre-Brede-Herwaardering lijfrente, de wijziging van de Successiewet en de verlaging van de overdrachtsbelasting naar een tijdstip voor het persbericht. Er zijn overigens nog veel meer voorbeelden te noemen. Onder het kopje “wetgeving voor persbericht” valt ook te scharen de onlangs aangenomen Wet tussenregeling valutaresultaten. Een ander voorbeeld is de reparatiewetgeving van twee jaar geleden naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad over de conserverende aanslagen bij pensioenen.

Over bijna al deze gevallen is veel discussie geweest. Soms had de Raad van State kritische opmerkingen en vaak was er ook kritiek in de literatuur. Mijn onderzoek was erop gericht om dergelijke discussies een theoretische basis te geven. Ik heb mij overigens gericht op nadelige terugwerkende kracht. Voordelige terugwerkende kracht, zoals bij de verlaging van de overdrachtsbelasting, heb ik verder buiten beschouwing gelaten.

Van terugwerkende kracht wordt vaak gezegd dat ht in strijd is met de beginselen van de rechtsstaat, de algemene rechtsbeginselen, waarbij in elk geval de rechtszekerheid wordt genoemd. Aan de andere kant wordt terugwerkende kracht toch regelmatig toegepast. Soms wordt hij aanvaardbaar geacht. Hoe zit het nu precies? Welke meer concrete normen kunnen uit die algemene abstracte rechtsbeginselen worden afgeleid? In mijn onderzoek heb ik geprobeerd vanuit een abstracte rechtstheoretische invalshoek de problematiek van de terugwerkende kracht stap voor stap steeds dichter te benaderen en te proberen steeds meer houvast te krijgen. Ik heb als het ware een net gemaakt en gepoogd dat zoveel mogelijk te sluiten. Het is niet gelukt om het helemaal te sluiten. Er zitten altijd een

soort van rechtspolitieke elementen in en het is aan de politici om daarin de knoop door te hakken.

Ik heb getracht in een plaatje weer te geven waarin het onderzoek heeft geresulteerd.



Rechtsboven ziet u dat onderscheid moet worden gemaakt tussen de zgn. formeel terugwerkende kracht en de materieel terugwerkende kracht. Ik kom op deze termen terug. Linksboven ziet u het spanningsveld waarom het naar mijn mening gaat: de drie belangrijkste belangen die spelen bij overgangsrechtsvormen, namelijk de rechtszekerheid van burgers, het gelijkheidsbeginsel en het belang dat met een

bepaalde wijziging is gediend. Onderaan ziet u de kernresultaten van mijn onderzoek. Zij betreffen de voorrangsbeginselen van overgangsrecht en de omstandigheden catalogus. Deze twee dienen als een soort van normatieve basis voor het beoordelen van terugwerkende kracht. Rechts in het midden ziet u de term “rechtspolitiek” staan. Ik meen dat overgangsrechtelijke keuzen bijna ook altijd een rechtspolitiek element betreffen. Het is niet een volledig juridische exercitie. Uiteindelijk moet door de politiek een afweging worden gemaakt.

Voor ik kan ingaan op mijn onderzoek moet ik een soort van inleidend overzicht geven waarin ik de basis schets. Ik ga eerst in op wat overgangsrechtelijke begrippen en vervolgens op de stand van de wetgeving en de stand van de jurisprudentie. Het is van belang bij de overgangsrechtelijke begrippen onderscheid te maken tussen de inwerkingtreding van de wet en het overgangsrecht. Vaak worden die door elkaar gehaald maar dat is niet juist. Inwerkingtreding regelt de gelding van een regel. Zodra een wet in werking is getreden, geldt de regel en kan deze worden toegepast. De vraag op welke rechtsfeiten in de tijd deze nieuwe regel kan worden toegepast betreft een vraag van overgangsrecht. Dan hebben wij te maken met begrippen als terugwerkende kracht, onmiddellijke werking en uitgestelde werking.

Het feit dat een wet terugwerkende kracht heeft betekent niet dat de inwerkingtreding van die wet in het verleden is gelegen. Dat wordt wel eens miskend. Ter illustratie citeer ik uit het persbericht inzake de Tussenregeling valutaresultaten:

*“Het gaat bij deze maatregel om de valutawinsten die opkomen na het tijdstip van inwerkingtreding van dit wetsvoorstel. De (...) compartimenteringsarresten zullen dan ook niet van toepassing zijn. (...) Het is de bedoeling dat de wet met terugwerkende kracht vanaf het tijdstip van uitbrengen van het persbericht zal gaan gelden.”*

Met dit persbericht werd een bepaalde wijziging aangekondigd, waarvan werd gezegd dat zij terugwerkende kracht zou hebben. De passage “na het tijdstip van inwerkingtreding van dit wetsvoorstel” geeft blijk van wat wij bij de Hoge Raad een ORO noemen, een onjuiste rechtsopvatting over het begrip inwerkingtreding. Er wordt verondersteld dat de terugwerkende kracht inwerkingtreding in het verleden met zich brengt. Ik denk niet dat dit de bedoeling was van degene die het persbericht deed uitgaan.

Dan het overgangsrecht. Als het toepassingsgebied van de regel gelegen is vóór het moment van inwerkingtreding, dus zich uitstrekt naar het verleden, spreken wij van terugwerkende kracht. Wij spreken vaak van formeel terugwerkende kracht, omdat er ook materieel terugwerkende kracht bestaat. De terugwerkende kracht gaat formeel terug in de tijd. Interessant in dit opzicht is het geval waarin er gedurende het jaar een wijziging plaatsvindt die van toepassing is met ingang van het belastingjaar. In Nederland noemen wij dat terugwerkende kracht maar in sommige landen vindt men dat geen terugwerkende kracht. Prof. Popelier komt daarop in haar bijdrage uitgebreid terug. Het is een interessant verschil dat al meteen het belang dat aan de terminologie wordt toegekend, relativeert. Als het aanvangsmoment van het toepassingsgebied samenvalt met het moment van inwerkingtreding spreken wij van onmiddellijke werking. Ligt het aanvangsmoment op een later tijdstip dan spreken wij van uitgestelde werking. Dat is een toepassing in de tijd.

Daarnaast rijst de vraag wat wij met de bestaande gevallen doen. Wat doen wij bijvoorbeeld met de bestaande hypotheekrenteaftrek wordt geschrappt? Worden die geëerbiedigd en is de oude regeling nog van toepassing, of is de nieuwe regeling ook van toepassing op bestaande hypotheekrenteaftrek? Wanneer eerbiedigende werking ontbreekt, wordt in de literatuur vaak gesproken van materieel terugwerkende kracht.

Wat is nu de stand van zaken op het terrein van de wetgeving. Er gelden eigenlijk twee uitgangspunten. In beginsel wordt geen formeel terugwerkende kracht verleend. Het tweede uitgangspunt is dat een regel in beginsel onmiddellijke werking en geen eerbiedigende werking heeft. Deze uitgangspunten zijn bijvoorbeeld opgenomen in de aanwijzingen voor de regelgeving. Voor het belastingrecht heeft de staatssecretaris in 1996 een notitie doen verschijnen waarin hij nader op deze uitgangspunten ingaat en waarin hij ook aangeeft wanneer er uitzonderingen op kunnen worden gemaakt. De notitie bestaat uit twee delen. Allereerst gaat hij in op de vraag wanneer terugwerkende kracht aanvaardbaar is. Daarbij onderscheidt hij twee elementen, allereerst een inhoudelijk element, de rechtvaardigingsgrond voor de eventuele terugwerkende kracht, en in de tweede plaats het tijdselement, de periode van terugwerking. Ik kom daarop nog terug. In het tweede deel van de notitie gaat de staatssecretaris in op de vraag wanneer eerbiedigende werking, in afwijking van het uitgangspunt van onmiddellijke werking, geboden is. Ik zeg er meteen bij dat de notitie formeel is ingetrokken. Ik vraag mij echter af of dat in overeenstemming is

met de materiële werkelijkheid. In wetsvoorstellen van het ministerie van Financiën zie je namelijk best vaak verwijzingen naar die notitie terugkomen.

In de Nederlandse situatie is ook van belang het kader dat de Raad van State heeft om wetgeving met formeel of materieel terugwerkende kracht die aan de raad wordt voorgelegd te beoordelen. Ik laat dit hier verder onbesproken omdat de heer Bartel daarop zal ingaan.

Vervolgens sta ik stil bij het toetsingskader voor de rechter. Welke rechtsbescherming kan een rechter bieden indien wetgeving materieel of formeel terugwerkende kracht heeft. Als men de tekst van art. 4 van de Wet algemene bepalingen leest – “De wet verbindt alleen voor het toekomstige en heeft geen terugwerkende kracht.” – dan lijkt het erop dat terugwerkende kracht verboden is. Dat was onlangs ook te lezen in een aantekening in Vakstudienieuws bij het wetsvoorstel inzake de reparatiewetgeving met betrekking tot de identiteitskaarten en de legesheffing. Volgens de vaste rechtspraak van de Raad van State richt art. 4 Wet AB zich echter alleen tot de rechter en niet tot de wetgever, zodat art. 4 weinig praktische betekenis heeft in dit kader.

Wat betreft de toetsing van wetgeving in formele zin zijn de mogelijkheden voor de rechter beperkt, wat verband houdt met het grondwettelijk toetsingsverbod van art. 120 van de Grondwet en de uitleg die de Hoge Raad daaraan heeft gegeven in het harmonisatiewetarrest, inhoudende dat wetgeving in formele zin niet mag worden getoetst aan ongeschreven rechtsbeginselen, waaronder het rechtszekerheidsbeginsel. Dat betekent dat de rechter met betrekking tot wetgeving in formele zin is aangewezen op verdragen. De rechter kan wel toetsen aan de bescherming van het eigendomsrecht door art. 1 van het eerste protocol van het EVRM maar op basis van de rechtspraak van het EHRM geldt een wide margin of appreciation voor de wetgever. De Hoge Raad heeft voor zover mij bekend nog nooit wetgeving met terugwerkende kracht in strijd met art. 1 van het Eerste protocol geacht. Ik geloof dat prof. Popelier daar in haar presentatie nog op ingaat. Aangetekend moet worden dat het Hof Den Haag ooit een wet in strijd met art. 1 van het Eerste protocol heeft geacht. Zij betrof de reparatiewetgeving naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad inzake de aankoopkosten van deelneming. De rechter kan ook toetsen aan het EU-rechtelijke vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginsel. Dat toetsingsbereik is echter beperkt: het betreft alleen gevallen die binnen het toepassingsbereik van EU-recht vallen. Het gaat dan met name om de btw-

wetgeving. Voor wetgeving in materiële zin, zoals de belastingverordeningen, geldt iets anders. Het toetsingsverbod geldt daar niet, zodat de rechter dus rechtstreeks terugwerkende kracht van belastingverordeningen kan toetsen aan het rechtszekerheidsbeginsel. Wellicht zeggen u het zalmsnip- en het Beerta-arrest wat.

Het komt soms voor dat de regering een persbericht doet uitgaan waarin zij aankondigt dat aan een bepaalde wetswijziging terugwerkende kracht zal worden verleend. In het spraakgebruik noemen wij dat wel het wetgevend persbericht. Denkbaar is dat de fiscus of een belastingambtenaar naar aanleiding van dat persbericht al tot toepassing overgaat voor de desbetreffende wet in werking is getreden. Dat is natuurlijk evident in strijd met het legaliteitsbeginsel. Zo'n geval heeft zich ook ooit voorgedaan en wel in het pc-privéregelingarrest. Uit dat arrest van twee jaar geleden blijkt dat zulk gedrag door de Hoge Raad niet wordt afgestraft indien de wet, die uiteindelijk terugwerkende kracht heeft, inmiddels in werking is getreden. De redenering daarbij is dat er uiteindelijk alsnog een rechtsbasis onder is geschoven.

Na deze relatief lange inleiding kom ik toe aan mijn onderzoek. Ik heb mijn onderzoek opgebouwd vanuit algemene rechtsbeginselen, waarbij met name de rechtszekerheid een belangrijke rol speelt. De eerste vraag is waarom wij terugwerkende kracht nu eigenlijk zo bezwaarlijk vinden bezien vanuit het rechtszekerheidsbeginsel. Volgens mij zijn twee aspecten zeer van belang. Het eerste is de kenbaarheid, de voorspelbaarheid van het recht. Op basis van het recht moeten burgers de rechtsgevolgen van een handeling kunnen voorspellen. Het is evident dat een burger niet de rechtsgevolgen van zijn gedrag op grond van een nog niet bestaande wet die met terugwerkende kracht wordt ingevoerd, kan voorspellen. Het tweede aspect is dat een burger, op het moment dat hij een bepaalde handeling verricht en afgaat op de dan wel geldende wet, bepaalde verwachtingen heeft over de rechtsgevolgen. Blijken die rechtsgevolgen vervolgens anders te zijn door een wet met terugwerkende kracht, dan worden die verwachtingen aangetast. Dezelfde argumenten zijn voor een deel ook van toepassing ten aanzien van onmiddellijke werking waarbij geen eerbiedigende werking wordt verleend. Koop je een huis en sluit je daarvoor een hypothecaire lening af, dan weet je op grond van de huidige wetgeving dat de rente aftrekbaar is. Wordt die mogelijkheid volgend jaar afgeschaft, dan kon je daarmee geen rekening houden en worden je verwachtingen gebaseerd op de huidige wetgeving aangetast. Ik laat even buiten beschouwing of je rekening moet houden met de wijziging; het gaat om het idee. Uit het voorgaande volgt dat



bezien vanuit het rechtszekerheidsbeginsel geen scherp onderscheid kan worden gemaakt tussen onmiddellijke werking en terugwerkende kracht. Het is een gradueel onderscheid. Ik ben niet de eerste die dat betoogt. Het is eigenlijk communis opinio in de literatuur. Ook prof. Popelier heeft het in diverse boeken aangetoond. Marianne Schuver-Bravenboer, die hier ook in de zaal zit, heeft er in haar proefschrift een stelling aan gewijd. Zij stelt dat vanuit het perspectief van de bescherming van gerechtvaardigde verwachtingen het onderscheid tussen onmiddellijke werking en terugwerkende kracht te verwaarlozen is. Uit het voorgaande volgt dat ik het daarmee van harte eens ben. Dan rijst echter de vraag waarom, als het onderscheid niet scherp maar slechts gradueel is, eigenlijk wel een scherp onderscheid wordt gemaakt in de wetgeving tussen het uitgangspunt van een verbod op terugwerkende kracht enerzijds en het uitgangspunt van onmiddellijke werking anderzijds.

