



Universiteit
Leiden

The Netherlands

Fiscaal overgangsbeleid

Lubbers, A.O.

Citation

Lubbers, A. O. (2004). *Fiscaal overgangsbeleid*. Faculty of Law, Leiden University. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/4527>

Version: Not Applicable (or Unknown)

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

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/4527>

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

Fiscaal overgangsbeleid

Rede uitgesproken door

Prof. dr. A.O. Lubbers

bij het aanvaarden van het ambt van hoogleraar
op het vakgebied algemeen belastingrecht,
in het bijzonder de inkomstenbelasting,
aan de Universiteit Leiden
op vrijdag 24 september 2004

1. Inleiding

Stelt u zich eens voor dat het kabinet vanmorgen heeft besloten de hypotheekrenteaftrek per 1 januari 2005 af te schaffen. Wat zou dat voor u betekenen?

Als u uw hypotheekschuld al heeft afbetaald, zult u niet worden getroffen door het schrappen van deze aftrekpost¹. Voor hen die nog een hypotheekschuld hebben of van plan waren er een aan te gaan – omdat zij binnenkort een huis kopen – ligt dit anders. De mensen die een tijdje geleden een flinke hypotheekschuld zijn aangegaan en dachten nog jaren te kunnen profiteren van een aftrekpost, komen wellicht zonder die aftrekpost in budgettaire problemen. Door de hypotheekrenteaftrek betaalt de fisicus immers substantieel mee aan uw woonlasten. Eigenlijk woont u – gelet op uw inkomen – in een veel te duur huis, maar de Nederlandse Staat is bereid u te subsidiëren. Voor deze categorie belastingplichtigen is het van belang te weten op welke wijze de hypotheekrenteaftrek zal worden afgeschaft. In de meest hardvochtige variant wordt deze aftrekpost per 1 januari 2005 volledig en voor iedereen afgeschaft. Vanaf het jaar 2005 is er in het geheel geen aftrek meer mogelijk, ook niet voor mensen die vóór dat tijdstip een hypotheekschuld zijn aangegaan. Als u zich in deze positie bevindt en destijds bij het kopen van uw huis had geweten dat de hypotheekrenteaftrek op 1 januari 2005 ook voor u zou worden afgeschaft, zou u waarschijnlijk een goedkoper huis hebben gekocht. Het schrappen van de hypotheekrenteaftrek beïnvloedt op deze wijze de in het verleden genomen aankoopbeslissing.

Het is echter ook mogelijk dat door de overheid wordt besloten de eigenwoningbezitters die al een hypotheekschuld hebben, gedurende de resterende looptijd van hun schuld toch nog aftrek te geven. Eerbiedigende werking voor bestaande gevallen. Daar is wel wat voor te zeggen. De gedachte is dan dat zij bij het aangaan van de schuld erop mochten vertrouwen dat zij gedurende de looptijd van hun schuld gebruik zouden kunnen maken van de hypotheekrenteaftrek. Maar mochten deze belastingplichtigen dat vertrouwen wel hebben? Al vele jaren lang wordt bij tijd en wijlen immers geopperd de hypotheekrenteaftrek af te schaffen. Hoewel recentelijk nog door de Staatssecretaris van Financiën is bevestigd dat het kabinet geen aanleiding ziet ten aanzien van de hypotheekrenteaftrek een ander beleid te overwegen², ligt het niet voor de hand te veronderstellen dat de snel veranderende fiscaliteit juist op dit punt 30 jaar lang – ik ga ervan uit dat dit de looptijd van de schuld is - ongewijzigd zal blijven. En willen wij degenen die bij het aangaan van de hypotheekschuld al het vermoeden hadden dat de hypotheekrenteaftrek op enig moment in de komende 30 jaar zou

1 Ik laat hier buiten de beschouwing dat de eigen woning na het schrappen van de hypotheekrenteaftrek vermoedelijk tot de rendementsgrondslag van box III zal worden gerekend en aldus in de heffing wordt betrokken.

2 Brief van 16 juni 2004, AFP 2004-00466M. Deze brief werd gestuurd naar aanleiding van uitlatingen van onder andere de Nederlandse Vereniging van Banken, de OESO en de voorzitter van het college van Zorgverzekeraars.

worden afgeschaft en toch ervoor hebben gekozen een huis te kopen dat zij zonder die aftrekpost wellicht niet hadden kunnen betalen, wel beschermen? Als wij hen bij het schrappen van de hypotheekrenteaftrek uit de wind houden, dan zullen andere belastingbetalers daarvan de dupe worden. Het geld dat de Staat nodig heeft, moet dan immers bij andere belastingplichtigen worden weggehaald.

En dan zijn er onder u misschien nog mensen die van plan zijn binnenkort een huis te kopen. Als zij ervan mogen uitgaan dat de overheid bestaande gevallen zal eerbiedigen, zullen zij worden gestimuleerd om nog vóór 1 januari 2005 een hypotheekschuld aan te gaan. Er zal de komende weken een run op hypotheeken ontstaan. Door nu nog snel een hypotheek af te sluiten, kunnen zij immers nog 30 jaar profiteren van de hypotheekrenteaftrek. Om dit zgn. aankondigingseffect te voorkomen, zou de eerbiedigende werking van bestaande gevallen kunnen worden beperkt tot gevallen, waarin de hypotheekschuld is aangegaan vóór het tijdstip van bekendmaking van het kabinetsbesluit tot afschaffing van de hypotheekrenteaftrek³. Maar er is nog een aspect van belang als de aftrekpost per 1 januari 2005 vervalt met eerbiedigende werking voor bestaande gevallen. Kopers die op 2 of 3 januari 2005 een schuld aangaan, zijn te laat en lopen 30 jaar hypotheekrenteaftrek mis. Dit roept natuurlijk de vraag op of het wel zo redelijk is om binnen de groep van belastingplichtigen die rondom het tijdstip van 1 januari 2005 een hypotheek afsluiten, ingrijpend onderscheid te maken. Belastingplichtigen die op 31 december 2004 of op 2 januari 2005 een hypotheekschuld aangaan, verkeren immers praktisch in dezelfde omstandigheden, maar worden gedurende een lange periode voor fiscale doeleinden ingrijpend verschillend behandeld.

Een variant waarbij een middenweg wordt bewandeld is de geleidelijke afschaffing van de hypotheekrenteaftrek. In 2005 mag bijvoorbeeld nog maar 95% van de jaarlijkse rentelast worden afgetrokken, in 2006 nog maar 90%, in 2007 nog maar 85% enz. enz. Dit heeft als voordeel dat er geen wezenlijk verschil in fiscale behandeling bestaat tussen hypotheekafsluiters vóór en na 1 januari 2005. Beide categorieën krijgen immers op dezelfde wijze te maken met de afbouw van de aftrekpost. Bovendien kunnen mensen die flink gefinancierd zijn, hun gedrag in de loop van de jaren aanpassen. Heeft u een flinke hypotheekschuld en bent u voor enige dagen per week aan de universiteit verbonden, dan moet u misschien overwegen op termijn een of meer universiteitsdagen in te ruilen voor een of meer dagen bij een goed betalend advieskantoor. Op deze wijze kunt u inspelen op de verandering in fiscale wetgeving en uw persoonlijke begroting sluitend houden⁴.

3 De wetswijziging waarbij de hypotheekrenteaftrek wordt afgeschaft, heeft dan terugwerkende kracht tot het tijdstip van bekendmaking van bedoeld kabinetsbesluit.

4 In dit kader merk ik op dat de afschaffing van de hypotheekrenteaftrek ruimte zal bieden aan een algemene tariefsverlaging in de inkomstenbelasting. Hiermee vindt al een gedeeltelijke compensatie plaats voor het nadeel van het vervallen van de aftrekpost.

Zoals u ziet, is het nog een lastige klus om de hypotheekrenteaftrek op een acceptabele wijze af te schaffen⁵. Er moet immers rekening worden gehouden met diverse beginselen, belangen en categorieën belastingplichtigen. En dan zwijg ik maar over het mogelijke effect dat het afschaffen van de hypotheekrenteaftrek op bijvoorbeeld de huizenprijzen heeft.

Het beleid dat rondom de wijziging van fiscale regels wordt gevoerd – of zou moeten worden gevoerd – om die wijziging op een acceptabele wijze te laten plaatsvinden, duid ik aan als ‘overgangsbeleid’. In de Amerikaanse literatuur wordt gesproken over ‘transition policy’⁶.

Op het terrein van het belastingrecht⁷ hebben overgangsrechtelijke vraagstukken tot nu toe relatief weinig wetenschappelijke aandacht gekregen⁸. Daarbij teken ik onmiddellijk aan dat er de laatste tijd veel, heel veel, wordt geschreven over de terugwerken-de kracht van fiscale wetgeving – en de onwenselijkheid daarvan – maar dit is naar mijn mening slechts een onderdeel van deze problematiek.

In Leiden verrichten wij in het kader van het deelonderzoekprogramma ‘Doelstellingen van fiscale regelgeving’ onderzoek naar overgangssituaties, overgangsmaatregelen en overgangsbeleid op het terrein van het belastingrecht. Vanmiddag doe ik u verslag van mijn eerste stappen om te komen tot de ontwikkeling van fiscaal overgangsbeleid voor de wetgever, de uitvoerder van de wet en de rechter. Het gaat dan met name om overgangsbeleid rondom de wijziging van fiscale regels in het nadeel van de belastingplichtige.