Ik heb in mijn proefschrift getracht een antwoord te geven op die vraag. Ik heb betoogd dat de problematiek van terugwerkende kracht en overgangsrecht in het algemeen kan worden geplaatst in een abstract spanningsveld van drie belangen: het belang van de rechtszekerheid, het gelijkheidsbeginsel en het belang van de wijziging. Ik meen dat aan de hand van dat spanningsveld de uitgangspunten, enerzijds het verbod van terugwerkende kracht en anderzijds het uitgangspunt van onmiddellijke werking, kunnen worden verklaard. Er kan ook een rechtvaardiging voor worden gegeven.

Van het rechtszekerheidsbeginsel gaat een argument tegen terugwerkende kracht uit en een argument voor het verlenen van eerbiedigende werking. Dan is er ook het belang van de wijziging. Men moet zich realiseren dat als eerbiedigende werking wordt verleend de nieuwe regel nog niet van toepassing is op bepaalde gevallen. In zoverre krijgt de nieuwe regeling dus nog geen effect. Het belang van de wijziging wordt in zoverre aangetast. Dat betekent dat het belang van de wijziging pleit tegen eerbiedigende werking en voor exclusieve werking, zodat het toepassingsbereik zo groot mogelijk wordt. In een enkel geval pleit het belang van de wijziging ook voor formeel terugwerkende kracht.

Dan het gelijkheidsbeginsel. De eerbiedigende werking zorgt er eigenlijk voor dat er een onderscheid, een verschil in behandeling, ontstaat tussen dezelfde rechtsfeiten die zich op hetzelfde moment voordoen. Stel dat de hypotheekrenteaftrek wordt afgeschaft, dat eerbiedigende werking wordt verleend voor bestaande hypotheek en dat nieuwe hypotheek vol onder de nieuwe regels

vallen. Er ontstaat dan een verschil in behandeling tussen degene die rente betaalt op een bestaande lening en degene die rente betaalt op een nieuwe lening. Het is de vraag of dat gerechtvaardigd is, maar het gaat erom dat vanuit het gelijkheidsbeginsel er een argument is om er zoveel mogelijk exclusieve werking aan te verlenen. Men kan ook zeggen dat er een rechtvaardiging zou moeten zijn voor het verlenen van eerbiedigende werking, gegeven het onderscheid dat moet worden gemaakt.

In het licht van deze drie belangen zijn de uitgangspunten van het verbod van terugwerkende kracht en de onmiddellijke werking te zien als voorlopige afwegingsresultaten. Het zijn wat ik heb genoemd "voorrangsbeginselen". Het begrip voorrang laat zich als volgt verklaren. Neem het uitgangspunt van het verbod van terugwerkende kracht. De rechtszekerheid ondersteunt het verbod. Bij dit uitgangspunt krijgt zij in zekere zin voorrang boven eventuele tegenbelangen. Bij onmiddellijke werking zonder eerbiedigende werking is het precies omgekeerd. Het rechtszekerheidsbeginsel moet daar voorrang verlenen aan het belang van de wijziging en het gelijkheidsbeginsel. Let wel, het is een voorrangsbeginsel. De term "beginsel" betekent dat er afwijking mogelijk is. Het is geen regel, maar in een concreet geval kan ervan worden afgeweken.

Dan rijst natuurlijk de vraag wanneer er kan worden afgeweken. Uit de wetgeving, de jurisprudentie en de literatuur blijkt dat het concept "gerechtvaardigde verwachtingen" daar een heel belangrijke rol bij speelt. Formeel terugwerkende kracht kan gerechtvaardigd zijn, mits gerechtvaardigde verwachtingen niet worden aangetast. Eerbiedigende werking kan aangewezen zijn indien sprake is van gerechtvaardigde verwachtingen. In dat geval wordt afgeweken van het uitgangspunt van onmiddellijke werking.

Dan kom ik weer bij een nieuwe vraag. Wanneer zijn verwachtingen gerechtvaardigd? Ik vind dat een bijzonder lastige vraag. In een artikel uit 1984 in *RM Themis* heeft de jurist Donner gesproken over een nulantwoord. Ik vind dat nog altijd een mooi begrip. Hij heeft gezegd dat men recht heeft op bescherming van gerechtvaardigde verwachtingen, maar dat daarmee eigenlijk nog niets is gezegd. Wanneer is een verwachting gerechtvaardigd? Het conceptuele kader is eigenlijk niet eens zo lastig. Het lijkt mij evident dat niet elke subjectieve verwachting kan worden gehonoreerd. Het moet gaan om redelijke verwachtingen. Daar zit een objectivering in. Wij gaan uit van de redelijke persoon. Het hof van justitie gebruikt in dit verband

het concept van de voorzichtige en bezonnen marktdeelnemer. De tweede stap is dat als sprake is van redelijke verwachtingen die verwachtingen meer gewicht moeten hebben dan de tegenbelangen. Er zijn namelijk bijna altijd tegenbelangen, die worden aangetast wanneer verwachtingen worden gehonoreerd. Als bijvoorbeeld het vertrouwensbeginsel op basis van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur wordt gehonoreerd, wordt de wet niet toegepast en wordt het legitimeitsbeginsel in zekere zin aangetast. Er zijn bijna altijd tegenbelangen. Maar goed, het gaat om een afweging. De twee stappen zijn op zichzelf duidelijk, maar blijven abstract. Uiteindelijk krijgen zij pas betekenis in verbinding met de omstandigheden van het geval. Maar dan nog, kunnen wij dan meer zeggen dan dat het afhangt van de omstandigheden?

In dat verband wil ik een uitstapje maken naar een oplossing van de Hoge Raad bij de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, in het bijzonder het vertrouwensbeginsel. Daar is eigenlijk dezelfde vraag aan de orde. Wanneer zijn de gewekte verwachtingen in een concreet geval zodanig dat de tegenbelangen, het legitimeitsbeginsel, moet wijken? De Hoge Raad heeft daarvoor een systeem van voorrangregels ontwikkeld. De fiscalisten onder u zullen daarmee bekend zijn. Er is een voorrangregel in verband met de vertrouwenwekkende beleidsregel, een voorrangregel voor de vertrouwenwekkende toezegging, voor een inlichting, etc. Voor mijn probleem - wat moet ik met een concept van gerechtvaardigde verwachtingen? - is zo'n voorrangregeling heel interessant. In wezen selecteert de Hoge Raad voor zijn voorrangregel omstandigheden die relevant zijn. Er gebeurt nog meer. Er is ook een weging in besloten. De voorrangregel geeft aan wat de noodzakelijke en voldoende voorwaarden zijn, wil er sprake zijn van gerechtvaardigde verwachtingen. Wordt in een concreet geval aan alle voorwaarden die de voorrangregel stelt voldaan, dan wordt het vertrouwen gehonoreerd. Wordt aan een van de voorwaarden niet voldaan, dan wordt het vertrouwen niet gehonoreerd, hoewel er misschien wel andere omstandigheden zijn die erop duiden dat het misschien wel gehonoreerd zou moeten worden.

Voorrangregels bieden heel veel duidelijkheid, maar helaas is zo'n systeem minder geschikt voor wettelijk overgangsrecht. Ik motiveer dit uitgebreid in mijn proefschrift, maar het komt er eigenlijk op neer dat het wat te rigide is. De wetgeving moet iets meer ruimte hebben. Vooral de tegenbelangen zijn zeer variabel. Een reparatiewetgeving valt misschien minder goed te vergelijken met een maatregel

betrekking hebbende op het terrein van andere belangen. Ik denk dat bij het vertrouwensbeginsel, de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en het legitimeitsbeginsel een redelijk vast gewicht hebben. Bij welk overgangsrecht variëren de tegenbelangen dan? Ik vind de voorrangregels op het terrein van het overgangsrecht te rigide.

Vallen wij dan weer terug op de omstandigheden van het geval of kunnen wij iets meer zeggen? Een tussenvariant is de methode van de omstandighedencatalogus. Ik vind dat dit een heel nuttige methode is. Die methode houdt in dat er wel een selectie van omstandigheden plaatsvindt, maar nog geen weging. Je weet wel welke omstandigheden je moet meewegen bij de belangenafweging, maar je weet nog niet precies hoe die afweging exact uitvalt. Dat hangt uiteindelijk af van het concrete geval van wetgeving. Het idee van de omstandighedencatalogus klinkt leuk, maar kun je er ook wat mee? Anders gezegd, zijn er eigenlijk wel omstandigheden aan te wijzen die de wetgever in aanmerking zou moeten nemen bij de vorming van overgangsrecht? Het antwoord hierop is volgens mij: ja. Er is ontzettend veel wetsgeschiedenis. Ik heb adviezen van de Raad van State, conclusies van advocaten-generaal, jurisprudentie en literatuur geanalyseerd. Er zijn in deze bronnen omstandigheden die stelselmatig terugkomen als relevant voor de beoordeling en voor de vorming van wettelijk overgangsrecht, ook met terugwerkende kracht.

Ik kom uiteindelijk uit op twintig omstandigheden. Sommige omstandigheden spelen heel vaak een rol, sommige wat minder vaak. Het voert te ver om alle twintig omstandigheden die ik heb gevonden te bespreken. Het gaat om het idee. Ik bespreek er twee die zich wat vaker voordoen.

De eerste is de voorzienbaarheid. Als een wijziging voorzienbaar is, heeft dat een gewichtsverlagend effect op het rechtszekerheidsbeginsel. Daarmee is niet gezegd dat er zonder meer geen eerbiedigende werking of zonder meer geen terugwerkende kracht kan worden verleend. Ik heb alleen gezegd dat het gewichtsverlagend werkt. Een bijzonderheid is de wetgeving bij persbericht. Die is interessant omdat daarbij de overheid de voorzienbaarheid blijkt te sturen, door een persbericht uit te vaardigen. Zij kan zo de belangenafweging zelf enigszins beïnvloeden.

De tweede omstandigheid die ik kort wil bespreken is het gedrag van de belastingplichtige, met name de grensverkenning. Die omstandigheid komt heel vaak

terug, zowel in de adviezen van de Raad van State als in de wetsgeschiedenis en de jurisprudentie. Vaak worden daarbij de termen oneigenlijk gebruik of misbruik genoemd. Dat heeft een dubbel effect op de belangenafweging. Enerzijds is het idee dat wie zelf de randen van de wet, van het recht, opzoekt en in strijd met de geest van de wet handelt weet dat hij er niet vreemd van moet staan te kijken als de wet wordt gewijzigd. De claim van rechtszekerheid wordt daar eigenlijk gerelativeerd. Het heeft een gewichtsverlagend effect op het rechtszekerheidsbeginsel. Daartegenover is er het tegenbelang, het belang dat met de reparatiewetgeving is gemoeid. Dat heeft dan volgens mij meer gewicht. Uiteindelijk krijgt het rechtszekerheidsbeginsel op dat punt minder gewicht.

Er is een wisselwerking tussen de voorrangsbeginselen en de omstandighedencatalogus. Bij terugwerkende kracht is het uitgangspunt dat gerechtvaardigde verwachtingen worden aangetast. Wij kunnen in een concreet geval aan de hand van de omstandighedencatalogus kijken of die verwachtingen misschien toch minder gewicht toekomen. Bij onmiddellijke werking is het uitgangspunt dat geen gerechtvaardigde verwachtingen worden aangetast. Aan de hand van de omstandighedencatalogus kan dan worden bezien of er in het concrete geval toch zodanig sprake is van verwachtingen dat die meer gewicht krijgen en toch geëerbiedigd moeten worden. Er is dus een wisselwerking. Het voorrangsbeginsel en de omstandighedencatalogus geven geen pasklaar antwoord op de uiteindelijke afweging. Er blijft een rechtspolitek element in de afweging zitten, voor een deel ook een rechtscultureel element. Uit onderzoek in verschillende landen in Europa blijkt dat de manier waarop met terugwerkende kracht wordt omgegaan zeer verschillend is. De Angelsaksische landen zijn zeer liberaal. Daar wordt relatief veel terugwerkende kracht verleend. De Oost-Europese landen zijn heel strikt. De grondwettelijke rechten daar staan nauwelijks terugwerkende kracht toe. Landen als Duitsland, Nederland en België zitten een beetje in het midden.

Ik heb mijn onderzoeksresultaten vergeleken met de notitie van de staatssecretaris waarover ik al sprak. Er is op die notitie in de literatuur relatief veel kritiek geweest. Ik ben het daar ten dele niet mee eens. Voor zover het de eerbiedigende werking betreft, ben ik het met de kritiek eens. Op dat punt is het een heel matige notitie, die weinig houvast biedt. Ik laat dat even buiten beschouwing. Over het deel over terugwerkende kracht ben ik overwegend positief. Ik vind dat daar een juist kader wordt geschetst. Het gaat om een belangenafweging. Ik denk dat ik

inmiddels tien of twintig keer het woord belangenafweging heb gebruikt. Het onderscheid tussen het inhoudelijke element en het tijdselement is redelijk gestructureerd. De verschillende elementen in de notitie zijn ook realistisch. Zij komen bijna allemaal terug in overwegingen die de wetgever aanvoert. Ik vind alleen het uitvoeringsaspect bij de inhoudelijk elementen wat minder sterk, op zelfstandige gronden. De overige zijn in combinatie zeer realistisch.

Mijn positieve blik op de notitie op het punt van de terugwerkende kracht neemt overigens niet weg dat er enige verbeterpunten zijn. Met name zouden er vuistregels kunnen worden gemaakt om het inhoudelijke element te combineren met het tijdselement. De wetsgeschiedenis en de wetgeving laten zien dat dergelijke vuistregels wel degelijk kunnen worden gegeven. Als er bijvoorbeeld sprake is van reparatiewetgeving naar aanleiding van misbruik zie je vrijwel altijd dat de wet niet verder teruggaat in de tijd dan het moment van aankondiging in het persbericht. Dat zou best nog iets kunnen worden opgeschoven.

Ik ben aangekomen bij mijn stellingen. De eerste stelling, die ik zojuist heb verdedigd, luidt:

*De Notitie terugwerkende kracht en eerbiedigende werking van de staatssecretaris is wat het deel over formeel terugwerkende kracht betreft, zo gek nog niet.*

Mijn tweede stelling heb ik eerder al kort ingeleid. In het pc-privéregelingarrest van de Hoge Raad is de illegale actie van de belastingambtenaar die al tot toepassing van een wetsvoorstel overging voordat de wet in werking was getreden niet afgestraft. Mijn motto is dat niet alles wat niet afgestraft kan worden geoorloofd is. Ik vind dat het behoorlijk is om met de toepassing van de wet te wachten totdat zij in werking is getreden. Hoewel de Hoge Raad de actie niet kan afstraffen, omdat er uiteindelijk een wettelijke basis voor is, had de belastingambtenaar naar mijn mening niet anticiperend op de wetwijziging moeten handelen. Naar mijn indruk gebeurt dit overigens zelden. Het is echter misschien een interessante discussie met het oog op de reparatiewetgeving met betrekking tot de identiteitskaarten. Volgens mij is daar al tot heffing overgegaan voordat de desbetreffende wet in werking was getreden. Daar komen ongetwijfeld nog procedures over. Mijn tweede stelling luidt:

*Niettegenstaande het pc-privéregelingarrest behoort de Belastingdienst niet reeds vóór de inwerkingtreding tot toepassing van een bij persbericht*

*aangekondigde wet (waaraan terugwerkende kracht zal worden verleend) over te gaan.*

*De voorzitter mr. J.W. van den Berge:* Ik breng de eerste stelling, over de notitie van de staatssecretaris, in stemming.

Ik stel vast dat een grote meerderheid voor is.

Ik breng de tweede stelling, over de toepassing van een bij persbericht aangekondigde wet, in stemming.

Ook voor deze stelling is er een flinke meerderheid.

### 3. Inleiding debat door de debaters

*De voorzitter mr. J.W. van den Berge:* Mevrouw Popelier, mag ik u vragen de bijdrage van prof. Peeters in te brengen?

*Mevrouw prof.dr. P. Popelier:* Mijnheer de voorzitter. Bruno Peeters laat zich met veel spijt verontschuldigen. Omdat zijn tweede stelling teruggaat op een deel van een artikel dat wij samen hebben geschreven, heeft hij mij gevraagd zijn presentatie over te nemen. Hij heeft mij zijn notities bezorgd, ik hoop zijn vertrouwen waard te zijn.

Zijn eerste stelling gaat over het onderscheid tussen de feitelijke retroactiviteit en de juridische retroactiviteit, het materiële en het formele, zoals het wel eens werd genoemd. De stelling luidt:

*De rechtsopvatting dat in de inkomstenbelastingen de materiële belastingschuld slechts definitief ontstaat op het einde van het belastbaar tijdperk en dit ogenblik het referentiemoment is om de retroactiviteit van wetten te beoordelen, is niet te verzoenen met het rechtszekerheidsbeginsel.*

Ik moet eerst wijzen op het onderscheid waarop Melvin Pauwels al heeft gealludeerd, tussen België en Nederland. Wat is het geval in België? Het belastbare ogenblik voor de inkomstenbelasting vindt plaats op het einde van het belastingjaar. Dat is vaste rechtspraak van zowel het Hof van Cassatie als het Grondwettelijk Hof dat wij hebben. De vraag is of dat wel verzoenbaar is met het rechtszekerheidsbeginsel. Als aanknopingspunt neemt men in België het voltrokken belastbare feit, dat wil zeggen het ontstaan van de materiële belastingschuld. Het belastbare feit in de inkomstenbelasting bestaat uit het behalen of verkrijgen van een globaal inkomen gedurende het belastbare tijdperk. Dat wil dus zeggen dat het bestaat uit een reeks van feiten, een voortdurende toestand, die pas voltrokken is op de laatste dag van het belastbare tijdperk, om 24 uur middernacht. Kortom, inzake inkomstenbelasting kan de fiscale schuld materieel ten vroegste ontstaan op het ogenblik dat het belastbare tijdperk is verstreken.

Voor de vergelijking met Nederland is er het verhaal van Laarmans. U kent het verhaal van Willem Elsschot. Laarmans koopt in 1997 een woning in Rotterdam en sluit hiervoor een hypothecaire lening af. Om te bepalen hoeveel budget hij voor de aankoop heeft, houdt Laarmans er rekening mee dat de rente op de hypothecaire



lening voor een eigen woning voor de Nederlandse inkomstenbelasting volledig aftrekbaar is. Maar dan beslist de Nederlandse wetgever om de fiscale aftrekbaarheid af te schaffen. Het kan niet meer. Die wet komt er na het sluiten van de koopovereenkomst van de hypothecaire lening, maar wel nog steeds in 1997. Het is een voorbeeld dat uit een preadvies van Nico Verheij komt. Hij schrijft: *“Als de wetgever niets regelt (onmiddellijke werking) mag Laarmans zijn hypotheekrente niet meer aftrekken bij zijn aangifte inkomstenbelasting over 1998, maar nog wel bij zijn aangifte over 1997. Van (in casu verboden) terugwerkende kracht zou sprake zijn als ook de aftrekbaarheid over 1997 werd uitgesloten.”*

Dat is anders dan in België. Naar Belgisch recht is dit helemaal geen issue, in het licht van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof en het Hof van Cassatie. Ook bij onmiddellijke werking mag je niet meer aftrekken over het jaar 1997. Deze discussie is enkel van belang inzake directe belastingen en niet inzake indirecte belastingen, zoals btw, omdat in het laatste geval het belastbare feit zich niet uitstrekt over een bepaalde periode, maar integendeel onmiddellijk plaatsvindt. Hetzelfde geldt voor de bronbelastingen. Als ik het goed begrijp, wil mijn collega u eigenlijk laten stemmen dat de Nederlandse opvatting beter is dan de Belgische. Ik denk dat hij zich hiermee populair zal maken.

Uit budgettaire overwegingen is het huidige Belgische stelsel wellicht interessanter voor de overheid; alleszins voor de Belgische overheid, meer dan voor de Nederlandse. Het geeft de mogelijkheid om in het licht van dwingende maatregelen tot sanering van de begroting te komen. U weet hoe dringend dat is. Die maatregelen kunnen de inkomsten behaald in 2011 in principe nog volledig raken. Dan komen wij misschien op wat Melvin zei, het rechtspolitieke deel. Het is natuurlijk de vraag of dergelijke budgettaire overwegingen mogen doorwegen. Overheden beschikken immers ook over andere technieken om op korte termijn aan hun financieringsbehoeften te voldoen. In België bevat bijvoorbeeld elke rijksmiddelenbegroting in principe ook een machtiging aan de overheid om te lenen. De laatste volkslening in België, zeer recent nog, toont aan dat een dergelijke techniek zeer efficiënt kan zijn. De recente uitgifte van staatsobligaties heeft 5,5 mld opgebracht.

De tweede stelling luidt:

*Het gebruik in fiscalibus van interpretatieve wetten is niet a priori ongeoorloofd.*

Ik denk dat deze stelling wat meer discussie zal oproepen. Tijdens een bijeenkomst van de European Association of Tax Law werd de techniek van interpretatieve wetten in fiscalibus door de vergadering als niet geoorloofd beschouwd. Wij willen dat toch even nuanceren. Hierna volgen zes argumenten voor de stelling dat het gebruik van interpretatieve wetten in fiscale aangelegenheden wel degelijk geoorloofd kan zijn.

Het eerste argument is gelegen in het beginsel: *Ejus est interpretari legem cuius est condere*. Interpretatieve wetten zijn niet meer of niet minder dan de toepassing van dit beginsel volgens hetwelk de auteur van de wet alleen een authentieke interpretatie kan geven die bindend is voor alle rechtssubjecten. Het is dan ook niet verwonderlijk dat vele landen de mogelijkheid van interpretatieve wetten erkennen. Vaak is die mogelijkheid zelfs in de Grondwet neergelegd, bijvoorbeeld in België. Art. 85 van de Belgische Grondwet bepaalt dat enkel de wet een authentieke interpretatie kan geven aan de wetgeving. Art. 133 GW geeft die mogelijkheid *mutatis mutandis* ook voor de deelstatelijke wetten. Bovendien bepaalt art. 7 van het Belgische Gerechtelijke Wetboek dat *“rechtens verplicht zijn om interpretatieve wetten te eerbiedigen in alle gevallen die voor hen zijn gebracht voor zover deze nog niet definitief zijn beslecht op het ogenblik dat de interpretatieve wet in kracht is getreden”*. In Luxemburg gelden dezelfde regels. In Griekenland hebben interpretatieve wetten ook een grondwettelijke basis maar de overheersende mening daar is wel, dat inzake interpretatieve belastingwetten hun retroactief karakter niet verder reikt dan het begrotingsjaar voorafgaande aan het jaar waarin de wet is tot stand gekomen. Italië, Spanje en het Verenigd Koninkrijk geven ook een bijzonder wettelijke, zij het niet grondwettelijke, status aan interpretatieve wetten. In landen als Denemarken, Finland, Duitsland, Hongarije, Nederland, Polen, Zweden, Turkije en de US worden interpretatieve wetten niet expliciet erkend als een bijzondere categorie maar deze rechtsstelsels geven wel terugwerkende kracht aan een wet, onder verantwoording dat deze wet enkel een verduidelijking geeft aan de interpretatie van een andere wet. Dan is het eigenlijk niet zo'n groot probleem.

Het tweede argument is dat het retroactieve gevolg van interpretatieve wetten in beginsel geen schending inhoudt van het rechtszekerheidsbeginsel.

Interpretatieve wetten verrassen de burger niet, omdat zij niet worden geconfronteerd met iets nieuws. Een van de omstandigheden in de catalogus van Melvin is ook dat de regel voorzienbaar is. Een interpretatieve wet is een wettelijke bepaling die een andere wetsbepaling die onduidelijk is verwoord een betekenis geeft die de wetgever er eigenlijk van de aanvang aan heeft willen geven en die redelijkerwijze ook kan worden gegeven aan die onduidelijke wet. De rechters moeten deze interpretatieve wet toepassen op situaties en gebeurtenissen die hebben plaatsgevonden voordat de interpretatieve wet in werking is getreden. De geïnterpreteerde wetsbepaling wordt echter niet door iets anders vervangen. Zij wordt geacht altijd de betekenis te hebben gehad zoals de interpretatieve wet voorziet. Interpretatieve wetten hebben daardoor inderdaad een retroactief effect. Is het ook problematisch? Het wordt meestal als problematisch gezien in landen waar interpretatieve wetten niet als zodanig worden erkend als een afzonderlijke categorie. Eigenlijk is het vooral echter een probleem als de gegeven interpretatie niet kan overeenstemmen met de originele tekst van de wet of als er intussen vaste rechtspraak was gekomen, waarop men kan vertrouwen, die een andere invulling gaf. Het echte verschil met werkelijk retroactieve wetten is dat de interpretatieve wet de wettelijke gevolgen van feiten niet wijzigt. De basisgedachte is dat interpretatieve wetten niet worden verondersteld iets nieuws te brengen aan de interpretatieve wet. Als de interpretatieve wet inderdaad niets nieuws brengt, behalve een verduidelijking, is er niet echt een probleem, behalve natuurlijk dat de wetgever van meet af aan wel mag trachten zijn wetten duidelijk te formuleren.

Het derde argument is dat de interpretatieve wet toch wel een verhelderende functie heeft, wat in het licht van de principes van behoorlijke wetgeving een gerechtvaardigde methode is. Een interpretatieve wet veronderstelt dat de oorspronkelijke wet niet duidelijk was. Zij verleent aan de wetsbepaling een betekenis die de wetgever op het moment van inwerkingtreding van de wet wel in gedachten had maar niet goed heeft verwoord, zodanig dat sommigen het er wel in lezen maar anderen ook weer niet. De vraag is dan wie er helderheid aan gaat geven. Wij zitten met een wet die niet duidelijk is. Niemand heeft er een probleem mee dat de rechter dat doet. Hij interpreteert zo'n wet en geeft er een betekenis aan die sommigen erin zien maar anderen ook weer niet. De rechter geeft echter een oplossing. Hij geeft er retroactief een betekenis aan. Kom je bij de rechter dan gaat het immers altijd over verleden tijden. Het is echter opeens een probleem als de wetgever optreedt, terwijl

het juist verduidelijking kan brengen. De ene rechter interpreteert op deze manier en de andere op een andere manier. Er is sprake van meer rechtszekerheid als de wetgever de wet op zodanige wijze gaat interpreteren dat zij op alle feiten, ook die welke zich intussen hebben voorgedaan, van toepassing is. Dat is precies wat de rechter ook zou kunnen doen. Een probleem ontstaat als de rechter voor een bepaalde interpretatie kiest en die vaste rechtspraak wordt maar de wetgever het eigenlijk liever anders had gezien en vervolgens een interpretatieve wet uitvaardigt. Dat is een probleem omdat er intussen verduidelijking is gebracht door vaste rechtspraak.

Als wordt gesteld dat interpretatieve wetten geen probleem zijn, wil de wetgever wel eens gebruik maken van die categorie om ongeoorloofde retroactieve wetgeving te maken. Er zijn in België veel voorbeelden van interpretatieve wetten waarbij de regering een omgekeerde betekenis geeft aan datgene wat eigenlijk in de wet stond. Precies het tegenovergestelde dus! Er is dus wel een zeker risico dat wetgevers misbruik maken van de techniek om retroactieve gevolgen te geven aan de wetsbepaling door formeel te zeggen dat het een interpretatieve wet is. Zulk misbruik wordt natuurlijk terecht bekritiseerd. Om misbruik te voorkomen, komt het dan ook aan de rechter toe om te onderzoeken of die wet wel degelijk een interpretatieve wet is. Je moet niet zo maar uitgaan van wat de wetgever zegt. In België doet bijvoorbeeld het Grondwettelijk Hof dat en in Frankrijk de rechtbanken.