Bij de invoering van een nieuwe fiscale regel of bij de wijziging van een bestaande regel ontstaat een overgangssituatie. Een overgangssituatie als hier bedoeld moet wor-

5 Zie over de (wijze van) afschaffing van de hypotheekrenteaftrek: K. Caminada, K. Goudswaard en H. Vording, *De eigen woning anders belast*, ESB 5 november 1999, blz. 814-816.

6 Zie bijvoorbeeld D. Shaviro, *When rules change: An Economic and Political Analysis of Transition Relief and Retroactivity*, University of Chicago Press, 2000.

7 Buiten de fiscaliteit is er al veel aandacht besteed aan overgangsrechtelijke vraagstukken. Zie bijvoorbeeld L.J. Hijmans van den Bergh, *Opeenvolgen van rechtsregels* (diss. Utrecht), 1928; G. Knigge, *Verandering van wetgeving, beschouwingen over de artt. 4 A.B. en 1 Sr.* (diss. Groningen), Gouda Quint, Arnhem, 1984; J.J.R. Polman, *Temporele werking van wetten* (diss. Amsterdam), VU Uitgeverij, Amsterdam, 1984; O.A. Haazen, *Algemeen deel van het rechterlijk overgangsrecht* (diss. Tilburg), Kluwer, Deventer, 2001.

8 Eén van de weinige wetenschappelijke studies is die van H.M. Kappelle (*Levensverzekering en fiscaal overgangsrecht*, diss. UvA 2000). Kappelle heeft onderzoek verricht naar de vraag welke aspecten een rol spelen bij het formuleren van fiscaal overgangsrecht voor levensverzekeringen. Hij besteedt in zijn onderzoek aandacht aan de vraag hoe deze in hun onderlinge verhouding moeten worden gewogen, zodat wordt voldaan aan de eis dat het overgangsrecht eenduidig en ongecompliceerd is, terwijl tevens recht wordt gedaan aan de belangen van de belastingheffer en die van de belanghebbenden bij de ten tijde van de wetswijziging bestaande overeenkomsten.

den onderscheiden van de sfeerovergang. Sfeerovergangen doen zich in het belastingrecht regelmatig voor. Ik noem er een drietal: (1) een inwoner van Nederland besluit Nederland metterwoon te verlaten waardoor hij niet langer binnenlands belastingplichtig is, (2) een bepaalde onbelaste activiteit groeit uit tot een belaste activiteit (waarvan de inkomsten worden belast als winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden), (3) een aandelenpakket wordt uitgebreid tot 5% of meer en valt niet langer in box III maar in box II van de Wet IB 2001. In deze gevallen ruilt de belastingplichtige het ene regime in voor het andere regime. Beide regimes bestonden al. Bij deze sfeerovergangen wijzigt niet de wetgeving, maar de feitelijke situatie waarop die wetgeving moet worden toegepast⁹.

Niet alleen de wetgever kan overgangssituaties in het leven roepen. Ook de uitvoerder van de wet – u kunt daarbij onder meer denken aan de inspecteur – kan ervoor zorgen dat een overgangssituatie ontstaat. Ik geef een voorbeeld. Een aantal maanden geleden werd er in de kranten ruimschoots aandacht besteed aan de belastingregeling die gold voor het woonwagenvak De Vinkenslag. De bewoners van dit woonwagenvak hadden een toezegging van de plaatselijke belastingdienst op zak op basis waarvan zij volgens gunstige regels werden behandeld. De belasting werd niet volgens de wettelijke grondslagen en tarieven geheven en bovendien waren deze bewoners niet gehouden te voldoen aan allerlei administratieve verplichtingen. Er werd – zo bleek later – een heus *landelijk vrijplaatsenbeleid* gevoerd dat ook gold voor leden van de motorclub Hells Angels en (bepaalde) ondernemers die illegale casino's, koffieshops, belwinkels en uitzendbureaus voor illegalen drijven, in schroot handelen of houseparty's organiseren. De regeling gold niet voor Leidse hoogleraren; voor ons lijkt de fiscus niet bang te zijn. Na de commotie die over dit vrijplaatsenbeleid is ontstaan, zijn de afspraken beëindigd. Het vertrouwen dat de bewoners van De Vinkenslag mochten ontleen aan de toezegging van de inspecteur, is inmiddels beëindigd. De bewoners vallen terug op de wettelijke regeling. Ook hier is dus sprake van een overgangssituatie: het pret-regime houdt op enig moment op te bestaan en het brave-burger-regime wordt ook op deze belastingplichtigen van toepassing.

En ten slotte kan ook de belastingrechter overgangssituaties creëren. De rechter – en dan gaat het met name om de Hoge Raad – kan zijn jurisprudentie op bepaalde punten bijstellen of zijn koers zelfs helemaal omgooien. De laatste jaren heeft de Belastingkamer van de Hoge Raad dat een aantal keren gedaan. Ik kom op dit 'omgaan' van de Hoge Raad straks terug.

⁹ Vgl. P.G.H. Albert, Compartimentering, een belangrijke vorm van overgangsrecht, NTFR 24 oktober 2002, blz. 2.

2. De verandering van fiscale regels in het nadeel van de belastingplichtige

Mag een burger erop rekenen dat de belastingregels, waarop hij zijn handelen heeft afgestemd, niet in zijn nadeel veranderen?

In deze snel veranderende tijden is het ondenkbaar dat een belastingstelsel jarenlang ongewijzigd blijft. Een belastingstelsel dient in de loop van de tijd te worden aangepast aan veranderingen in economische en maatschappelijke omstandigheden, ook als dat ten koste gaat van bepaalde categorieën belastingplichtigen. Vooral daar waar belastingen worden ingezet voor het realiseren van allerlei beleidsdoelstellingen, zijn politieke veranderingen doorgaans aanleiding tot aanpassing van ons belastingstelsel. Zo kondigde het kabinet-Balkenende-I al vrij snel na zijn aantreden aan de fiscale kerstboom – die door PvdA-Staatssecretaris van Financiën Vermeend was volgehangen met potsierlijke kerstballen – flink ‘af te tuigen’¹⁰. Stevens merkt over dat ‘aftuigen’ op¹¹:

(...) [H]et verwijderen van de fiscale faciliteiten dreigt soms even slecht doordacht en onderbouwd te verlopen als indertijd het geval was bij de invoering ervan. Het lijkt er soms op dat juist de coalitie die wil werken aan herstel van vertrouwen in de overheid in het aftuigen van de kerstboom daarbij het meest kwetsbare pronkstuk, de trotse piek van de betrouwbare overheid, heeft laten sneuvelen. Daar waar de overheid ter wille van de klantbescherming van de aanbieders van financiële producten financiële bijsluiters vereist, blijkt zij zelf in de fiscaal gedreven producten (spaarloon, lijfrente, maatschappelijk wenselijke spaarvormen) een van de meest onvoorspelbare en grillige factoren te zijn. Zeker, een overheid moet flexibel kunnen opereren en “verkregen rechten” kunnen geen eeuwig fiscaal leven leiden, maar het is juist de kunst van regeren een zorgvuldig optimum te zoeken tussen vernieuwende flexibiliteit en waarborgende stabiliteit.

Ook de lagere wetgever verandert regelmatig belastingregels. Gedacht kan worden aan wijzigingen in gemeentelijke belastingverordeningen, waardoor bijvoorbeeld tarieven worden aangepast of waardoor vrijstellingen worden ingevoerd of juist vervallen. De belastingrechter heeft zich meerdere keren over dit soort veranderingen gebogen. Ik trek uit deze jurisprudentie twee conclusies.

Ten eerste concludeer ik dat belastingplichtigen ook bij duurverhoudingen in het algemeen geen bescherming genieten tegen tariefsverhogingen die gedurende de rit optreden. Ik geef een voorbeeld. Als u overlijdt en u zich laat begraven op een gemeentelijke begraafplaats dan zullen uw nabestaanden op basis van de plaatselijke

10 Zie in dit kader de rubriek ‘En wel daarom...’ in Weekblad 2002/6509, waarin diverse spelers uit het fiscale veld reageren op de stelling “De fiscale kerstboom moet verder worden afgetuigd.”

11 L.G.M. Stevens, Fiscale Beleidsnotities 2003, Weekblad 2002/6497, blz. 1328.

gemeentelijke belastingverordening waarschijnlijk belast worden in verband met het onderhoud aan de begraafplaats. Het kan voorkomen dat de gemeente opeens besluit – nadat u daar een tijdje ligt begraven – de tarieven voor het onderhoud flink te verhogen. Uw nabestaanden zouden dan bij de belastingrechter kunnen betogen dat de wijziging van de verordening, waardoor het tarief voor onderhoud is verhoogd, in strijd is met het rechtszekerheidsbeginsel. Zij kunnen erop wijzen dat een dergelijke verhoging op het tijdstip van het begraven niet was te voorzien en dat het grafrecht bovendien een langdurige rechtsbetrekking betreft die door hen in feite niet tussen-tijds kan worden beëindigd. De Hoge Raad heeft dit beroep op het rechtszekerheidsbeginsel afgewezen. In HR 7 mei 1997, nr. 31 920, BNB 1997/211, overwoog hij:

De enkele omstandigheid dat in een duurzame rechtsbetrekking, die door de recht-hebbende feitelijk niet kan worden beëindigd, een tariefsverhoging wordt doorgevoerd is onvoldoende om [de] conclusie [dat sprake is van strijdigheid met het rechtszekerheidsbeginsel] te dragen, omdat behoudens hier niet gebleken bijzondere omstandigheden de verwachting dat tarieven als deze ongewijzigd zullen blijven niet gerechtvaardigd is.