Het is geen interpretatieve wet als de interpretatieve wet nieuwe inhoud bevat. Dat is niet aan de orde wanneer zij gewoon binnen de perken van de oorspronkelijke wet blijft en een mogelijke interpretatie geeft, terwijl intussen niet al de andere richting was uitgegaan. Het Belgische Grondwettelijke Hof noemt vier kenmerken voor een interpretatieve wet. Een interpretatieve wet is volgens dat Hof een wetsbepaling die in het licht van de onduidelijke bewoording van een andere wetsbepaling daaraan een interpretatie geeft die de wetgever er bij de aanvang aan heeft willen geven en die redelijkerwijze aan die onduidelijke bepaling ook kan worden gegeven. In de tweede plaats zijn volgens het GW interpretatieve wetten uit hun aard retroactief. Zij zijn van toepassing op feiten die zich hebben voorgedaan vanaf de datum van inwerkingtreding van de oorspronkelijke wetsbepaling. In de derde plaats kan de kwalificatie van een wet als interpretatief de wetgever niet de bevoegdheid geven om het fundamenteel principe van retroactiviteit te omzeilen. Het Grondwettelijk Hof zegt bij ons dat wetten in principe niet retroactief mogen zijn. Zijn

zij het wel dan gaan wij ervan uit dat de rechtszekerheidsprincipes gelden tenzij de wetgever kan rechtvaardigen dat het niet het geval is. Er wordt dus bij interpretatieve wetten van uitgegaan dat het wel gerechtvaardigd is, tenzij blijkt dat zij niet echt interpretatief zijn. Dan moet je het wel gaan rechtvaardigen. In dit licht accepteerde het Hof dat als een wet interpretatief wordt genoemd maar dat niet echt is de retroactiviteit moet worden verantwoord. Indien deze bepaling eigenlijk ten doel heeft om de uitkomst van een gerechtelijk geschil te beïnvloeden of de hoven te belemmeren een vonnis te vellen, vereist het rechtszekerheidsbeginsel volgens ons Grondwettelijk Hof dat er uitzonderlijke omstandigheden en dwingende eisen van algemeen belang moeten zijn om een dergelijke tussenkomst die ten nadele van een bepaalde categorie van burgers is te rechtvaardigen. In zijn beslissing van 1 februari 2006 heeft het Grondwettelijk Hof het bestaan van dergelijke uitzonderlijke omstandigheden vanwege de wetgever aanvaard, namelijk om de gevolgen op te vangen van een uitspraak van het Hof van Cassatie die aan een bepaalde wet over het verjaring stuitend effect van een dwangbevel een nieuwe interpretatie had gegeven. Het GW sprak van dwingende motieven van algemeen belang en in het bijzonder van de overweging, dat de rechten en de belangen van de Schatkist dienden te worden beschermd met betrekking tot betwiste belastingschulden. Mijn collega heeft dit voorbeeld genoemd en het biedt een overgang naar hetgeen ik zelf ga zeggen over de manier waarop de rechtspraak omgaat met zulke retroactieve belastingwetten.

Een vijfde argument is dat interpretatieve wetten misbruik kunnen voorkomen. Indien een wet onduidelijk en niet volmaakt is, kan een interpretatieve wet ertoe leiden dat de rechtssubjecten geen onbedoelde voordelen bekomen. Een interpretatieve wet kan aldus ook een middel zijn om misbruik door belastingplichtigen van gebrekkig verwoorde wetten te voorkomen.

Het zesde en laatste argument is dat interpretatieve wetten ook dienstig kunnen zijn om niet fiscale doelstellingen ten gunste van de belastingplichtige te dienen. Een voorbeeld is te vinden in de Belgische wetgeving, de Wet van 21 december 2009 houdende fiscale en diverse bepalingen. Die wet interpreteerde een artikel in het Wetboek op de inkomstenbelastingen. Dat wetboek voorzag in een vrijstelling van de doorstorting van bedrijfsvoorheffing in hoofde van wetenschappelijke instellingen (universiteiten) op de lonen van te werk gestelde onderzoekers. De universiteit moest de bedrijfsvoorheffing op de lonen van die

onderzoekers dus niet doorstorten. De bedoeling daarvan was dat de universiteiten die in België onderzoekers te werk stellen extra financiering zouden krijgen. Het was dus een steuntje in de rug. Het was echter onduidelijk of deze instellingen nu verplicht waren om dat geld van de bedrijfsvoorheffing te herinvesteren in onderzoeksprojecten. Volgens de wetgever was dat steeds de bedoeling van de wet: het geld moest worden gebruikt voor bijkomende investeringen in wetenschappelijk onderzoek en niet om de economische kosten te reduceren van bestaande onderzoeksprogramma's waarop de onderzoekers waren tewerkgesteld van wie de bedrijfsvoorheffing niet moest worden doorgestort. Het probleem rees op Europees niveau. De EU gaf subsidies om bepaalde onderzoeksprojecten te financieren. De Europese commissie was van oordeel dat de bedrijfsvoorheffing niet moest worden doorgestort, dus dat het deel van de inkomstenbelasting geen kosten waren van het onderzoeksproject en dus niet gefinancierd konden worden door Europees geld. Zij wilde het geld terug van de universiteiten. De universiteiten zeiden dat zij het geld moesten herinvesteren en dat het geen reductie was van de economische kosten. De Europese Commissie argumenteerde dat de Belgische wetgeving hierover niet duidelijk was en vond dat zij geen geld kon geven voor het deel van de bedrijfsvoorheffing, omdat de regeling die zei dat de bedrijfsvoorheffing niet moest worden doorgestuurd de kosten van die onderzoeksprojecten reduceerde. De Belgische wetgever heeft toen een interpretatieve wet aangenomen om duidelijk te maken dat de onderzoeksinstellingen dat geld niet konden gebruiken om de economische kosten van het lopende programma te reduceren maar het wel degelijk moesten herinvesteren in bijkomende wetenschappelijke onderzoeksprogramma's. De Europese autoriteiten hebben dat uiteindelijk ook aanvaard, inclusief het retroactieve effect ervan. Dat was een hele opluchting voor de universiteiten, die dreigden een hoop geld te moeten teruggeven aan de Europese Commissie.

*De voorzitter mr. J.W. van den Berge:* Dank u wel, mevrouw Populier.

Ik wijs erop dat de tweede stelling van prof. Peeters, *het gebruik in fiscalibus van interpretatieve wetten is niet a priori ongeoorloofd*, een dubbele ontkenning inhoudt.

*Mevrouw prof.dr. P. Popelier:* Ik heb haar niet opgesteld.

*De voorzitter mr. J.W. van den Berge:* Wij gaan terug naar de eerste stelling:

*“De rechtsopvatting dat in de inkomstenbelastingen de ‘materiële belastingschuld’ slechts definitief ontstaat op het einde van het belastbaar tijdperk en dit ogenblik het ‘referentiemoment’ is om de retroactiviteit van wetten te beoordelen, is niet te verzoenen met het rechtszekerheidsbeginsel.”*

Ik verzoek de aanwezigen door het opsteken van een groene of rode kaart aan te geven of zij deze stelling ondersteunen of niet.

Ik constateer dat de meerderheid van de aanwezigen het met deze stelling eens is.

*Mevrouw prof.dr. P. Popelier:* Mijnheer de Voorzitter. Ik herformuleer stelling nr. 2 als volgt:

*Het gebruik in fiscalibus van interpretatieve wetten kan geoorloofd zijn.*

*De voorzitter mr. J.W. van den Berge:* Wat vinden de aanwezigen van deze stelling?

Ik constateer een grote meerderheid van groene kaarten, dus instemming met deze stelling.

Het woord is nu aan dr. Bartel.

*Dr. J.C.K.W. Bartel:* Dames en heren. In de afgelopen periode heb ik last gehad van een heftige virusinfectie. Ik ben kennelijk niet de enige spreker die daarvan last heeft gehad. Dat virus heeft mij tot eergisteren aan het bed gekluisterd. Ik ben daardoor afgesloten geweest van mijn bronnenmateriaal. Ik spreek nu aan de hand van enkele aantekeningen. Ik behoud mij voor om in overleg met het bestuur het besprokene in de gedrukte tekst hier en daar aan te vullen en van vindplaatsen te voorzien.

Mijn bijdrage aan het debat zal gaan over de advisering door de Raad van State inzake terugwerkende kracht van fiscale wetsvoorstellen. Die heeft een wat minder wetenschappelijk karakter dan voorgaande betogen. Het gaat om een beschrijving van de keuzes die de Raad heeft gemaakt en de manier waarop hij met terugwerkende kracht omgaat. Ik heb al eerder met Pauwels gediscussieerd over de advisering door de Raad. Pauwels heeft in zijn dissertatie de problematiek van de terugwerkende kracht verenigd op het thema belangenafweging. In de advisering van

de Raad zijn ook andere aspecten te onderscheiden. Pauwels heeft in zijn onderzoek naar de terugwerkende kracht een theoretisch kader opgebouwd, waarin hij een plaats aan die terugwerkende kracht heeft gegeven. Tussen voorrangsbeginselen als rechtsgelijkheid en rechtszekerheid heeft hij een omstandighedencatalogus opgesteld die het terrein tussen deze twee en tussen de voorrangsbeginselen overbrugt. Zojuist hebt u hem over zijn onderzoek horen spreken, waarbij hij hieraan inhoud heeft gegeven.

Als wetgevingsadviseur begin ik waar Pauwels eindigt. De Raad krijgt een concreet voorstel ter advisering aangeboden. Hij moet daarover advies uitbrengen met inbegrip van het overgangsrecht. Op dat punt mag hij geen adviesweigering toepassen. Om een lijn aan te brengen, heeft de Raad daarvoor in 1995 toetsingskaders ontwikkeld. In de advisering is steeds scherp onderscheid tussen de formeel terugwerkende kracht en de materieel terugwerkende kracht gemaakt. De formeel terugwerkende kracht ziet op het terugwerken van de bepaling tot voor de inwerkingtreding van de wet. De materieel terugwerkende kracht heeft, kort gezegd, betrekking op belastbare feiten na de inwerkingtreding van de wet. Hier zijn wat kanttekeningen bij te plaatsen.

In een in 1995 uitgebracht advies over omzetbelastingconstructies in de onroerendgoedsfeer formuleerde de Raad van State dat aan belastingmaatregelen die een verzwarende van de belastingheffing voor belastingplichtigen betekenen geen terugwerkende kracht gegeven mag worden, tenzij bijzondere omstandigheden een afwijking van deze regel rechtvaardigen. In elk geval kan geen terugwerkende kracht gegeven worden aan maatregelen die voor de belastingplichtige voor het tijdstip waarop het regime zal gaan gelden niet of niet voldoende kenbaar zijn. Bijzondere omstandigheden die een terugwerkende kracht van een bezwarende maatregel kunnen rechtvaardigen kunnen worden gevormd door aanmerkelijke aankondigingseffecten of door een omvangrijk oneigenlijk gebruik van een wettelijke voorziening. Dit advies vormde in zekere zin een reactie op de in die tijd door staatssecretaris Vermeend publiek uitgedragen opvatting dat terugwerkende kracht zo ruim mogelijk diende te zijn in de strijd tegen grensverleggend gedrag. Grensverkend gedrag viel daar mede onder. Indien een belastingplichtige de grens van het fiscaal mogelijke opzocht, moest hij niet klagen indien met terugwerkende kracht zijn opzet toch in de belastbare sfeer zou worden betrokken.



Ten aanzien van de materieel terugwerkende kracht merkte de Raad van State in het advies op dat indien een belastingmaatregel die een verzwaring van de belastingheffing voor de belastingplichtige betekent materieel terugwerkende kracht krijgt, een belangenafweging dient te worden gemaakt tussen de eerbiediging van lopende contracten ten tijde van de invoering van de maatregel en het belang van de schatkist. Bij deze belangenafweging speelt onder meer de omstandigheid een rol in hoeverre de belastingplichtige erop mocht vertrouwen dat de in het geding zijnde transacties binnen doel en strekking van de wet vallen en overigens niet als ongewenst behoeven te worden aangemerkt. De achtergrond voor dit scherpe onderscheid wordt mede gevormd doordat de Raad het opleggen van bezwarende maatregelen zonder voorafgaande wettelijke regeling, behoudens bijzondere omstandigheden, in strijd met de Nederlandse rechtsorde oordeelt. Dat geldt voor het hele terrein waarover de Raad adviseert, niet alleen voor fiscale wetsvoorstellen. Er zijn bezwarende regelingen bekend in de sfeer van Onderwijs, Sociale Zaken en van andere departementen. Tevens hecht de Raad hierbij aan beginselen die aan het Europese recht en het EVRM ten grondslag liggen, zoals het rechtszekerheidsbeginsel.

Met de formele terugwerkende kracht wordt het terrein van de ontneming betreden. Dat is geen verboden terrein, maar de betreding ervan is met waarborgen omgeven. Voor formele terugwerkende kracht wordt door de Raad dan ook vol getoetst of er objectieve en redelijke gronden zijn aan te voeren voor die terugwerkende kracht. Dit doet de Raad mede om risico's van verdragschending zoveel mogelijk te vermijden. Ooit is de Raad in rechte op eventuele verdragsschendingen beoordeeld. Uit dien hoofde is de advisering dan ook qua bewoordingen steeds voorzichtig, teneinde te voorkomen dat vooruitgelopen wordt op eventuele rechterlijke beslissingen. Tussen de regels door is de zienswijze van de Raad echter vaak wel te traceren.

Om het terrein af te bakenen heeft de Raad duidelijke piketpalen geslagen. Indien bezwarende maatregelen met terugwerkende kracht worden ingevoerd, moeten daarvoor bijzondere omstandigheden bestaan, die in de praktijk vrijwel steeds zijn terug te voeren op aankondigingseffecten. Vervolgens moet de bezwarende maatregel kenbaar zijn. Dat wil zeggen dat de belastingplichtige uit het bericht van Financiën volledig moet kunnen afleiden wat zijn fiscale verplichtingen zullen worden bij de invoering van de maatregel. De Raad van State legt hierbij de lat

hoger dan de Hoge Raad, die onder omstandigheden voorzienbaarheid van de maatregel toereikend acht voor terugwerkende kracht. Mevrouw Schuver heeft in haar dissertatie een en ander uitvoerig geanalyseerd.

Soms worden aankondigingseffecten gemakkelijk gebruikt als motief voor formeel terugwerkende kracht. Als voorbeeld is te noemen de zekerstelling van belastingheffing in geval van niet onderkende onzuivere pensioenrechten, door de invoering van art. 10 lid 4 van de Wet loonbelasting. Dit voorstel is twee keer ingediend, eerst als onderdeel van het Belastingplan 2004, zonder enige terugwerkende kracht. Daarna is het teruggenomen en opnieuw ingediend als onderdeel van het wetsvoorstel Aanpassing VUT, en nu wel met terugwerkende kracht, tot de datum van de publicatie van het wetsvoorstel. In de artikelsgewijze toelichting wordt de terugwerkende kracht gemotiveerd met de suggestie van aankondigingseffecten. In dit geval zag de Raad voor terugwerkende kracht geen reden, omdat de aankondigingseffecten bij het eerste voorstel al zouden zijn uitgewerkt. Met een mij persoonlijk niet overtuigende verwijzing naar het Witteveenkader is overigens het voorstel met terugwerkende kracht ingevoerd.

Materieel terugwerkende kracht wordt door de Raad anders getoetst. De aan de regeling ten grondslag liggende belangenafweging wordt marginaal getoetst. Het gaat er daarbij vooral om of de motivering de overgangsregeling kan dragen. De omstandighedencatalogus van Pauwels zou hierbij behulpzaam kunnen zijn. Met dit alles mag niet uit het oog worden verloren dat het overgangsrecht bij uitstek het terrein is waarop het politieke krachtenveld bepalend is. Belangengroepen hebben er belang bij, ook al wordt de strijd om een nieuwe regeling verloren, zo lang mogelijk in een uitzonderingspositie te blijven, derhalve bij een zo lang mogelijk geldende overgangsregeling. Als voorbeeld hiervan is de invoering van de WIA te noemen, waarbij de rechten van WAO'ers geëerbiedigd worden. Op deze wijze zullen 47 jaar lang twee stelsels naast elkaar blijven bestaan. Als je het erg cru bekijkt, zou je kunnen zeggen dat uit de lengte van het overgangsregime de macht van de desbetreffende lobby is af te leiden, ongeacht de motivering die eronder geschoven is.

Dit is het algemene kader waarin ik binnen de Raad heb gewerkt. Als specifiek onderwerp zou ik in deze vergadering van de vereniging nog aandacht willen geven aan de reparatie van arresten, onder meer door de id-kaart actueel geworden. Het geldt echter voor meer zaken. Voor de Belastingdienst speelt, nog sterker dan de

uitslag in individuele gevallen, bij de publicatie van arresten van de Hoge Raad de beleidsvraag of aan die arresten beleidsmatige gevolgen gegeven moeten worden. Indien het geschil de uitleg van een wettelijke bepaling betreft, zal in gevallen waarin de Hoge Raad overeenkomstig het door de staatssecretaris ingenomen standpunt heeft geoordeeld er geen reden zijn om iets te doen. Dit kan anders zijn indien de Hoge Raad dat standpunt heeft verworpen. In die gevallen zal moeten worden beslist of in het oordeel van de Hoge Raad berust moet worden dan wel een wetsvoorstel moet worden voorbereid om de beoogde heffing op andere wijze te bereiken. Indien Financiën besluit de gevolgen van een arrest te "repareren" - repareren tussen aanhalingstekens, omdat het een ingeburgerde term is geworden die helaas een lading heeft gekregen die er naar mijn mening aan ontnomen zou moeten worden - dan zal voor die reparatie in het algemeen een verzamelwet, zoals een belastingplan of een wet over fiscale maatregelen worden gekozen. De jaarlijkse cyclus van budgettaire maatregelen en onderhoudswetgeving leent zich bij uitstek voor dergelijke reparatiewetgeving. In dat geval wordt het verlies aanvaard dat voortvloeit uit de aanpassing van de niet onherroepelijk vaststaande aanslagen op het tijdstip dat het arrest werd gewezen, alsmede uit de belastbare transacties die plaatsvinden tussen de datum van het arrest en de inwerkingtreding van de herstelwet.

Indien Financiën echter een aanmerkelijk budgettair verlies, een aankondigingseffect uit hoofde van het arrest, dan wel het mogelijk worden van misbruik vreest, zal in het algemeen worden beslist dat aan de reparatie terugwerkende kracht zal worden verleend. In dat geval komen de grenzen waarbinnen de terugwerkende kracht van een belastingwetsvoorstel mogelijk is opnieuw aan de orde. Het voorkomen van een aanmerkelijk budgettair verlies uit hoofde van een arrest is niet zonder meer mogelijk door aan herstelwetgeving terugwerkende kracht te geven tot het tijdstip waarop de staatssecretaris kenbaar maakt dat het arrest gerepareerd zal worden en op welke wijze dit zal plaatsvinden. Dit is het gevolg van de omstandigheid dat de uitleg van een wettelijke bepaling uit het belastingrecht geldt vanaf het tijdstip van invoering van die bepaling. Dit geldt ook indien de Hoge Raad om gaat. Aanslagen dienen na de publicatie van het arrest overeenkomstig de uitleg van de belastingrechter te worden opgelegd. Hetzelfde geldt voor bezwaarschriften die zijn aangevuld of ingediend tegen niet onherroepelijk vaststaande aanslagen. Indien de zaak zich daartoe leent, zal de Hoge Raad in zijn arresten ook aan het overgangsrecht aandacht geven.

Financiën heeft in enkele spraakmakende gevallen van reparatie, waarbij het een aanmerkelijk budgettair verlies als gevolg van het arrest voorzag, getracht de schade te beperken. Deze acties miskennen wel dat bij de omstandigheid dat bij de belastingheffing ten onrechte enige tijd geen rekening is gehouden met een uiteindelijk andersluidende uitleg van de Hoge Raad weliswaar meebrengt dat de budgettaire opbrengst lager wordt dan begroot, maar dat dit risico het gevolg is van de uitleg door de Belastingdienst van de desbetreffende bepaling. Een door de Hoge Raad gecorrigeerde onjuiste uitleg van een wetsbepaling vormt een normaal bedrijfsrisico, waarvan de rechtsgevolgen niet eenzijdig op de belastingplichtigen dienen te worden afgewenteld. De opbrengst die de fiscus op grond van de onjuiste uitleg ten onrechte heeft ontvangen is eigenlijk een budgettaire meevaller.

Het trachten te voorkomen van een budgettair verlies speelde in sterke mate bij de reparatie van het baksteenarrest van 26 augustus 1998, BNB 1998/409. Het geschil betrof de vraag of een voorziening voor toekomstige betalingen die niet berustten op een bestaande rechtsverhouding kon worden gevormd. De Hoge Raad ging in dat arrest om. Eind september 1999 is het wetsvoorstel continuering regime inzake voorzieningen ingediend, waarbij de gevolgen van het arrest volledig werden teruggedraaid. Tevens werd voorgesteld dat de nieuwe bepaling voor het eerst van toepassing zou zijn op jaren waarover de aanslag op de datum van inwerkingtreding nog niet onherroepelijk zou vaststaan. In de memorie van toelichting werd het budgettair verlies, met name uit hoofde van voorzieningen voor bodemsaneringsmaatregelen, door de Staatssecretaris op 2 mld. gulden geraamd. De Raad van State heeft over dit wetsvoorstel zeer kritisch geadviseerd. Het meest zwaarwegende punt was dat de keuze ten principale bij de bepaling van de fiscale jaarwinst voor een dynamisch te hanteren begrip "goed koopmansgebruik" en dus voor een terughoudende rol van de wetgever niet diende te worden gewijzigd. Tevens merkte de Raad van State op, dat door de ministeriële resolutie, waarbij de inspecteurs werd opgedragen de aanslagregeling aan te houden, materieel een situatie werd bereikt waarin aan de uitleg van de Hoge Raad van een bepaling uit de Wet IB'64 met terugwerkende kracht betekenis zou worden onthouden. Daarvoor zag de Raad van State geen reden.

Het wetsvoorstel kreeg met name door de "truc" met de terugwerkende kracht een kritisch onthaal in de Tweede Kamer. Na een kabinetwisseling leidde dit uiteindelijk tot de conclusie dat het niet raadzaam zou zijn om met terugwerkende

kracht een wettelijke maatregel te nemen die de mogelijkheid tot het vormen van een fiscale voorziening beperkte. Staatssecretaris Bos trok het wetsvoorstel daarom in. Uit de verantwoorde belastingopbrengsten van die jaren is overigens niet van een budgettaire derving ter grootte van 2 mld. gulden gebleken.

Het advies van de Raad is nog om een andere reden van belang. Hij heeft in zijn advies een schuchtere poging gedaan om bij de reparatie van arresten een zo groot mogelijke gelijkheid voor belastingplichtigen bereiken. De Raad merkte op dat geschillenbeslechting zich anders dan wetgeving niet leent voor het treffen van een algemeen geldende overgangsregeling. De omstandigheid dat de aanslagregeling, met name in de sfeer van de vennootschapsbelasting, zich over vele jaren uitstrekt kan met zich brengen dat sommige belastingplichtigen bij wie de aanslag nog niet onherroepelijk vaststaat, bevoordeeld worden boven belastingplichtigen bij wie de aanslag reeds is geregeld, doordat zij alsnog een beroep kunnen doen op het baksteenarrest. Zij genieten indien dit beroep wordt gehonoreerd in ieder geval rentevoordeel. Overwogen zou kunnen worden, aldus adviseerde de Raad, om te bepalen dat de voorwaarde van een bestaande rechtsverhouding gehandhaafd zou blijven tot een belastingjaar waarvan de aanslagregeling voor nagenoeg alle belastingplichtigen nog zou openstaan, in dit geval bijvoorbeeld het jaar 1997. Ook dit advies is niet gevolgd maar naar mijn mening dient bij de reparatie van arresten veel meer aandacht te worden gegeven aan het bereiken van gelijkheid tussen belastingplichtigen. Nu overheerst vaak het budgettaire aspect. Een evenwichtige belastingheffing zou veel meer oog voor de gelijkheid van belastingplichtigen moeten hebben. Als ik een stelling zou hebben geformuleerd zou zij hebben geluid: Bij de reparatie van arresten moet er meer oog voor gelijkheid van belastingplichtigen bestaan dan voor het alsnog halen van het eigen gelijk.

Vaak is ook het aankondigingseffect de drijfveer voor de terugwerkende kracht bij de reparatie van arresten. Recent speelde dit bij de betaling voor de ID-kaart. Na het arrest van de Hoge Raad waarbij werd geoordeeld dat geen legesheffing voor de ID-kaart mogelijk was, kwam een stormloop op de loketten van de gemeente tot stand om een 'gratis' ID-kaart te krijgen. Deze stormloop is ingedamd door aan het wetsvoorstel waarbij aan de betaling een andere grondslag werd gegeven terugwerkende kracht tot publicatie van het wetsvoorstel te geven. In de toelichting zijn het budgettaire motief en de reden voor de terugwerkende kracht gemotiveerd. De Raad van State zag geen reden hieraan in zijn advies verder aandacht te geven.

Het voorstel past in de hiervoor geschetste kaders. De Raad van State spreekt in zijn adviezen nooit uit dat iets goed is en geeft alleen maar aan waar wijzigingen door de Raad wenselijk worden geacht.

Het Protocol tot wijziging van het Verdrag van Malta van 18 juli 1995 heeft nogal wat stof doen opwaaien. Na de overeenkomst van 1977 had Malta in de lokale wetgeving wijzigingen aangebracht die tot een taxhavenachtige situatie zouden leiden. Nederland wilde daarom het verdrag opzeggen maar in overleg met Malta is het verdrag toen aangepast, en wel met terugwerkende kracht tot 1 januari 1994. Over dit protocol is door de Raad van State geen advies uitgebracht. Als ik mij goed herinner was het een advies conform. Dit was enerzijds een gevolg van de lijn die de Raad destijds volgde om verdragen uiterst marginaal te interpreteren omdat teksten van verdragen niet meer kunnen worden gewijzigd. De tekst van verdragen is tot stand gekomen tussen partijen en daaraan kan geen komma meer worden veranderd. Verwerping van een verdrag is wel mogelijk maar dat is een maatregel die heel erg ver gaat. In de jaren '90 was de lijn van de Raad van State dan ook: advies conform, tenzij er echt iets mis is gegaan. De Raad zag in de terugwerkende kracht niet dat er echt iets mis was gegaan, omdat de terugwerkende kracht alleen de inwoners van Malta regardeerde en niet op inwoners van Nederland sloeg. Zonder dat de Raad het expliciet uitsprak in een advies was hij van oordeel dat Malta voor zijn eigen burgers moest opkomen en dat er wat dat betreft geen taak aan de Nederlandse kant lag.

Voorzitter. Mijn stem laag het niet toe nog uitvoerig in te gaan op een aantal andere aspecten die ik nog aan de rapporteur zou willen voorleggen. Wellicht biedt de geschreven tekst mij daartoe nog enige ruimte.

*De voorzitter mr. J.W. van den Berge:* Dank u wel, mijnheer Bartel. Dames en heren. U ziet dat terugwerkende kracht ook nog inhoud kan hebben bij het geven van een presentatie.

Ik verzoek mevrouw Popelier nogmaals op het podium te verschijnen.

*Mevrouw prof.dr. P. Popelier:* Voorzitter. Het is het moment om tot een bekentenis over te gaan: ik ben geen fiscalist maar een constitutionalist. Dat verklaart de invalshoek die ik heb gekozen voor mijn presentatie. Ik wil namelijk ingaan op de rechterlijke toetsing van retroactieve belastingwetgeving.

Melvin Pauwels stelt in zijn thesis vast, en hij heeft het zo-even nog eens herhaald, dat het Europees Hof voor de Rechten van de Mens en de nationale rechtscolleges nog nooit hebben vastgesteld, dat retroactieve wetgeving het EVRM schendt. Naar ik zojuist heb begrepen is dit overigens toch eenmaal gebeurd.

*Dr. J.C.K.W. Bartel:* Het Hof Den Haag.

*Mevrouw prof.dr. P. Popelier:* Wat de nationale rechtscolleges betreft is dat absoluut niet verwonderlijk. In Nederland is er geen traditie van grondwettelijke toetsing, wat betekent dat er een groot respect voor de formele wetgeving heerst. Formele wetgeving wordt *toegepast*, niet in vraag gesteld. Rechters kunnen formele wetten wel aan het internationale recht toetsen maar dat zal zelden tot resultaat hebben dat een schending wordt vastgesteld, zeker niet als het gaat om een toetsing aan een grondrechtenverdrag, met de belangenafweging die daaraan vast hangt. België kent een Grondwettelijk Hof dat kan toetsen aan de Grondwet en via die Grondwet ook aan algemene rechtsbeginselen, zoals het rechtszekerheidsbeginsel. Elke rechter kan in België, net als in Nederland, formele wetten toetsen aan het internationale recht. Het Grondwettelijk Hof kan dat ook. Het heeft daar van de wetgever eigenlijk niet de bevoegdheid voor gekregen maar via het grondwettelijk recht heeft het ook de mogelijkheid ook het internationale recht erbij te betrekken. Wij zien dat het Hof van Cassatie zelden of nooit een wet in strijd acht met het EVRM, eigenlijk alleen als er al een veroordeling door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens was, terwijl het Grondwettelijk Hof wel regelmatig vaststelt dat een wetsbepaling in strijd is met dat verdrag. Volgens het initiatiefvoorstel-Halsema dat in Nederland voorligt, hoewel het niet meer zo actueel is, zouden rechters, niet een speciaal grondwettelijk hof, bevoegd worden om wetten te toetsen aan de grondrechten in de Grondwet. Het ziet er niet naar uit dat die wet er doorkomt maar ik denk dat, ook als dit het geval zou zijn, de rechters nog even terughoudend zouden blijven. Zij zijn immers opgeleid in een sfeer van respect voor de wet en zij zullen zich niet voldoende gelegitimeerd voelen.