Wat in dit verband ‘bijzondere omstandigheden’ zijn, is onduidelijk. In HR 28 februari 2003, nr. 37 716, BNB 2003/147, nam de Hoge Raad eenzelfde beslissing voor het gedurende de ‘ligtijd’ – zo noem ik dat maar even – opeens invoeren van een heffing wegens het algemene onderhoud van de begraafplaats.

Ten tweede concludeer ik dat belastingplichtigen onder omstandigheden wel worden beschermd tegen het vervallen van vrijstellingen in een belastingverordening. In HR 7 oktober 1992, nr. 26 974, BNB 1993/4¹², had de belastingplichtige op 13 februari 1987 een aanvraag voor een bouwvergunning ingediend. Op 18 oktober 1987 heeft hij die bouwvergunning gekregen. Tussentijds is echter de legesverordening gewijzigd, waardoor een vrijstelling – die voor hem gold – verviel. De Hoge Raad oordeelt:

Indien (...) in een legesverordening voor de afgifte van een bouwvergunning een vrijstelling geldt, schendt de wetgever gerechtvaardigde verwachtingen indien hij reeds ingediende, doch bij de inwerkingtreding van de gewijzigde verordening nog niet afgedane aanvragen ongeacht het tijdstip waarop aan het voornemen tot afschaffing bekendheid is gegeven in de heffing betreft.

En dan overweegt hij ten aanzien van het verschil met de tariefsverhoging:

Het afschaffen van een vrijstelling verschilt in dit opzicht van bij voorbeeld het tot stand brengen van een tariefsverhoging dan wel het invoeren van een nieuwe heffing: bij de invoering van de vrijstelling heeft de wetgever een uitdrukkelijk standpunt

12 NJ 1994, 44.

ingenomen ten aanzien waarvan degenen voor wie de vrijstelling geldt niet doorlopend erop bedacht behoeven te zijn dat het zou kunnen worden gewijzigd.

De eindbeslissing van de Hoge Raad houdt in dat de aanvragers van wie de aanvragen zijn ingediend voordat het voornemen tot afschaffing van de vrijstelling op behoorlijke wijze algemeen is bekend gemaakt, bescherming verdienen.

Hoe zit het nu met de uitvoerder van de wet? Het vertrouwensbeginsel kan ertoe leiden dat de inspecteur is gebonden aan een uitlating – bijvoorbeeld een door hem gedane toezegging – ook indien die uitlating leidt tot een lagere belastingheffing dan uit de wet voortvloeit¹³. De beëindiging van het gerechtvaardigde vertrouwen dat de burger aan die toezegging mocht ontnemen, kan niet met terugwerkende kracht plaatsvinden. Dit vertrouwen zal in ieder geval moeten worden gehonoreerd tot het tijdstip waarop de inspecteur de belastingplichtige kenbaar heeft gemaakt dat hij zijn standpunt heeft gewijzigd¹⁴. Maar is het nu zo dat de inspecteur zonder geldige reden vertrouwen kan beëindigen? Kan hij op de ochtend waarop hij met het verkeerde been uit bed is gestapt, het vertrouwen dat hij eerder heeft gewekt beëindigen? Deze vraag is met name interessant tegen de achtergrond van zogenoemde duurverhoudingen, zoals bijvoorbeeld pensioenregelingen en lijfrenteovereenkomsten. Uit HR 16 september 1981, nr. 20 220, BNB 1981/308, volgt dat indien de belastingplichtige de inspecteur verzoekt zich ermee akkoord te verklaren dat een bepaalde overeenkomst bepaalde fiscale consequenties heeft en de inspecteur dit verzoek zonder voorbehoud bevestigend beantwoordt, die akkoordverklaring in het algemeen moet worden verstaan als de ondubbelzinnige uiting van een besluit van de inspecteur waarmee deze onmiskenbaar heeft beoogd zich ook voor de toekomst aan bedoelde zienswijze te willen binden zonder ander voorbehoud dan dat van verandering van omstandigheden, die grond geeft daarop terug te komen¹⁵:

dat, indien een belastingplichtige aan de inspecteur het verzoek richt zich ermee akkoord te verklaren dat een bepaalde pensioenregeling zal gelden als een pensioenregeling in de zin van artikel 11 van de Wet op de loonbelasting 1964 en de inspecteur dit verzoek zonder voorbehoud bevestigend beantwoordt, die akkoordverklaring in het algemeen moet worden verstaan als de ondubbelzinnige uiting van een besluit

13 Zie bijvoorbeeld de basisarresten HR 12 april 1978, nr. 18 452, BNB 1978/135, nr. 18 464, BNB 1978/136 en nr. 18 495, BNB 1978/137.

14 HR 28 februari 2003, nr. 37 122, BNB 2004/59.

15 In dat kader kan nog worden vermeld dat in HR 31 augustus 1983, nr. 21 875, BNB 1984/86, specifiek voor de pensioenproblematiek werd geoordeeld: "(...) dat echter niet elke wijziging in de maatschappelijke opvattingen omtrent hetgeen als pensioen redelijk moet worden geacht kan worden aangemerkt als een verandering van omstandigheden die een inspecteur grond geeft terug te komen op een akkoordverklaring (...) met een pensioenregeling doch slechts een wijziging in die opvattingen die haar neerslag vindt in het aanpassen, op ruime schaal, van reeds bestaande pensioenregelingen;"

van de inspecteur waarmee deze onmiskenbaar heeft beoogd zich ook voor de toekomst aan bedoelde zienswijze te willen binden zonder ander voorbehoud dan dat van verandering van omstandigheden, die grond geeft daarop terug te komen.

In HR 30 juni 1993, nr. 28 648, BNB 1993/266, lijkt de Hoge Raad beslissend te achten voor de beantwoording van de vraag of de inspecteur het vertrouwen bij een duurovereenkomst kan opzeggen of de belastingplichtige die overeenkomst is aangegaan mede op grond van een door de inspecteur kenbaar gemaakt standpunt met betrekking tot de kwalificatie van die overeenkomst.

Uit de twee hiervóór genoemde arresten – BNB 1981/308 en BNB 1993/266 – leid ik af dat indien de belastingplichtige de duurovereenkomst is aangegaan mede op grond van een door de inspecteur kenbaar gemaakt standpunt met betrekking tot de kwalificatie van die overeenkomst, de inspecteur zijn standpunt alleen kan wijzigen bij relevante veranderingen. Een landelijke aanscherping van beleid acht ik daarvoor niet voldoende. Bij relevante veranderingen moet mijns inziens eerder worden gedacht aan wezenlijke veranderingen in wetgeving of rechtspraak.

En dan de wijziging van fiscale regels door de rechter. Als wij veranderingen in de koers van de rechter willen bestuderen dan kan dat het beste aan de hand van jurisprudentie op terreinen waarop de Hoge Raad zelf als een soort wetgever-plaatsvervanger optreedt. Gedacht kan worden aan het begrip goed koopmansgebruik in de inkomstenbelasting. De invulling van deze open norm – die een essentiële rol speelt bij de fiscale jaarwinstbepaling – is aan de rechter overgelaten. Uiteindelijk bepaalt de Belastingkamer van de Hoge Raad of een bepaalde handelswijze van de belastingplichtige in overeenstemming met goed koopmansgebruik is of niet. Op het terrein van goed koopmansgebruik is de Hoge Raad de laatste jaren een aantal keren omgegaan.

In een themanummer van Fiscaal weekblad FED met de titel 'Vastheid van rechtspraak'¹⁶ wijst Rijkels¹⁷ erop dat het maatschappelijk verkeer moet kunnen afgaan op de inhoud die de rechter – en in het bijzonder de Hoge Raad – aan het recht geeft. Hij betoogt dat er slechts reden is van een koers af te wijken indien die koers berust op een kennelijke misslag, als er sprake is van verandering van wetgeving c.q. verdragen of indien de economische of maatschappelijke omstandigheden zich ingrijpend wijzigen. Zwemmer¹⁸ merkt ten aanzien van veranderingen in de rechtspraak op:

Constante rechtspraak is een uiting van een stilstaande rechtsontwikkeling.
Aangezien een veranderende samenleving geen behoefte heeft aan stilstand in de

¹⁶ Fiscaal weekblad FED 28 september 1989.

¹⁷ J.S. Rijkels, Constante rechtspraak in de sfeer van winst uit onderneming, FED 1989/575.