Nu vind ik het geweldig dat in Nederland zo'n cultuur bestaat waarin men respect heeft voor de kwaliteit van de wet, al vanuit het wetgevingsproces, en waarin procedures worden gevolgd en de overheid rapporten, notities en aanbevelingen opmaakt voor betere wetgeving, inclusief die notitie van de staatssecretaris over de

werking in de tijd. Uiteindelijk blijft wetgeving, ook belastingwetgeving, echter natuurlijk het resultaat van een politiek proces. In die politieke afwegingen worden de belangen en rechten van individuen wel eens over het hoofd gezien. Wij hebben dat zojuist ook nog gehoord. Soms worden zij welbewust over het hoofd gezien, bijvoorbeeld als er een rechterlijke uitspraak komt die de wetgever niet bevalt en een retroactieve wet er dan voor zorgt dat gelijkaardige gedingen in zijn voordeel worden beslecht. De vraag is dus of je wel voldoende rechtsbescherming hebt. Heb je daarvoor geen Grondwettelijk Hof nodig? Zo'n Hof is op een speciale manier samengesteld, meestal met politieke inspraak, en is gespecialiseerd én meer gelegitimeerd om wetten te toetsen.

Nu leert de ervaring dat zelfs zo'n Grondwettelijk Hof veel eerbied blijft betonen voor de wetgever. Dat lijkt mij ook wel logisch. Het is niet de bedoeling dat de rechter een politieke belangenafweging doet die toekomt aan de wetgever. Ik verwijs naar hetgeen Melvin Pauwels zei over het rechtspolitieke element. Een toetsing aan grondrechten en algemene rechtsbeginselen, zoals het rechtszekerheidsbeginsel en de eerbiediging van gerechtvaardigd vertrouwen, komt uiteindelijk neer op zo'n delicate toetsing. Hoe houd je nu echter het midden tussen enerzijds rechtsbescherming en anderzijds respect voor de beleidsvrijheid van de wetgever? Een mogelijke oplossing ligt in de idee van wat wij 'procedurele rationaliteit' zullen noemen. Het komt erop neer dat het Hof niet zelf een belangenafweging uitvoert maar wel de wetgevingsprocedure nakijkt om te zien of er wel voldoende waarborgen waren voor de wetgever om een goede belangenafweging uit te voeren. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens past dat met name toe wanneer de beleidsvrijheid van de nationale wetgever erg ruim is. Zoals Melvin Pauwels aangaf is die juist bij belastingwetgeving erg ruim. Het Hof zegt dat uitdrukkelijk in de Hattonarresten die over nachtvluchten gaan maar het zegt het in een reeks van arresten. Juist als de beleidsvrijheid voor de wetgever erg ruim is, zegt het Hof, kunnen wij nog wel de besluitvormingsprocedure nagaan. Als er een zorgvuldige voorbereiding, met studies en consultaties, en voortdurende monitoring waren, is er geen probleem. Dat betekent dat de wetgever wel een keuze mag doen maar dat die keuze rationeel moet zijn, d.w.z. geïnformeerd en gebaseerd op wetenschappelijke feiten, dus empirisch verantwoord. Het heeft daarbij ook oog voor inspraak- en consultatieprocedures. Wij noemen dat *evidence based lawmaking*. Ik vind daar ook sporen van terug bij het Belgische Grondwettelijk Hof



maar helaas veel minder dan bij het Europees Hof voor de Rechten van de Mens. Ik zal een voorbeeld geven uit de Belgische rechtsorde dat betrekking heeft op belastingwetgeving en validatie van onrechtmatige besluiten. Eerst noem ik echter een voorbeeld uit de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, de zaak-Lecarpentier tegen Frankrijk. Het ging niet over belastingen maar wel over geld. De Franse rechter had in een zaak over een hypotheeklening een uitspraak gedaan die in het nadeel was van een maatschappij waarin de Franse staat belangen had. Vervolgens vaardigde de Franse wetgever een wet uit waardoor die uitspraak retroactief gekeerd werd in het voordeel van de Franse staat. Volgens de Franse overheid waren daarvoor goede redenen, want volgens haar had die rechterlijke uitspraak een impact die het evenwicht in de bancaire sector en eigenlijk alle economische activiteiten in gevaar zou kunnen brengen. Dat kwam uiteindelijk bij het Europees Hof voor de Rechten van de Mens. Het Hof was niet overtuigd door die bewering, want het vond daarvoor geen empirisch materiaal. Het hekelde de afwezigheid van betrouwbare evaluaties van de virtuele kosten van hangende en toekomstige rechtsgeschillen, evenals het feit dat de parlementsleden geen precieze informatie hadden gekregen over de economische gevolgen. Met andere woorden: het parlement mag wel een belangenafweging uitvoeren en dat kan zelfs leiden tot retroactieve wetgeving maar het moet dan wel goed geïnformeerd zijn en het mag niet om de tuin worden geleid door loutere beweringen die niet gestaafd zijn door empirisch bewijs. Wij zien dat ook in andere rechtspraak van het EHRM. In Malish zegt het bijvoorbeeld dat budgettaire bezwaren opeenvolgende beperkingen van het recht op eigendom niet kunnen verantwoorden wanneer zij niet met precieze cijfers worden gestaafd. Het lijkt mij dat zo'n redenering geen aanslag is op de parlementaire soevereiniteit. Zij versterkt integendeel het parlement. De regering mag het parlement niet zo maar als een stempelmachine beschouwen voor haar wetsontwerpen maar zij moet het parlement gedegen informeren.

En nu de Belgische zaak voor het Grondwettelijk Hof, of liever twee zaken, allebei over de fiscaliteit, een zaak die niet over werking in de tijd gaat maar waarbij het Hof procedurele rationaliteit toepast, en een die over een retroactieve belastingwet gaat en waarbij het Hof die procedurele rationaliteit niet toepast. Wij zien dat het Hof sporadisch wel oog heeft voor argumenten van procedurele rationaliteit, zeker in zaken die zich lenen voor cijfers, zoals fiscale zaken. Wanneer er wetenschappelijke gegevens beschikbaar zijn, moet de wetgever die volgens het

Hof ook gebruiken. In deze zaak had de wetgever voor belastingtarieven een onderscheid gemaakt tussen gewone meststoffen en meststoffen op basis van secundaire elementen. De verzoekers legden echter wetenschappelijke studies over waaruit bleek, dat de uitgangspunten van de wetgever voor dat onderscheid niet klopten. Het Hof gaf hen gelijk en vernietigde het onderscheid in de wet.

Als puntje bij paaltje komt is het Grondwettelijk Hof overigens erg gevoelig voor argumenten van algemeen belang, zeker voor argumenten van administratieve en financiële aard, zelfs wanneer de wetgever de afloop van gerechtelijke procedures beïnvloedt. Volgens vaste rechtspraak van het Hof zijn in dat geval "uitzonderlijke omstandigheden of dwingende motieven van algemeen belang" vereist. Zelfs als het Hof zich niet inhoudelijk wil mengen, is er precies dan volgens mij wel plaats om procedurele rationaliteit te wensen. Maar wat zien wij? Het ging als volgt.

Verschillende gemeenten voerden in de loop van een aanslagjaar een reglement in ter vaststelling of ter verhoging van de aanvullende gemeentelijke personen belasting. Dat geldt voor datzelfde aanslagjaar. Zij denken dat dit wel oké is, maar in de rechtswereld ontstaat wat discussie over de vraag of dit nu wel kan. Is er geen sprake van terugwerkende kracht? Dat mag niet voor besluiten. Dan komt er in 2008 een arrest van het Hof van Cassatie, dat zegt dat het wel degelijk om retroactieve besluiten gaat en dat die onrechtmatig zijn, want besluiten mogen niet terugwerken. Wetten mogen dat wel, besluiten niet.

Vervolgens grijpt de wetgever in en valideert de gemeentelijke verordeningen, met terugwerkende kracht tot 2001. Als reden roept hij in dat de zesjaarlijkse verkiezingen er aan komen en dat daar moeilijke coalitiebesprekingen uit volgen. Dat zou de uitzonderlijke omstandigheid zijn die een retroactieve validatie zou rechtvaardigen. Het verband is mij niet echt heel duidelijk. Verkiezingen zijn niet uitzonderlijk, zij zijn er elke zes jaar. Wat de wetgever bedoelt is dat de onrechtmatigheid van de fiscale verordeningen financiële problemen met zich brengt. Dat is natuurlijk niet aangenaam met verkiezingen voor de deur. Het grondwettelijk hof aanvaardt dat zonder meer. Het vroeg geen uitleg over de ernst van de zaak. Er waren geen duidelijke gegevens over de financiële gevolgen voor de gemeenten wanneer er geen validatie zou komen. Vergelijk dat met de zaak Lecarpentier. Je zou natuurlijk kunnen zeggen dat in dit geval geen argumenten van legitiem vertrouwen gelden, want de gemeentelijke verordeningen waren er al. De belastingplichtige kwam niet voor een verrassing te staan. De wet bevestigde enkel de gemeentelijke

belastingen. Alleen, er was al discussie over de gemeentelijke verordeningen. Het arrest van het Hof van Cassatie kon niet echt als een verrassing komen. Het bevestigde wat in de rechtsleer eigenlijk al gezegd was. Dus kan men aannemen dat de belastingplichtige wel kon vertrouwen op de toepassing van het cassatiearrest. Je zou ook kunnen zeggen dat de gemeentelijke overheid dan maar wat zorgvuldiger had moeten zijn, vooral omdat er al discussie was over de vraag of dit wel kan. Nu lost de wetgever het maar snel voor haar op.

Wie moet nu eigenlijk de lasten dragen van een onzorgvuldige wetgever? Er zijn enkele vragen die ik aan de keynote spreker zou willen voorleggen. Ik heb mij die zelf ook gesteld om tot mijn twee stellingen te komen. Ten eerste, vindt u dat bij de bestaande graad van rechtsbescherming door de staat het normaal is dat retroactieve belastingwetgeving nooit onrechtmatig wordt geacht? Van het Europees Hof kunnen wij nog aannemen dat het zich als supranationaal orgaan op de vlakte moet houden dan de nationale rechter. Vertrouwt u volledig op de wetgevingsprocedure? Ik heb daarnet gehoord wat men zei over de macht van de lobby. Die leidt tot wetgeving die in het voordeel is van een geprivilegieerde groep, maar wat met de andere categorieën?

Ten tweede, denkt u dat procedurele rationaliteit een oplossing biedt om een rechtsbescherming te handhaven zonder dat de rechter zich inhoudelijk mengt? Wordt de belastingwetgever zo gedwongen om zorgvuldig op te treden en dus ook om zorgvuldig belangen af te wegen wanneer hij opteert voor retroactieve wetgeving?

Ten derde, begrijpt u de terughoudendheid van het Belgische hof wanneer het op budgettaire argumenten aankomt en dat het dan zelfs geen onderzoek doet naar de vraag of niet ingrijpen wel degelijk budgettaire problemen met zich zou brengen? Geeft dat geen vrijgeleide aan praktisch alle belastingwetgeving? Mijn stellingen zijn daarbij de volgende:

*Rechterlijke toetsing van de wet is een belangrijk onderdeel van de moderne democratische rechtsstaat. Ook wanneer een wet door het parlement wordt gestemd moet de burger beschermd worden tegen overheidswillekeur. De terughoudendheid van de rechter mag daarom niet tot gevolg hebben dat budgettaire argumenten bij voorhand al opwegen tegen individuele rechtsbescherming.*

*De wetgeving is weliswaar het best geplaatst om een belangenafweging te doen, maar moet dat dan ook ernstig doen. De rechter moet daarom meer gebruikmaken van bestaande*

*mogelijkheden om belastingwetgeving te toetsen, door te eisen dat de wetgever de budgettaire argumenten grondt op concrete cijfers en gegevens.*

*De voorzitter mr. J.W. van den Berge:* Wij gaan meteen stemmen. Ik breng de eerste stelling in stemming. Ik geloof dat groen, de kleur van de voorstemmers, de meerderheid heeft!

Dan de tweede stelling. De uitslag is ditmaal half om half.

#### 4. Beantwoording van de debaters door de inleider

*Mr.dr. M.R.T. Pauwels:* Ik zal eerst een korte reactie geven naar aanleiding van de stellingen die ik zelf heb geponeerd. Ik was eigenlijk verrast door de grote aanhang voor de stelling dat de notitie van de staatssecretaris zo gek nog niet is. Ik had verwacht dat de reactie erg kritisch zou zijn. Ik ben hier wel blij mee. Wat ik ook niet had verwacht is dat er behoorlijk wat tegenstemmers zouden zijn bij mijn tweede stelling. Ik nodig degenen die tegen hebben gestemd uit om zo meteen hun visie op de stelling toe te lichten.

Prof. Popelier verwoordde de stellingen van prof. Peeters. De eerste stelling komt volgens mij overeen met de Nederlandse opvattingen. Ik ben het daarmee eens. Ik heb er weinig aan toe te voegen of over op te merken. Wellicht komt er nog iets in het vrije debat.

De tweede stelling is interessant. Zoals prof. Popelier het geherformuleerd heeft, kan het gebruik in fiscalibus van interpretatieve wetten geoorloofd zijn. Daar kan geen enkele jurist tegen zijn. Ik zal vooral ingaan op de argumenten voor de stelling. Ik ben op sommige punten wat kritisch. Ik wijs erop dat de fiscale wetgever wel echt blij zal zijn met de positieve houding vanuit België tegenover de interpretatieve wetgeving. Onlangs is een verduidelijking met terugwerkende kracht tot 1 januari 2001, een terugwerkende kracht van bijna elf jaar, ingevoerd. Het ging over het mogelijk ontlopen van een mogelijkontgaanbepaling. Men zou het een pre-pre-herwaarderingsbesluit kunnen noemen. Ik weet niet waar het inhoudelijk over gaat, maar ik vond de terugwerkende kracht van elf jaar erg interessant.

Daarnaast moet ik bij interpretatieve wetgeving altijd denken aan een advies van de Raad van State over een niet-fiscaal wetsvoorstel. Ik vond dat een heel mooi advies. Het is heel to the point. Het gaat over een wetsvoorstel dat voorziet in een verduidelijking met terugwerkende kracht. De Raad van State zegt: *“Indien de tekst van een wettelijke bepaling wordt gewijzigd om deze te verduidelijken en niet om de inhoud ervan te wijzigen, geeft het verlenen van terugwerkende kracht hieraan geen zelfstandige juridische betekenis. De Raad adviseert daarom geen terugwerkende kracht aan beide wijzigingen te verlenen.”* Ik vind dat eigenlijk erg logisch. Als je niets verandert, waarom zou dat dan met terugwerkende kracht moeten? Dat wil niet zeggen dat ik a priori tegen interpretatieve wetgeving ben, maar je moet inhoudelijk beoordelen. Er is kennelijk reden voor een inhoudelijke wijziging. Dan moet een

rechtvaardiging daarvoor worden aangevoerd. Men moet zich niet verschuilen achter een verduidelijking. Je kunt wel vinden dat die erin is besloten, maar als je terugwerkende kracht gebruikt zal dat zijn omdat er gereede twijfel is ontstaan.

Het perspectief van rechtszekerheid is bij interpretatieve wetgeving niet zo sterk. Dat moet ik prof. Peeters toegeven. Een onduidelijkheid over bepaalde wetgeving kan inhouden dat het A of B moet zijn. Er is dan rechtsonzekerheid. Er is geen rechtszekerheid over een bepaalde toekomst. Het juiste perspectief is naar mijn mening dat van de machtenscheiding. Daar spelen twee aspecten mee. Ten eerste moet men niet vergeten dat in de belastingwetgeving de wetgever een bijzondere rol heeft. Peter Wattel heeft in 1992 opgemerkt dat niet uit het oog mag worden verloren dat bij belastingwetgeving de overheid ook zelf direct belanghebbende is. Zij is een partij die in een keer een interpretatie naar haar hand zet. Een tweede aspect is dat ik mij afvraag of men niet wat meer vertrouwen moet hebben in de rechter. Als er twee mogelijke interpretaties zijn, A en B, en de wetgever, de overheid, de regering, het ministerie van Financiën, is van mening dat B duidelijk de bedoeling is, zal de jurisprudentie, van de Hoge Raad en van de rechters in het algemeen, laten zien dat zij naar die bedoeling kijken als een tekst voor meerderlei uitleg vatbaar is. Heb vertrouwen in de rechter!

Er is nog een ander aspect, het vertrouwen van de burger in de overheid in het algemeen. Als de wetgever er zelf niet mee komt, maar een partij ingrijpt, laat het dan over aan de rechter, een onafhankelijk instituut, dat uiteindelijk kan bepalen dat het toch B is. Ik geef de voorkeur aan meer vertrouwen in de rechter.

Een verschil met België is dat wij geen constitutionele toetsing hebben. Er is geen backup als de wetgever over de schreef gaat door een zo genoemde interpretatieve wet met terugwerkende kracht in te voeren. In België toetst de wetgever of een interpretatie in een casus een redelijke interpretatie is dan wel of er een uitbreiding is. Die checks and balances hebben wij niet in Nederland. Ik ben niet zonder meer tegen verduidelijkingswetten, maar ik sta er wel kritisch tegenover in de huidige Nederlandse constitutionele verhoudingen.

Met dr. Bartel is het soms lastig discussiëren. Ik heb het idee dat hij meent dat ik het niet eens ben met de Raad van State, terwijl ik denk dat ik het wel vaak eens ben met de Raad. Ik zal proberen uit te leggen waar wij wellicht van mening verschillen, terwijl ik denk dat wij niet van mening verschillen. Over de materieel terugwerkende kracht zijn wij het eens. Ik zie daar een belangenafweging waar een

rechtspolitiek element in zit. Verstandige mensen kunnen er een verschil van mening over hebben. De Raad van State denkt er naar mijn mening ook zo over, want die toetst marginaal.

Ik vind dat er ook bij formeel terugwerkende kracht een belangenafweging is. Misschien denkt dr. Bartel dat het niet zo is en dat daar harde regels voor zijn. Zelfs als hij dat denkt, zijn wij het misschien toch met elkaar eens. Hij heeft het kader geschetst. Er moet een aanmerkelijk aankondigingseffect zijn of een enorm misbruik. Voorts moet voldaan zijn aan de eisen van kenbaarheid. Dat zijn redelijk harde eisen, maar daar achter is er een belangenafweging. Alleen, bij de Raad van State gaat die verborgen achter die regels. De regels zijn ook de resultante van een belangenafweging. Ik denk daarom dat wij het niet oneens zijn.

De heer Bartel heeft een paar keer opgemerkt dat de Raad van State kritisch is geweest over wetsvoorstellen van Financiën. Dat ondersteunt eigenlijk mijn stelling dat de notitie van de staatssecretaris formeel wel ingetrokken is, maar materieel nog niet. Hij heeft aangetoond dat het regelmatig voorkomt dat de Raad van State niet gelooft dat aankondigingseffecten aanmerkelijk zijn. Er wordt wat ik noem een logischverstandredenering gebruikt, bijvoorbeeld wat art. 10 lid 4 van de Wet loonbelasting betreft. Op het aspect van de kenbaarheid blijkt de Raad van State veel strenger te zijn dan Financiën. Onlangs, bij de Tussenregeling valutaresultaten vond de Raad van State, als ik het goed heb gelezen, dat er ernstige bedenkingen waren. In het verleden is er bijvoorbeeld de terugwerkende kracht geweest bij het persbericht over de overdrachtsbelasting bij economische eigendom. Ik zie het betoog van Bartel grotendeels als steun voor mijn stelling dat de notitie formeel is ingetrokken, maar materieel nog niet.

Ik denk dat het betoog van prof. Popelier is op te vatten als een pleidooi voor gebruikmaking van de procedurele rationaliteit als toetsing. Ik heb daar niets tegen in te brengen. Het lijkt mij heel verstandig en wenselijk. Ik heb echter wel een tegenvraag. Die houdt verband met het Stichting Goed Wonen 2 arrest dat de Hoge Raad heeft moeten wijzen. Dat was voor mijn tijd, zodat ik er vrijelijk over kan praten. Het ging over wetgeving per persbericht. De zaak is naar het Hof van Justitie geweest en zij betrof het geval dat Bartel noemde van reparatiewetgeving tegen constructies in de omzetbelasting. De Hoge Raad stelde de vraag of deze terugwerkende kracht mocht, gegeven het EU-rechtelijke rechtszekerheidsbeginsel. Het Hof van Justitie gaf als antwoord dat terugwerkende kracht gerechtvaardigd kon

zijn mits de aankondigingseffecten aanmerkelijk zijn. De exacte formulering weet ik niet. Dat is een lastige vraag. Hoe kun je een aankondigingseffect meten als het uiteindelijk niet is opgetreden? De overheid heeft immers het persbericht doen uitgaan met de aankondiging dat terugwerkende kracht zou worden verleend. Een heel praktische vraag is dus hoe je het zou kunnen meten. Uit het Stichting Goed Wonen 2 Arrest blijkt dat aan de staatssecretaris is gevraagd die aankondigingseffecten te substantiëren. Het terugkomen is geen cijfermatige onderbouwing. Je kunt het althans niet lezen in de BNB, het jurisprudentietijdschrift. Het zijn allemaal gezondverstandredeneringen. De Hoge Raad heeft die eigenlijk aanvaard. Ik vond het ook wel terecht. Wat moet je anders! Mijn tegenvraag is dus hoe je het aankondigingseffect wetenschappelijk kunt onderzoeken.

Gevraagd is of het normaal is dat retroactieve belastingwetgeving nooit onrechtmatig wordt geacht. Ik denk dat het afhangt van de vraag of de fiscale wetgever zich een beetje in toom houdt. Over het algemeen is dat naar mijn mening het geval, al verdient de aankoopkostendeelnemingreparatie met terugwerkende kracht niet de schoonheidsprijs, en gedraagt de fiscale wetgever zich behoorlijk. In dat opzicht is het dus wel normaal

Ook is gevraagd of de huidige rechterlijke terughoudendheid een vrijgeleide voor de fiscale wetgever is. Het is maar wat de fiscale wetgever ermee doet. Over het algemeen kan het naar mijn mening redelijk door de beugel, al zijn er uitzonderingen, zoals de aankoopkosten deelnemingen. Bij wetgeving per persbericht is het persbericht soms onduidelijk en schort het aan de kenbaarheid, iets waar de Raad van State dan weer de vinger op legt. Je moet ten principale zorgen dat het persbericht wat duidelijker wordt. Het heeft ook sterk de voorkeur dat zo'n persbericht pas uitgaat als het wetsvoorstel er ook is, zodat de belastingplichtige of de belastingadviseur ook het achterliggende wetsvoorstel erbij kan pakken. Dat komt de kenbaarheid zeer ten goede.

*De voorzitter mr. J.W. van den Berge:* Dames en heren, dan is er nu gelegenheid voor het vrije debat. U kunt vragen stellen aan de heer Pauwels of een van de andere debaters en stellingen plegen. Mevrouw Popelier heeft al een vraag gekregen. Wie popelt om het woord te nemen?

## **5. Vrij debat**



Mevrouw *mr.dr. M. Schuver-Bravenboer*: Ik ben auteur van het andere proefschrift over fiscaal overgangsbeleid voor belastingplichtigen met een gebroken boekjaar. Ik vind het leuk om te reageren op de tweede stelling van Melvin. Ik heb bewust de rode kaart gekozen. Ik kan mij voorstellen dat ik formeel eigenlijk de groene kaart had moeten pakken. Materieel heb ik echter ook wel enigermate begrip voor de wetgever. De stelling heeft betrekking op het feit dat de wetgever enerzijds vreest voor grote aankondigingseffecten en die effecten beperkt door de maatregel met terugwerkende kracht in te voeren. In het voorbeeld van de pc-privéregeling gaat het om een voorheffing. Het probleem doet zich dan ook voor bij voorheffingen die een heel kort heffingstijdvak, een maandelijkse heffing, kennen, of bij heffingen die op een bepaald tijdstip plaatsvinden, zoals de overdrachtsbelasting. Wordt ten aanzien van die heffingen iets met terugwerkende kracht veranderd, dan is de terugwerkende kracht eigenlijk een lege huls. In de praktijk zal het namelijk nooit realiseerbaar zijn om die terugwerkende kracht op het moment van heffing daadwerkelijk toe te passen.

Ik weet dat de discussie eigenlijk is toegespitst op belastingwetswijzigingen. Ik plaats echter de kanttekening dat ook bij begunstigende wetswijzigingen de wetgever geregeld gebruik maakt van de mogelijkheid om bij beleidsbesluiten vast een wetswijziging aan te kondigen en die vanaf dat moment ook toe te passen. In feite hebben wij dan te maken met dezelfde situatie maar dan maken wij er geen bezwaar tegen dat terugwerkende kracht wordt toegepast voor het wetsvoorstel daadwerkelijk in werking is getreden.

*Mr.dr. M.R.T. Pauwels*: De tegenargumenten zijn duidelijk. De kern van je stelling is mijns inziens dat het anders een lege huls zou zijn. Dat begrijp ik niet. Ik zie niet in waarom het een lege huls zou zijn. Je sprak over de wetgever. Mijn stelling ziet echter op het bestuur. Dat mag in mijn beleving nog niet tot toepassing overgaan. Is er sprake van zo'n voorheffing of is het noodzakelijk dat eigenlijk al wordt geheven in de periode tussen het uitgaan van het persbericht en de inwerkingtreding, dan moet de wetgever zorgen voor een regeling die naheffing of navordering mogelijk maakt. Dat is in het verleden ook gebeurd. Mijns inziens behoef je niet bang te zijn dat het niet kan worden geëffectueerd. In bijna alle gevallen kan het worden geëffectueerd na de inwerkingtreding. Dat betekent dat de fiscus moet wachten tot de wet in werking is getreden. Wat betreft de pc-privéregeling had de belastingambtenaar niet

in strijd met het legitimizeitsbeginsel gehandeld als hij niet voor 1 januari maar na 1 januari op het bezwaar had beslist. Hij heeft het in dat opzicht dus zelf in de hand. In sommige gevallen is het wellicht te kort maar de wetgever kan met het oog daarop een navorderingsbepaling opnemen. Ik zie het probleem derhalve niet.

De voordelige terugwerkende kracht is erg interessant. Ik ben er in mijn proefschrift niet op ingegaan maar Marianne wel. Dat is goed, want ik denk dat er te weinig over voordelige terugwerkende kracht wordt geschreven. Ik denk dat het te gemakkelijk als goed wordt ervaren. Iedereen heeft waarschijnlijk staan juichen bij de verlaging van de overdrachtsbelasting. Ik wel in ieder geval, want ik had net een huis gekocht. Die windfall profit, zoals de economen het noemen, was voor mij een aardig cadeautje. Eigenlijk klopt het echter niet. Prof. Peeters heeft er een heel mooie term voor gebruikt, die voor zowel voordelige als nadelige terugwerkende kracht bij wetgeving bij persbericht geldt. Hij zegt dat je een hypotheek op de beslissing van het parlement legt. Burgers vertrouwen op de aangekondigde verlaging van de overdrachtsbelasting en geven het geld al uit, terwijl het parlement zijn stempel nog moet zetten. Het kan niet zeggen dat het het een belachelijk voorstel acht dat geen economisch effect heeft en dat daarom moet worden afgewezen. Eigenlijk zet de regering, die samen met het parlement de wetgever vormt, de andere helft van de wetgever daarmee enorm onder druk. Ik heb dus wel problemen met de voordelige terugwerkende kracht.

*Prof. mr. J.W. Bellingwout:* Wat betreft de voordelige terugwerkende kracht kwam bij mij een eenvoudig voorbeeld op. Stel ik rijd 130 km per uur in de wetenschap dat de Tweede en de Eerste Kamer net hebben besloten dat ik op die weg 130 km mag rijden maar dat het nog een paar weken duurt voor de snelheidsborden langs de weg zijn veranderd. Ik kom dan toch een halfjaar later voor de rechter omdat ik weiger mijn boete te betalen. Ik had namelijk begrepen dat de norm gewijzigd was, met instemming van het parlement, en dat ik op die weg 130 mocht rijden. Ik vertaal dit naar de fiscaliteit. De deelnemingsvrijstelling is versoepeld per 1 januari 2010. In de praktijk keken wij al in 2009 of wij de nieuwe norm, de oude van voor 2007, konden toepassen op de situatie in 2009. Het zou toch heel mooi zijn als de belastingplichtige, ook al is er geen hypotheek gelegd op het wetgevingsproces, in alle vrijheid een beroep kon doen op gewijzigde normen en de voordelen van nieuwe wetgeving zou kunnen invoeren. Hoe kijkt de heer Pauwels daar tegenaan?

*De voorzitter mr. J.W. van den Berge:* Kan de heer Pauwels daar kort op antwoorden?