¹⁸ J.W. Zwemmer, Hoe constant moet rechtspraak zijn? Richtige heffing en fraus legis, FED 1989/577.

rechtsontwikkeling, is constante rechtspraak slechts toe te juichen, zolang de samenleving aan veranderingen in de rechtspraak geen behoefte heeft. Dat brengt met zich mee dat veranderingen in de rechtspraak gebaseerd dienen te zijn op veranderingen van inzichten in de samenleving. Daarbij worden de mogelijkheden van de rechter uiteraard beperkt door de wet, zij het dat de strakte van dit keurslijf sterk afhankelijk is van de door de wetgever gekozen formuleringen.

Mij beperkend tot de koerswijzigingen van de Hoge Raad op het terrein van goed koopmansgebruik, constateer ik dat deze doorgaans niet worden ingegeven door gewijzigde maatschappelijke omstandigheden, maar eerder door gewijzigd eigen inzicht van de Hoge Raad. Dat de Hoge Raad op enig moment op eerdere arresten terugkomt, is op zich geen probleem, ook niet als dat ten koste van bepaalde categorieën belastingplichtigen gaat. Wij mogen er immers van uitgaan dat met het omgaan van de Hoge Raad een ‘verbetering’ wordt bereikt ten opzichte van de situatie vóór het omgaan. Zie in dat kader Haazen¹⁹, die toevoegt:

Wie in vooruitgang gelooft, zal veronderstellen dat het recht beter wordt naarmate de tijd voortschrijdt, dat meer klein en groot onrecht redres vindt bij de rechter. De rechtswetenschapper die zijn arbeid serieus neemt, deelt in zekere mate in dit geloof. Ergens moet hij toch de wens koesteren het recht te verbeteren. Die wens deelt hij met de Hoge Raad, met dien verstande dat het voor de Hoge Raad niet slechts een wens, maar tevens een verplichting is om naar verbetering te streven.

Het omgaan mag echter niet leiden tot een zwalkende Hoge Raad. Bovendien behoort de Hoge Raad over zijn omgaan geen onduidelijkheid te laten bestaan en dient hij zijn beslissing op dat punt deugdelijk te motiveren. Uiteraard dient hij de overgang naar de nieuwe regels op een aanvaardbare wijze – die recht doet aan de belangen van de belastingplichtige en de samenleving – te laten verlopen.

Verwachtingen met betrekking tot wijzigingen in fiscale regels

Ik ben ervan overtuigd dat een ieder die fiscaal relevante beslissingen neemt – bijvoorbeeld een huis koopt, gaat beleggen op de beurs of als ondernemer investeringen gaat doen – de fiscale gevolgen van zijn beslissing probeert in te schatten. Daarbij zal hij ook proberen in te schatten of zich op termijn relevante veranderingen in de fiscaliteit voordoen.

Een Amerikaanse theorie met betrekking tot overgangsbeleid gaat zelfs een stap verder: belastingplichtigen maken rationale en gemiddeld juiste inschattingen van de waarschijnlijkheid van de verandering in fiscale regelgeving, de aard van de verande-

19 Haazen, a.w. blz. 30.

ring en de wijze waarop die wijziging op hen van toepassing zal zijn²⁰. De wetenschapper Logue – die sceptisch is ten aanzien van de mogelijkheid deze rationele-verwachtingen-theorie toe te passen ten aanzien van de gemiddelde belastingbetaler – geeft aan dat dit uitgangspunt waarschijnlijk alleen geldt voor goed toegeruste belastingplichtigen die zich laten bijstaan door uitstekende adviseurs²¹. Ik deel dat standpunt. Toch zal ook een minder goed geïnformeerde belastingplichtige bij het nemen van fiscaal relevante beslissingen rekening houden met mogelijke veranderingen van fiscale regels. Ik zie dit ook terug in opmerkingen van de Staatssecretaris van Financiën in de ‘Notitie terugwerkende kracht en eerbiedigende werking’. Hij schrijft²²:

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

De waakzaamheid van de burger ten aanzien van veranderingen

Ik ben van mening dat wij van de burger op het punt van veranderingen in fiscale regels een zekere waakzaamheid mogen verlangen. Dat blijkt impliciet ook uit de hiervóór behandelde arresten over tariefsverhogingen bij duurverhoudingen (BNB 1997/211 en BNB 2003/147) en het vervallen van vrijstellingen (BNB 1993/4). Ten aanzien van die laatste kwestie gaf de Hoge Raad aan dat degenen voor wie de vrijstelling geldt, niet doorlopend erop bedacht behoeven te zijn dat de vrijstelling kan worden gewijzigd. In de visie van de Hoge Raad moet de belastingplichtige wel rekening houden met tariefsverhogingen.

De waakzaamheid kent mijns inziens twee aspecten. Ten eerste mag van de burger worden verlangd dat hij openstaat voor signalen met betrekking tot mogelijke toekomstige veranderingen in fiscale regels. Tegen de achtergrond van de openbare discussies die de laatste tijd plaatsvinden over de afschaffing van de hypotheekrenteaftrek mogen wij van de burger verlangen dat hij het signaal opvangt dat continuering van deze aftrekpost in de komende jaren geen vanzelfsprekendheid is. Ten tweede mogen wij van de burger verlangen dat hij bij het nemen van beslissingen bedacht is op mogelijke veranderingen in fiscale regelgeving en daarop in voorkomende gevallen anticipeert. Dit alles uiteraard binnen zekere grenzen.

20 Zie bijvoorbeeld D. Shaviro, a.w. blz. 19 e.v.

21 K.D. Logue, Legal Transitions, Rational Expectations, and Legal Progress, Working Paper 03-006, blz. 25 e.v.

22 Tweede Kamer, vergaderjaar 1995-1996, 24^o677, nr. 5, blz. 8.

Het voorgaande roept de vraag op met welke wijzigingen een gemiddelde belastingplichtige rekening behoort te houden. Ik zal dit punt beknopt uitwerken voor veranderingen in belastingwetgeving in formele zin²³.

De kans dat er binnen een paar jaar andere heffingssystemen komen – waarbij bijvoorbeeld wordt overgeschakeld van een inkomstenbelasting naar een consumptiebelasting – is zeer klein. Een belastingplichtige zal met zo'n wijziging waarschijnlijk geen rekening houden en hoeft daarmee mijns inziens ook geen rekening te houden. Wijzigingen in het belastingsubject (de vraag wie belastingplichtig is) komen vaker voor, maar de kans dat deze wijzigingen optreden, is niet groot²⁴. Een doorsnee belastingplichtige hoeft daarmee mijns inziens geen rekening te houden. Groter is de kans op veranderingen in de heffingsgrondslag van een belasting. Als een belastingplichtige een beslissing neemt die grotendeels wordt beïnvloed door de toepassing van een fiscale stimuleringsmaatregel, dan doet hij er goed aan zich te realiseren dat juist dit soort regelingen relatief vluchtig zijn. Wij hebben dat recentelijk nog gezien bij de PC-privé-regeling. Tariëven behoren voor de belastingplichtige evenmin een vast gegeven te zijn. Ik vermoed dan ook dat de belastingplichtige bij het nemen van fiscaal relevante beslissingen beperkte tariefswijzigingen zal incalculeren. Op grote tariefswijzigingen hoeft hij niet voorbereid te zijn.

In het kader van het inschatten van veranderingen in belastingwetgeving kan niet onvermeld blijven dat de overheid zelfs een enkele keer bereid is over een op handen zijnde verandering te liegen. Ik breng de afschaffing van de WIR in herinnering. De WIR was een premie die een belastingplichtige kon krijgen als hij in de ondernemingsfeer investeringen deed. Het succes van deze regeling had flinke budgettaire gevolgen. Daarom werd besloten de regeling stop te zetten. De toenmalige minister-president Lubbers – géén familie – beweerde nog op vrijdag 26 februari 1988 bij het actualiteitenprogramma Brandpunt dat in de WIR op korte termijn geen ingrijpende veranderingen waren te verwachten. Op dat moment was de beslissing de WIR stop te zetten al genomen. De WIR-basispremie is bij ministeriële beschikking van zaterdag 27 februari 1988 met ingang van maandag 29 februari 1988 op nul gezet. Dit liegden door de minister-president over een verandering in fiscale regelgeving is een zeer kwalijke zaak²⁵. Het vertrouwen van de burger in de overheid (en in Lubbers persoonlijk) heeft daarmee een fikse deuk opgelopen.

23 Een vergelijkbare analyse kan worden gemaakt voor veranderingen in regels als gevolg van koersveranderingen van de uitvoerder en de rechter.

24 Soms vervalt er een subjectieve vrijstelling waardoor bepaalde natuurlijke personen of rechtspersonen belastingplichtig worden, maar dit doet zich slechts sporadisch voor.

25 Het was wellicht beter geweest op vrijdag 26 februari 1988 bekend te maken dat de WIR met terugwerkende kracht tot aan het moment van bekendmaking zal worden afgeschaft (vgl. de opmerkingen in paragraaf 3 met betrekking tot het bestrijden van de omzetbelastingconstructies en de afschaffing van de PC-privé-regeling).

Samengevat: de burger mag in het algemeen niet erop vertrouwen dat de fiscale regels die vandaag gelden, ook volgend jaar nog zullen gelden. Bij zijn handelen moet hij op bepaalde wijzigingen in fiscale regels bedacht zijn. Dit neemt niet weg dat de wetgever, de uitvoerder en de rechter, indien zij de fiscale regels veranderen, onder omstandigheden op enigerlei wijze rekening dienen te houden met de belangen van de burger.

Hierna zal ik uiteenzetten op welke wijze de wetgever, de uitvoerder van de wet en de rechter (dient te) opereren bij de verandering van fiscale regels.

3. Het overgangsbeleid van de wetgever

De fiscale wetgever behoort een doordacht en consistent fiscaal overgangsbeleid te voeren. Dat beleid moet erop zijn gericht bij wetswijziging de overgang naar het nieuwe regime zowel voor de individuele burger als voor de samenleving als geheel – de Staat – op acceptabele wijze te laten plaatsvinden.

Eerst zal ik kort aandacht besteden aan de belangen van de burger en aan de belangen van de Staat bij de wijziging van belastingwetgeving. Wordt bestaande wetgeving in het nadeel van de burger gewijzigd, dan zal die burger belang hebben bij continuering van het regime waarop hij zijn handelen heeft afgestemd. Zo heeft de burger in het voorbeeld van de hypotheekrenteaftrek belang bij continuering van die aftrekpost omdat hij bij het aangaan van de hypotheekschuld zijn financiële situatie heeft afgestemd op de omstandigheid dat de hypotheekrente aftrekbaar is. Aan de andere kant is er het algemeen belang. Er zijn goede redenen – waaronder een budgettaire – die tot de conclusie leiden dat de samenleving beter af is zonder de huidige hypotheekrenteaftrek. Als het uitgangspunt is dat het tot afschaffing van de hypotheekrenteaftrek moet komen, dan moet vanuit budgettair oogpunt ervoor worden gezorgd dat in de periode tussen de aankondiging van het plan tot afschaffing en de totstandkoming van de wetswijziging niet alsnog allerlei belastingplichtigen een hypotheekschuld aangaan. Het algemeen belang is derhalve gediend bij het voorkomen van aankondigingseffecten. Voorts is het algemeen belang naar mijn mening gediend bij een gelijke behandeling van burgers die zich in een gelijke positie bevinden. Ik breng in herinnering de ongelijkheid die dreigt te ontstaan tussen belastingplichtigen die net vóór en net na 1 januari 2005 een hypotheek afsluiten en in de variant van eerbiedigende werking voor bestaande gevallen langdurig ongelijk worden behandeld. Ten slotte is er nog het algemeen belang van een goede uitvoerbaarheid van de overgangsregeling. Naarmate overgangsregelingen genuanceerder en ingewikkelder worden, worden zij in de praktijk minder goed uitvoerbaar. In dat kader kan worden gedacht aan de zeer gedetailleerde overgangsregeling die recent is voorgesteld in het kader van de reparatie van HR 24 mei 2002, nr. 37 021, BNB 2002/262 (Aankoopkosten deelneming-arrest).

De afweging van het individuele belang tegenover het algemeen belang is uiteindelijk een politieke²⁶. Ik kan daarvoor dan ook geen kant-en-klare en tijlzoze oplossingen bieden. Wel kunnen wetenschappers proberen de gedachten over het overgangsbeleid dat de wetgever zou kunnen voeren, verder te structureren.

In het fiscaal overgangsbeleid van de wetgever kunnen mijns inziens twee stappen worden onderscheiden. In de eerste plaats zal de wetgever moeten beslissen of hij een regeling invoert volgens de hoofdregel van onmiddellijke werking of dat hij een uitzondering op deze hoofdregel maakt en de regeling met terugwerkende kracht of uitgestelde werking invoert. In de tweede plaats zal hij – gegeven de gekozen inwerking-tredingsvariant – moeten beziën of hij flankerende maatregelen dient te treffen om het nadeel of voordeel dat een bepaalde categorie belastingplichtigen ondervindt als gevolg van de invoering van de nieuwe fiscale regel, weg te nemen. Ik duid deze flankerende maatregelen als overgangsmaatregelen aan.

Laten wij ons eerst concentreren op de eerste stap in het overgangsbeleid.

De hoofdregel is dat een wet van toepassing is vanaf het moment van inwerking-treding van die wet²⁷. Er is derhalve sprake van onmiddellijke werking. Daarbij moet nader onderscheid worden gemaakt tussen enerzijds *zuivere onmiddellijke werking* en anderzijds *onmiddellijke werking met terugwerkende kracht*²⁸. Bij zuivere onmiddellijke werking is de wet pas van toepassing op feiten en rechtstoestanden die zich na de inwerking-treding voordoen. Bij onmiddellijke werking met terugwerkende kracht worden ook rechtstoestanden die bestaan op het moment van de inwerking-treding van de wet door die nieuwe wet getroffen. Ik kan dit illustreren aan de hand van een voorbeeld. Stelt u zich voor dat vanaf 1 januari 2005 een regeling geldt, als onderdeel van de Wet IB 2001, op basis waarvan de verkoopwinst die op de eigen woning wordt behaald, belast wordt met inkomstenbelasting. De regeling belast het verschil tussen de verkoopprijs van de woning en de oorspronkelijke aankoopprijs. Indien u in 1997 een woning heeft gekocht voor – omgerekend – € 300.000 en die woning op 3 januari 2005 verkoopt voor € 500.000, wordt u voor € 200.000 belast. Hoewel deze regeling slechts geldt voor verkopen die plaatsvinden na 1 januari 2005, zit er toch een terugwerkend effect in. De te belasten verkoopwinst van € 200.000 is immers vrijwel volledig ontstaan in de periode vóór 1 januari 2005, toen de wet nog niet gold. Dit verschijnsel doet zich met name voor indien een nieuwe regeling op enigerlei wijze vermogenswinsten belast die voorheen onbelast waren. Fiscalisten spreken hier doorgaans over ‘materieel terugwerkende kracht’. Om deze regeling met zuivere onmiddellijke werking van kracht te laten worden zou er moeten worden bepaald dat deze

26 Vgl. Notitie overgangsrecht in de sociale zekerheid, Eerste Kamer, vergaderjaar 1999-2000, 25 900, EK 87, nr. 87b, blz. 1.

27 Vgl. HR 2 mei 2001, nr. 36 199, BNB 2001/319, waarin de Hoge Raad spreekt over de ‘algemene regel van onmiddellijke werking’.

28 Haazen, a.w. blz. 396.

regeling slechts geldt voor woningen die vanaf 1 januari 2005 worden aangekocht.

Op de hoofdregel van onmiddellijke werking zijn twee uitzonderingen te maken.

De eerste uitzondering betreft de terugwerkende kracht van een wettelijke regeling. Bepaald kan worden dat de nieuwe regeling terugwerkt tot een tijdstip dat is gelegen vóór de inwerkingtreding van de wet. Er is dan sprake van terugwerkende kracht. In het belastingrecht spreken wij doorgaans over ‘formeel terugwerkende kracht’. Deze vorm van terugwerkende kracht komt in het belastingrecht met enige regelmaat voor. In vele gevallen gaat het om reparatiewetgeving, bijvoorbeeld naar aanleiding van een arrest van de Hoge Raad of van het Hof van Justitie, waardoor – ik zeg het maar even ongenueanceerd – een lek in een fiscale regeling is ontstaan. Reparatiewetgeving kan ook worden ingevoerd naar aanleiding van signalen uit de praktijk dat er door belastingplichtigen op grote schaal misbruik van een bepaalde regeling wordt gemaakt. Het maken van die reparatiewetgeving neemt enige tijd in beslag, maar de wetgever wil voorkomen dat belastingplichtigen tot die tijd nog gebruik kunnen maken van het lek. Een bekend voorbeeld is de wetwijziging van onder meer de omzetbelasting en de wet belastingen van rechtsverkeer in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken²⁹. Deze wet beoogde een aantal belastingconstructies aan te pakken. Er wordt misschien wel eens gedacht dat alleen burgers gebruik maken van belastingconstructies, maar hier deed ook de overheid zelf gretig mee met het opzetten van constructies (de zgn. stadhuisconstructies). Het was zaak om deze constructies zo snel mogelijk aan te pakken, maar ook op zodanige wijze dat er geen aankondigingseffect zou optreden. Dat wil zeggen: voorkomen moest worden dat er tussen het moment van het openbaar worden van het wetsvoorstel en de inwerkingtreding van de wet nog allerlei constructies zouden worden opgezet. De wet – die op 29 december 1995 in werking trad – werkte terug tot en met 31 maart 1995, 18.00 uur. Dat tijdstip lag kort na het tijdstip waarop het voornemen tot deze reparatie bij persbericht was aangekondigd (dat was om 16.15 uur)³⁰. Een nog actueler voorbeeld buiten de sfeer van belastingconstructies is de afschaffing met terugwerkende kracht van de PC-privé-regeling op 27 augustus 2004 om 17.00 uur.