*Mr.dr. M.R.T. Pauwels:* Ik heb wel eens moeite met korthed, zoals blijkt uit de omvang van mijn proefschrift.

De wijziging van art. 12 van de Wet Vpb werd in de praktijk algemeen als een gedrocht ervaren. Die regeling is ook afgeschaft. Toen is in het parlement serieus gediscussieerd over de vraag of het niet gewoon met terugwerkende kracht tot de datum van de oorspronkelijke inwerkingtreding moest gebeuren. Ik ben het uiteindelijk eens met senator Essers, die zei dat de toenmalige wetgever destijds alle argumenten onder de ogen had gezien en toch had gekozen voor invoering. In zijn visie was het dan niet kies dat een volgend kabinet en een pas gekozen Kamer dat overruleden. Ik ben het daar eigenlijk wel mee eens, ook al zou het een voordelige terugwerkende kracht zijn. Alles is immers onder de ogen gezien. Ik zie het als een probleem van de democratie. Stel dat er nu een wat links kabinet zou zitten en dat dit zou besluiten tot verhoging van de vennootschapsbelasting maar dat vier jaar later een rechts kabinet aantreedt dat de belasting met terugwerkende kracht verlaagt. Ik zou dit onjuist achten. Het moet op een gegeven moment afgelopen zijn. Je moet respect hebben voor het beleid van de regering in de vorige periode. Uit democratisch oogpunt ben ik er dus niet voor.

*Prof.mr. J.W. Bellingwout:* Ik zou er nog wel een kanttekening aan willen toevoegen. Je moet een onderscheid maken tussen het herstel van fouten en het wegnemen van overkill versus een andere maatschappelijke visie op de regeling van een bepaald probleem.

*Mr.dr. M.R.T. Pauwels:* Daar ben ik het mee eens. Bij art. 12 Vpb was echter duidelijk dat de argumenten al gewisseld waren.

*Mr. A.E.H. van der Voort Maarschalk:* Ik ben advocaat in Den Haag.

Ik heb een vraag over een stelling van mevrouw prof. Popelier. Ik was een van de naar ik meen twee tegenstemmers tegen de stelling die erop neerkwam dat het Belgische systeem van de definitieve vaststelling van de materiële inkomsten

belastingenschuld plaatsvindt op het eind van het jaar in strijd is - de term was: niet te verzoenen - met de rechtszekerheid. Het verbaast mij dat iedereen dat Belgische systeem, dat gesanctioneerd is door het Hof van Cassatie, in strijd vindt met de rechtszekerheid. Ik wil eigenlijk wel eens horen waarom men dat vindt. Ik vind dat het wel degelijk te verzoenen is met de rechtszekerheid. Je weet als belastingplichtige in België dat de Belgische wetgever in de loop van het jaar een systeemwijziging kan doorvoeren die voor het hele jaar geldt. Als je dat belangrijk vindt, kun je er rekening mee houden. Je bouwt er voorzieningen voor op of je stelt ontbindende voorwaarden. Als het eraan komt, weet je dat. De groenekaarthouders vinden kennelijk dat bij langlopende regelingen zoals voor hypotheek een stukje terugwerkende kracht, dat er natuurlijk in zit, niet mag. Voor het komende jaar, de tijd na het moment van aankondiging van de wetwijziging is het wel toelaatbaar. Ik vind dat zo'n marginaal verschil, dat ik graag de voorstemmers uitnodig daar eens op te reageren.

*Mr. C.B. Bavinck:* Ik stel een tegenvraag. Hoe zou u het vinden als u uw AB-pakket op 1 juli van een jaar hebt verkocht - op dat moment is het AB-tarief 25% - en op 30 december het AB-tarief wordt verhoogd tot 50%? Is dat acceptabele wetgeving of vindt u dat het in dat geval nu net niet kan?

*Mr. A.E.H. van der Voort Maarschalk:* Het is heel vervelend als dat gebeurt. Ik begrijp echt wel dat dit heel naar is. De stelling is echter dat het systeem niet te verzoenen is met de rechtszekerheid. Nooit, in geen enkel geval, is het te verzoenen met de rechtszekerheid. Ik vind dat dit veel te ver gaat. Als je weet dat de wetgever een tarief kan wijzigen, kun je pech hebben, je moet op het laatste moment verkopen of je moet een ontbindende voorwaarde opnemen of zoiets. Ik vind het te absoluut om te zeggen dat het altijd in strijd is met de rechtszekerheid.

*Mevrouw Dr. E. van de Velde:* Ik ben in België gedoctoreerd over "Afspraken" met de fiscus. Het heel concrete probleem met de wetgeving bij ons is inderdaad dat er in een inkomstenjaar transacties en niet alleen transacties zijn afgesloten, maar ook afspraken zijn gemaakt met de fiscus. Er zijn ook rulings aangegaan. In de wet staat over rullingpraktijken dat die slechts gelden zolang zij niet contra legem zijn. Je gaat naar de rullingdienst met de vraag om rechtszekerheid over de transactie die je

voornemens bent. Dat is in orde. Je krijgt de ruling, maar als dan en cours de route nadat de ruling is afgesloten de wetgeving nog effectief wordt gewijzigd, is het de vraag waar de rechtszekerheid is die op papier staat, die je van de fiscus in de ruling hebt gekregen. De wet haalt die afspraken gewoon onderuit. Daarom zei prof. Peeters dat het niet strookt met de rechtszekerheid.

*De voorzitter, mr. J.W. van den Berge:* Ik weet dat de heer Bellingwout nog een vraag in voorraad heeft die hierbij aansluit, namelijk over een wijziging van het oordeel door de rechter. Wij rijden dat soort afspraken natuurlijk dagelijks in de wielen.

*Prof. mr. J.W. Bellingwout:* Ik word niet gehinderd door heel veel voorkennis over terugwerkende kracht, maar ik heb er wel een vraag over nu wij zo focussen op wetgeving met terugwerkende kracht. Maakt de rechterlijke macht zich niet dagelijks schuldig aan terugwerkende kracht door beslissingen af te geven die terugwerken naar het jaar van het geschil? Dat ligt per definitie in het verleden. Belastingplichtigen kunnen, geconfronteerd met zo'n uitspraak, rechtshandelingen uit het verleden niet meer terugdraaien. Hadden zij geweten dat tien jaar later de Hoge Raad er op een bepaalde manier over zou denken, dan zouden zij het nooit zo hebben gedaan. Moet daar niet iets aan worden gedaan?

*De voorzitter, mr. J.W. van den Berge:* Ik weet dat de heer Lubbers hier ook een mening over heeft.

*Prof. dr. A.O. Lubbers:* Ik zou tegen de heer Bellingwout willen zeggen dat hij een goede belastingadviseur moet nemen, om de wet goed te interpreteren. Er is niets aan te doen!

*De voorzitter, mr. J.W. van den Berge:* Wij moeten als rechters toch altijd volgen wat men ervan vindt? Hebt u niet eens zoiets geschreven?

*Mr. dr. M.R.T. Pauwels:* Dit onderwerp is bijzonder lastig, omdat hierover een heel theoretische discussie mogelijk is, of de rechtspraak hier consultatief is of declaratoir.

Haazen heeft daarover in 2000 een briljant proefschrift geschreven. Ik zou zeggen: lees dat proefschrift.

Er is inderdaad een terugwerkend element. Als de rechter omgaat ten nadele geeft dat vaak wel overgangsrecht, maar er moet er toch eens over worden nagedacht of dit moet worden gezien als overgangsrecht als hij een heel onverwachte interpretatie geeft, die niet strookt met algemene opvattingen of overtuigingen. Het is heel moeilijk om praktisch aan te geven wanneer een interpretatie volkomen onverwacht is en past binnen de normale interpretatiemethoden. Ik denk dat de rechter het niet doet omdat het nauwelijks te doen is. Van Kreveld heeft er ook een keer een artikel over geschreven. Hij zegt dat wij niet anders kunnen dan aannemen dat rechtspraak hier declaratoir is. Dit is echter een punt.

*Mr. M.P.M. van de Ven:* Tot de belastingwetgeving reken ik ook de het boetebeleid in de fiscaliteit. Ik kom dan bij art. 1 van het Wetboek van Strafrecht, dat zegt dat strafbaarstelling alleen kan plaatsvinden mits er voorafgaand ook een wettelijke strafbepaling op dat punt bestaat. Het boetestelsel bij de fiscus zou naar mijn mening af en toe ook wel eens terug kunnen werken. Je kunt denken aan de boete van 300% die voor in het buitenland gestalde vermogens kan worden opgelegd. Ik vroeg mij af hoe de heer Pauwels daar de terugwerkende kracht zag.

*Mr.dr. M.R.T. Pauwels:* Ik moet eerlijk zeggen dat ik niet bekend ben met een concreet voorbeeld waarin boetes met terugwerkende kracht worden opgelegd. Ik heb mij niet erg in dat onderwerp verdiept, dus ik kan het gemist hebben. Ik dacht dat de 300% boete gold voor de toekomst, voor wie na de inwerkingtreding van de wet nog vermogen in het buitenland heeft aangehouden zonder dit te melden. Ik kan mij vergissen, maar ik denk dat het opleggen van deze boete door de fiscale rechter nog moet ingaan.

*De voorzitter, mr. J.W. van den Berge:* Mevrouw Popelier, de heer Pauwels had een vraag aan u.

*Mevrouw prof.dr. P. Popelier:* Ik wil graag meteen ook iets zeggen over het rechterlijk overgangsrecht. Melvins proefschrift gaf mij het idee daar een project van te maken,

dat nu loopt. Er is rechtspraak die meer en meer als rechterlijk overgangsrecht wordt aanvaard. Wij zouden eens moeten kijken naar de rechtspraak in België, zeker bij het Grondwettelijk Hof. Je ziet het stilaan ook bij de gewone rechters. Relevanter voor jullie is dat ook bij het Europees Hof voor de Rechten van de Mens sommige arresten toch wel implicaties hebben voor het rechterlijk overgangsrecht. Wat mij daaraan zo treft, is dat als de rechter, bij ons het Hof van Cassatie, omkeert, de wetgever in een van de belastingzaken die ik heb genoemd vaststelt dat dit implicaties heeft, nadelige gevolgen. Men gaat dan wetgeving maken die terugwerkt, om dat op te vangen. Het Grondwettelijk Hof keurt dat goed. Als individuen te maken krijgen met zo'n rechtspraak die omkeert in hun nadeel, hebben zij geen enkel middel om zich daartegen te weren. Dit is inderdaad iets om over na te denken.

De vraag aan mij was hoe de effecten van de aankondiging nu eigenlijk wetenschappelijk onderzocht kunnen worden. Ik kan daar niet concreet op antwoorden. Wat betekenen de vereisten van proportionele rationaliteit nu eigenlijk? Hoever moet dat gaan? Wat moet de wetgever precies onderzoeken en wat niet? En wat als hij het gewoon niet weet? Kijk je naar de rechtspraak van verschillende hoven daarover, dan zie je dat het er eigenlijk om gaat dat de rechter wil dat de wetgever een minimum aan redelijkheid betracht, dat hij niet zo maar dingen uit zijn duim zuigt of veronderstellingen doet om toch maar zijn gelijk te krijgen. De vereisten zijn niet volstrekt. De rechter beschikt natuurlijk niet zelf over de deskundigheid om te zeggen dat een bepaald rapport op niets trekt of geen goede methodologie volgt. Een enkeling zei bij het Europees Hof dat er wel een enquête was uitgevoerd, maar dat die wel heel suggestief en eenzijdig was. Als het er dik bovenop ligt doet hij er wel een uitspraak over. Hij zegt dat als er wetenschappelijk onderzoek is en als er cijfers beschikbaar zijn of kunnen worden gevonden, die moeten worden gebruikt. Als dat niet het geval is, wordt in de regel aanvaard dat er toch wordt opgetreden. Er moet toch een decreet gemaakt worden. Dat men dat dan doet op basis van redelijke veronderstellingen, maar er kan eventueel ook een ander soort rechtspraak komen. Wij willen in ieder geval wel dat er een systeem komt waarbij men evalueert. Door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens wordt het ook aanvaard als er is geconsulteerd, dat bij de mensen in het veld is gekeken wat hun inschatting van de effecten is. Ik neem aan dat voordat er een wet wordt gemaakt er toch eerst wordt geconsulteerd.

## 6. Sluiting door de voorzitter mr. J.W. van den Berge

Het wordt tijd om af te sluiten. Ik wil zelf nog twee dingen zeggen. Toen het bestuur besprak of wij deze middag wel over het onderwerp van Melvins proefschrift zouden gaan praten, had ik aarzeling. Het proefschrift is nogal dik. Ik vroeg mij af of het wel goed zou komen. Moesten wij er niet iets uit kiezen? Nu had ik wel steun bij de omslag van zijn proefschrift. Als je er iets uit kiest, krijg je het verwijt dat je aan cherry picking doet. Op de omslag staat nu juist iemand die cherries aan het plukken is. Ik heb de indruk dat wij een aantal belangrijke punten hebben kunnen behandelen. Daar ben ik wel tevreden over.

Het tweede is dat ik door ons bestuurslid Happé, de promotor van Melvin, een boekje aangereikt kreeg van een Duitse rechtsfilosoof, Peter Sloterdijk, *Die nehmende Hand und die gebende Seite*. Sloterdijk betoogt - dat heeft in Duitsland nogal wat rumoer gegeven - dat belastingen moeten worden omgezet in vrijwillige bijdragen. Sterker nog, hij zegt dat belastingen al vrijwillige bijdragen zijn. "*Ich sage "gebt freiwillig" und es schallte zurück: nein, wir wollen bezogen werden. Wir wollen nicht wollen, wir wollen müssen.*" Als waar zou zijn wat Sloterdijk zegt of als wij tot vrijwillige bijdragen zouden overgaan om de staatsuitgaven te dekken, hebben wij dan het probleem waar wij vanmiddag over spraken nog wel? Ik heb er wel een antwoord op, maar ik leg de vraag maar in uw midden. Ik ben benieuwd of wij een andere keer nog eens kunnen horen wat u ervan vindt.

Ik dank de heer Pauwels voor zijn interessante inleiding. Dank ook aan mevrouw prof. Popelier, niet alleen voor haar eigen stimulerende bijdrage aan het debat, maar ook voor haar voordracht van de bijdrage van prof. Peeters. Ik dank de heer Bartel ook voor zijn bijdrage. Ten slotte dank alle anderen die zich in het debat hebben gemengd. Ik sluit de vergadering en nodig u uit voor een borrel.