De meest in het oog springende vraag bij de eerste stap in het overgangsbeleid is onder welke omstandigheden een regeling die nadelig is voor de belastingplichtige met terugwerkende kracht mag worden ingevoerd. In de hiervóór genoemde ‘Notitie terugwerkende kracht en eerbiedigende werking’ heeft de Staatssecretaris van Financiën een aantal criteria neergelegd voor het toepassen van terugwerkende kracht

²⁹ Wet van 18 december 1995 tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968, de Wet op de belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingen in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken, Stb. 1995, 659.

³⁰ Overigens sprak dit persbericht wel over terugwerkende kracht, maar toen was nog niet duidelijk tot welke datum of tijdstip de reparatie zou terugwerken; dit werd pas op maandag 3 april 1995 duidelijk.

bij het totstandbrengen van fiscale wetgeving. Het komt erop neer dat terugwerkende kracht in het nadeel van de belastingplichtige alleen in uitzonderlijke gevallen mag worden toegepast. In de notitie worden in wezen twee toetsingen aangelegd. In de eerste plaats moet worden beoordeeld of er sprake is van zo'n uitzonderlijk geval dat terugwerkende kracht rechtvaardigt³¹. Onder meer indien het gaat om de invoering van regelingen die misbruik beogen tegen te gaan, waarbij snel ingrijpen van de wetgever is geboden, kan terugwerkende kracht aanvaardbaar zijn. Terugwerkende kracht kan ook aanvaardbaar zijn – volgens de hiervóór genoemde notitie – om aankondigingseffecten tegen te gaan of om de schatkist anderszins te redden.

De tweede toetsing betreft de periode van terugwerkende kracht. De terugwerkende kracht moet voor de burger voorzienbaar zijn³². De grens van de terugwerkende kracht zal daarom veelal moeten samenvallen met de datum waarop van de betrokkenen redelijkerwijs kan worden gevergd dat zij, nog voordat de wet in werking is getreden, met de verandering in de regelgeving rekening konden houden. Als tijdstip kan bijvoorbeeld worden uitgegaan van het moment waarop een persbericht is verschenen waarin de hoofdlijnen van het nieuwe wetsvoorstel bekend zijn gemaakt. Omdat, zoals hiervóór betoogd, van de burger een zekere waakzaamheid ten aanzien van veranderingen in belastingwetgeving mag worden verlangd, kan de grens van de terugwerkende kracht onder omstandigheden ook eerder in de tijd worden gelegd³³.

Over de aanvaardbaarheid van de terugwerkende kracht is de laatste tijd al veel geschreven. Ik zal de argumenten die op dit punt in de loop van de tijd zijn aangevoerd vandaag niet met u bespreken³⁴. Wel zal ik bij de bespreking van de tweede stap

31 Zie Tweede Kamer, vergaderjaar 1995-1996, 24 677, nr. 5, blz. 5 onder 'Voldoende rechtvaardiging voor terugwerkende kracht'.

32 Zie Tweede Kamer, vergaderjaar 1995-1996, 24 677, nr. 5, blz. 7 onder 'Periode van terugwerkende kracht'.

33 Vgl. het geval waarin de regering een commissie wijze heren en dames een rapport laat uitbrengen over de wenselijkheid van afschaffing van een bepaalde aftrekpost. Gelet op de uitlatingen van de regering, moet aan het oordeel van die commissie groot belang worden gehecht. Indien de commissie zich op enig moment uitspreekt vóór afschaffing van die aftrekpost, dient de belastingplichtige op dat moment te beseffen dat continuering van de aftrekpost onwaarschijnlijk is. Vanaf het moment van het uitkomen van het rapport zal de belastingplichtige bij het nemen van beslissingen rekening (behoren te) houden met de mogelijke afschaffing van de aftrekpost. Het is dan een kleine stap om de uiteindelijke afschaffing van die aftrekpost te laten terugwerken tot (kort na) het tijdstip van het verschijnen van het rapport.

34 Zie voor terugwerkende kracht in de sfeer van het belastingrecht o.m.: H. Prast, *Terugwerkende kracht op het gebied van belastingwetgeving*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap no. 150, Kluwer, Deventer 1978 en S.H. Harkema, *De grenzen van de terugwerkende kracht in het belastingrecht*, FED 1996/623. Zie specifiek over de reparatie van HR 24 mei 2002, nr. 37 021, BNB 2002/262 (Aankoopkosten-deelneming) o.m.: D.G. Barmntlo en T.A.D. van Wordragen, *Is 'geen voordeel weggenomen' een valide criterium voor terugwerkende kracht of ontneming van een rechtmatig verkregen voordeel?*, TFB 2003/3, J.M. van der Vegt en T.A.D. van Wordragen, *Wetsvoorstel aankoopkosten deelnemingen: een brug te ver*, TFB 2004/2 en M.R.T. Pauwels, *De terugwerkende kracht van het aftrekverbod aankoopkosten deelneming*, Weekblad 2004/6575.

in het overgangsbeleid kort stilstaan bij een Amerikaanse theorie, die de terugwerkende kracht van wetgeving in een aantal gevallen juist omarmt.

De terugwerking van nieuwe wetgeving heeft in de fiscaliteit overigens een natuurlijke grens. Ik beperk mij bij de behandeling van dit onderwerp gemakshalve tot de zgn. aanslagbelastingen, zoals de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting. Laten wij ervan uitgaan dat belastingplichtigen zich beroepen op een arrest van de Hoge Raad, waarin een belanghebbende een aftrekpost is toegekend, en dat de Staatssecretaris van Financiën de belastingplichtigen deze aftrekpost met terugwerkende kracht door middel van reparatiewetgeving wil ontnemen. De nieuwe wetgeving kan in beginsel niet verder terugwerken dan tot verstreken jaren waarvoor de aanslag nog niet onherroepelijk vaststaat. Als de aanslag nog moeten worden opgelegd of als er bezwaar of beroep tegen de aanslag loopt, kan de aftrekpost de belastingplichtige immers worden onthouden met een beroep op de reparatiewetgeving. Het is mijns inziens niet mogelijk – althans niet zonder nadere regeling – om verder in de tijd terug te gaan en de reparatie ook toe te passen op jaren waarvoor de aanslag al onherroepelijk vaststaat. De inspecteur is in die gevallen immers aangewezen op het middel van de navorderingsaanslag. Nieuwe wetgeving die met terugwerkende kracht wordt ingevoerd, biedt mijns inziens geen nieuw feit voor navordering. Uit de jurisprudentie van de Hoge Raad kan worden afgeleid dat voor navordering slechts ruimte is indien de primitieve aanslag tot een te laag bedrag werd opgelegd. Deze vraag moet worden beantwoord aan de hand van de voor de belastingheffing van belang zijnde feiten, zoals deze bestonden ten tijde van het opleggen van de primitieve aanslag³⁵. Ik ben van mening dat onder die feiten ook de stand van het recht moet worden begrepen.

De tweede uitzondering op onmiddellijke werking betreft de uitgestelde werking van een wettelijke regel. Wij hebben het hier over de uitgestelde werking van een regeling als geheel³⁶. Sommige belastingen – gedacht kan worden aan de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting – zijn tijdvakbelastingen. Om een nieuwe wet vanaf het begin van een tijdvak te laten werken, kan er in een aantal gevallen aan een nieuwe regeling uitgestelde werking worden gegeven. In de praktijk komt dit overigens zelden voor; vaak wordt geregeld dat de inwerkingtreding en toepassing gelijktijdig, aan het begin van het tijdvak, plaatsvinden³⁷.

35 Zie HR 4 mei 1955, nr. 12 267, BNB 1955/240, HR 12 februari 1958, nr. 13 413, BNB 1958/105 en HR 13 mei 1970, nr. 16 363, BNB 1970/135.

36 Uiteraard is het mogelijk binnen de regeling voor bepaalde categorieën belastingplichtigen te bepalen dat de regeling voor hen niet direct van toepassing wordt. Dit zie ik echter als een overgangsmaatregel waarop de tweede stap in het overgangsbeleid ziet.

37 Vgl. de 'Wijziging Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994' (11 augustus 2004, nr. WDB 2004/448M). Art. II ziet op het langs elektronische weg aangifte doen van loonbelasting. Art. III, tweede lid, houdt in: "In afwijking in zoverre van het eerste lid treedt artikel II in werking op 1 juli 2005 en vindt voor het eerst toepassing met betrekking tot het eerste tijdvak dat aanvangt na 31 december 2005." Dit is een voorbeeld van uitgestelde inwerkingtreding.

Dan ben ik nu toegekomen aan de tweede stap in het overgangsbeleid. De tweede stap in het fiscaal overgangsbeleid van de wetgever is – gegeven de gekozen inwerkingtreedingsvariant van de regeling als zodanig – te bezien of hij flankerende maatregelen dient te treffen om het nadeel of voordeel dat een bepaalde categorie belastingplichtigen ondervindt als gevolg van de invoering van de nieuwe fiscale regel, weg te nemen. Deze overgangsmaatregelen kunnen worden onderverdeeld in enerzijds maatregelen om een nadeel bij de belastingplichtige geheel of gedeeltelijk weg te nemen en anderzijds maatregelen om een voordeel bij de belastingplichtige geheel of gedeeltelijk weg te nemen³⁸. Als vrijstellingen of aftrekposten worden afgeschaft, dan kan worden overwogen een afbouwregeling³⁹ in te voeren. Als een nieuwe regeling tot gevolg heeft dat bepaalde waardeinstellingen niet langer onbelast zijn, dan kan worden besloten tot compartimentering, zoals bijvoorbeeld is gebeurd bij de wijziging van de landbouwvrijstelling per 1 januari 1986⁴⁰. Om voordeel voor de belastingplichtigen te voorkomen kan worden gedacht aan een regeling die tegenover een voordeel een nadeel zet, zoals bij de ‘surtax’⁴¹. De Wet op de Omzetbelasting 1968 bevat in de artikelen 52 en 53 overigens een permanente overgangsregeling voor de gevolgen van wetswijzigingen in de omzetbelasting⁴².

McIntyre geeft aan dat de meest gemaakte fout bij het voeren van overgangsbeleid is dat te veel de verplichting wordt gevoeld om alle belastingplichtigen die worden getroffen doordat hun verwachtingen door veranderingen in wetgeving worden gefrustreerd, te compenseren. Het zal niet mogelijk zijn voor alle belastingplichtigen een gunstige overgangsregeling in het leven te roepen. McIntyre⁴³ zegt hierover:

To justify a transition rule for a particular group of taxpayers (...) it cannot be enough to simply show that a reasonable expectation is about to be frustrated. With that standard, no tax changes at all would be possible, for every taxpayer has some stake in the existing tax system. The frustration of some expectations is the price we must pay for reform.

38 Ik geef hier geen volledig overzicht van alle overgangsmaatregelen die de wetgever tot nu toe heeft gebruikt; ik noem er slechts enkele.

39 Vgl. hoofdstuk 2, art. I, onderdeel B, Inv.wet Wet IB 2001 inzake de tijdelijke stakingsaftrek bij staking gedeelte onderneming.

40 Vgl. art. 70 Wet IB 1964.

41 Vgl. hoofdstuk 2, art. IV, onderdeel B, Inv.wet Wet IB 2001.

42 Gedacht kan worden aan wetswijzigingen die optreden na het afsluiten van een overeenkomst maar vóór de levering van de prestatie. Deze wettelijke regeling geeft de ondernemer de mogelijkheid bij een tariefsverhoging de extra verschuldigde belasting te vorderen van zijn afnemer (art. 52). Is sprake van een daling van het tarief, dan heeft de afnemer het recht de hem teveel in rekening gebrachte omzetbelasting bij de ondernemer terug te vorderen. Dat het risico van een tariefsverhoging of tariefsverlaging uiteindelijk bij de afnemer wordt gelegd heeft te maken met de omstandigheid dat de omzetbelasting als algemene verbruiksbelasting een volledige afwenteling veronderstelt.

43 Michael J. McIntyre, Transition Rules: Learning to Live with Tax Reform, Tax Notes 7-13, 30 augustus 1976, blz. 7.

Een dragende gedachte van het overgangsbeleid van de wetgever zou kunnen zijn dat wie op goede gronden erop mocht vertrouwen dat de overheid een bepaalde koers zou varen en op grond daarvan dingen heeft nagelaten of gedaan die hij anders niet zou hebben nagelaten of gedaan, dan wel op een andere wijze zou hebben gedaan, moet worden beschermd in die gewekte verwachtingen⁴⁴. Aan deze belastingplichtigen zou het nieuwe regime voorbij moeten gaan, althans zij behoren op enigerlei wijze te worden gecompenseerd voor de nadelige gevolgen van de wijziging. Kappelle⁴⁵ – die onderzoek heeft gedaan naar fiscaal overgangsrecht voor overeenkomsten van levensverzekering – lijkt op dit spoor te zitten:

De Nederlandse belastingplichtige moet er in principe van uit kunnen gaan dat de Nederlandse overheid een betrouwbare partner is die er voor zorgt dat de wetgeving consistent is. Dit geldt eens te meer voor langjarige contracten die vrijwel volledig zijn gebaseerd op vertrouwen, zoals overeenkomsten van levensverzekering. (...) Wijzigingen in de wetgeving die de belastingplichtige ten tijde van het afsluiten van een overeenkomst van levensverzekering nog niet kon voorzien, behoren geen invloed te hebben op de door hem aangegane langjarige verplichtingen. (...) Inbreuk op dit uitgangspunt kan slecht worden gemaakt indien bijzondere omstandigheden dit noodzakelijk maken.

Bij de invalshoek van honorering van gerechtvaardigde verwachtingen door toepassing van eerbiedigende werking voor bestaande rechtstoestanden kan mijns inziens een aantal kanttekeningen worden geplaatst.

Bedacht moet worden dat naar mate meer belastingplichtigen als gevolg van een getroffen overgangsmaatregel buiten een wetwijziging worden gehouden, die wetwijziging steeds krachtelozer wordt⁴⁶. Reeds om die reden moet terughoudend worden omgesprongen met de toepassing van eerbiedigende werking voor bestaande gevallen. Bovendien zal er bij eerbiedigende werking al snel strijdigheid optreden met het beginsel van een gelijke behandeling van gelijke gevallen. Denk aan de belastingplichtigen uit ons voorbeeld met betrekking tot de afschaffing van de hypotheekrenteaftrek, die nog net vóór 1 januari 2005 een hypotheekschuld aangaan en gedurende lange tijd gunstiger worden behandeld dan de belastingplichtigen die net na 1 januari 2005 een hypotheekschuld aangaan.

Een vraag die in dit kader opkomt, is of een vorm van eerbiedigende werking ook aan de orde zou moeten zijn ten aanzien van rechtstoestanden die voortkomen uit door de belastingplichtige opgezette ‘belastingconstructies’. Van Leijenhorst⁴⁷ betoogt dat de

44 Vgl. Eerste Kamer, vergaderjaar 1992-1993, 22°013, nr. 46j, blz. 4.

45 H.M. Kappelle, a.w. blz. 277.

46 Zie bijvoorbeeld McIntyre, a.w. blz. 1.

47 G.J. van Leijenhorst, Belastingbeleid, Weekblad 1999/6333, onderdeel 3.3.2.

hoofregel is dat verscherping van belastingbeleid zonder overgangsregeling voor anterieure feiten strijdt met het rechtszekerheidsbeginsel. Een uitzondering op deze regeling moet worden gemaakt als het 'morele gehalte' van de anterieure feiten zulks rechtvaardigt⁴⁸. Het morele gehalte van de feiten wordt zijns inziens bepaald door het met het scheppen van de feiten beoogde resultaat te leggen naast de belastingheffing die de wetgever voor ogen heeft gestaan. Ik vind de weg die Van Leijenhorst inslaat, een moeilijk begaanbare omdat bij de wetgever al snel de neiging zal bestaan bepaalde handelingen van belastingplichtigen uit het verleden – achteraf – te kwalificeren als in strijd met de belastingheffing die de wetgever voor ogen heeft gestaan. Wel ben ik geneigd eerbiedigende werking te onthouden aan handelingen die voortkomen uit een belastingconstructie ten aanzien waarvan de Staatssecretaris van Financiën destijds al concreet heeft laten weten deze als een ongewenste belastingconstructie te zien die op enigerlei wijze zal worden bestreden. Hier geldt dus het een-gewaarschuwd-mens-telt-voor-twee-beginsel. Als belastingplichtigen dan toch doorgaan met het opzetten van die constructies, nemen zij zelf het risico van een wetswijziging zonder eerbiedigende werking op de koop toe.

Ook als er sprake is van gerechtvaardigde verwachtingen, kan het niettemin wenselijk zijn deze verwachtingen niet te honoreren. In de eerste plaats is dit aan de orde indien het politieke doel van een wetswijziging de herverdeling van inkomen tussen bevolkingsgroepen is. Het heeft dan geen zin om de groep die door de wetswijziging getroffen wordt, op enigerlei wijze – bijvoorbeeld door eerbiedigende werking voor bestaande gevallen – te compenseren. Het financieel treffen van die groep is immers het doel van de wetswijziging. In de tweede plaats is geen ruimte voor het honoreren van gerechtvaardigde verwachtingen indien de belastingplichtige in staat is de nadelen van de wetswijziging af te wentelen op derden of indien hij in staat is zich zonder al te veel kosten aan te passen aan de nieuwe situatie. In het voorbeeld van de hypotheek-renteaftrek is het wellicht mogelijk dat de belastingplichtige door het stellen van looneisen bij zijn werkgever het nadeel van de wetswijziging gedeeltelijk afwentelt op die werkgever. Of het is wellicht mogelijk zonder al te hoge kosten het veel te dure huis te verkopen, de hypotheekschuld af te lossen, en een kleiner huis te gaan bewonen dat wel zonder 'subsidie' van de Staat kan worden gefinancierd. U hoort mij niet zeggen dat ik dit wenselijk vind, maar mijn punt is dat wij belastingplichtigen geen tege-

48 L.G.M. Stevens (Fiscale beleidsnotities 1999, Weekblad 1998/6308, blz. 1357) lijkt dit aspect niet relevant te vinden bij de vraag of eerbiedigende werking voor bestaande gevallen moet worden toegepast. Bij de bespreking van de aftrekbeperking van rente op consumptief krediet onder de Wet IB 1964 constateert hij dat bepaalde schuldverhoudingen in de familiesfeer, die ook door de aftrekbeperking worden getroffen, in het verleden veelal tot stand zijn gekomen in het kader van de 'estate planning'. Die omstandigheid is naar zijn mening echter onvoldoende reden om dergelijke contractverhoudingen nadien zonder enige overgangsbepaling te onderwerpen aan een systeem van aftrekbeperkingen waarmee de contractpartners bij de totstandkoming van hun overeenkomsten in de verste verte nog geen rekening konden houden. Voor de op 1 januari 1997 reeds bestaande overeenkomsten zou eerbiedigende werking zijns inziens op de plaats zijn geweest.

moetkoming moeten bieden als zij feitelijk niet met een nadeel blijven zitten of in staat zijn dat nadeel te ontlopen.

Amerikaanse wetenschappers als Graetz⁴⁹, Kaplow⁵⁰, Shaviro⁵¹ en Logue⁵² hebben een denkraam ontwikkeld dat zich richt op de economische en politieke gevolgen van overgangsbeleid. Vanuit een utilitaristische visie zijn zij in meer of mindere mate voorstander van de invoering van wetswijzigingen zonder eerbiediging van bestaande rechtstoestanden. Zij gaan ervan uit – kort gezegd – dat als een belastingplichtige in staat is een wijziging in belastingwetgeving in te schatten, en hij weet dat de overheid hem geen compensatie zal bieden voor de gevolgen van deze wetswijziging, de belastingplichtige bij zijn beslissingen alvast vooruit zal lopen op die toekomstige wijziging. Het gevolg is dan dat de belastingplichtige, nog voordat de wetswijziging is ingevoerd, zijn gedrag al aan die wijziging zal hebben aangepast. Dat is wenselijk, omdat de utilitaristen ervan uitgaan dat de wetswijziging zelf ook wenselijk is.

Mijns inziens behoort in het overgangsbeleid van de wetgever de aanpassingsgedachte centraal te staan. Uitgangspunt zou moeten zijn dat het gewenst is de wetswijziging op zoveel mogelijk belastingplichtigen van toepassing te laten zijn. Deze belastingplichtigen moeten echter wel in staat worden gesteld om hun gedragingen en hun financiële positie aan te passen aan die wetswijziging. Omdat in mijn visie van de belastingplichtige een zekere waakzaamheid op het punt van veranderingen in fiscale regels mag worden verlangd – hetgeen met zich brengt dat hij bepaalde wijzigingen voorziet en zelf kan opvangen – zou de overheid pas moeten overgaan tot het introduceren van een overgangsmaatregel indien het gaat om veranderingen waarmee de belastingplichtige redelijkerwijs geen rekening behoefde te houden. In die gevallen zullen ingroeiregelingen en afbouwregelingen goede diensten kunnen bewijzen om de overgang naar de nieuwe situatie geleidelijk te laten plaatsvinden. Ook degenen die zich door omstandigheden – bijvoorbeeld omdat zij niet meer deelnemen aan het arbeidsproces – niet kunnen aanpassen aan de nieuwe situatie, zouden op enigerlei wijze moeten worden gecompenseerd. In de ‘Notitie terugwerkende kracht en eerbiedigende werking’⁵³ zie ik iets van deze ‘aanpassingsgedachte’ terug:

Eerbiedigende of uitgestelde werking zal met name worden verleend als de wetgever meent dat de breuk van de nieuwe regeling met het oude recht te groot is en de toepassing van de nieuwe regeling gerechtvaardigde belangen zou schenden, welke zijn

49 Michael J. Graetz, *Legal Transitions: The Case of Retroactivity in Income Tax Revision*, University of Pennsylvania Law Review 126, 47-87.

50 Louis Kaplow, *Transition Policy: A Conceptual Framework*, NBER Working Paper No. 9596, april 2003.

51 D. Shaviro, *When rules change: An Economic and Political Analysis of Transition Relief and Retroactivity*, University of Chicago Press, 2000.

52 K.D. Logue, *Legal Transitions, Rational Expectations, and Legal Progress*, Working Paper 03-006.

53 Tweede Kamer, vergaderjaar 1995-1996, 24 677, nr. 5, blz. 9.

ontstaan door onder de oude regeling ingenomen posities die niet of nauwelijks meer kunnen worden veranderd.

Mijns inziens kan niet worden gezegd dat er op dit moment uitgekristalliseerd overgangsbeleid van de wetgever is. Weliswaar heeft de wetgever met de “Notitie terugwerkende kracht en eerbiedigende werking”⁵⁴ een begin gemaakt met de ontwikkeling van overgangsbeleid, maar er zal nog veel werk moeten worden verzet om tot een doordacht en consistent overgangsbeleid te komen. Naar mijn mening ontbreekt in het huidige overgangsbeleid van de wetgever de aandacht voor de effecten van wijzigingen in belastingwetgeving op de prijzen van bezittingen en schulden van belastingplichtigen⁵⁵. Ook is er mijns inziens nog onvoldoende oog voor de economische effecten van de diverse overgangsmaatregelen. Dit vergt nader onderzoek en daar komen wij vanmiddag ook niet uit. Ik hoop dat mijn promovenda Marianne Bravenboer – die een proefschrift over deze problematiek schrijft – de komende tijd een belangrijke bijdrage kan leveren aan de verdere ontwikkeling van het overgangsbeleid voor de fiscale wetgever.

4. Het overgangsbeleid van de uitvoerder van de wet

En dan ben ik nu toegekomen aan de positie van de uitvoerder van de wet. Ik zal mij beperken tot het overgangsbeleid van de belastinginspecteur⁵⁶. Het gaat om het overgangsbeleid dat wordt gevoerd rondom de rechtsgeldige beëindiging van gewekt vertrouwen door de inspecteur. Ook hier moet een afweging worden gemaakt tussen het individuele belang van de belastingplichtige en het algemeen belang.

Voorzover ik weet wordt er geen landelijk algemeen beleid gevoerd rondom door de inspecteur opgeroepen overgangssituaties. Op dit moment is er wel landelijk beleid ten aanzien van de wijze waarop Vinkenslag-gevallen naar het normale belastingregime worden (terug)geholpen⁵⁷.

Zoals in het overgangsbeleid van de wetgever ook twee stappen kunnen worden onderscheiden, kan dat ook in het overgangsbeleid van de uitvoerder van de wet. In het kader van de eerste stap in het overgangsbeleid heeft de belastinginspecteur de keuze aan de beëindiging van het vertrouwen onmiddellijke werking of uitgestelde

54 Tweede Kamer, vergaderjaar 1995-1996, 24 677, nr. 5, blz. 5 e.v.

55 Zie bijvoorbeeld Graetz (a.w. blz. 54 e.v.) die onderzoekt wat het effect op de prijs van obligaties is indien de rente op die obligaties als gevolg van een wetswijziging bij de obligatiehouder niet langer onbelast is. Bovendien onderzoekt hij het effect op de prijs van die obligaties indien de wetgever besluit de huidige obligatiehouders te ontzien.

56 Het overgangsbeleid van de Staatssecretaris van Financiën in zijn hoedanigheid van uitvoerder van de wet blijft derhalve onbesproken.

57 Vgl. de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 3 juni 2004, nr. DGB 2004-3005.

werking⁵⁸ toe te kennen. Beëindiging van het vertrouwen met terugwerkende kracht kan niet, omdat in de jurisprudentie van de Hoge Raad is bepaald dat het vertrouwen in ieder geval moet worden gehonoreerd tot het tijdstip waarop de inspecteur de belastingplichtige kenbaar heeft gemaakt dat hij zijn standpunt heeft gewijzigd⁵⁹.

Uit de jurisprudentie van de Hoge Raad leid ik af dat onder omstandigheden aan de belastingplichtige een tegemoetkoming moet worden geboden om in het kader van de beëindiging van vertrouwen de overgang naar het nieuwe regime zonder problemen te laten plaatsvinden. Dit is de tweede stap in het overgangsbeleid van de uitvoerder van de wet. Gewezen kan worden op HR 28 februari 2003, nr. 37 122, BNB 2004/59, waarin de Hoge Raad overweegt:

Indien een inspecteur bij een belastingplichtige een in rechte te beschermen vertrouwen heeft gewekt, zal dit vertrouwen in ieder geval moeten worden gehonoreerd tot het tijdstip waarop de inspecteur de belastingplichtige kenbaar heeft gemaakt dat hij zijn standpunt heeft gewijzigd. (...) Of, en zo ja in welke mate, belanghebbende daarna in verband met het eerder gewekte vertrouwen een overgangstermijn moet worden gegund, is afhankelijk van feitelijke omstandigheden.

Het is begrijpelijk dat de Hoge Raad deze zaak niet zelf, zonder verwijzing, heeft afgedaan. Maar het is natuurlijk jammer dat hij de verwijzingsrechter geen richtlijnen heeft meegegeven voor de beantwoording van de vraag waaraan een eventuele overgangsregeling in het kader van de beëindiging van vertrouwen dient te voldoen⁶⁰. Ik zal dus zelf een poging moeten doen om hieraan invulling te geven.

Laten wij uitgaan van een ondernemer, Boorman genaamd, die sinds 2001 bezig is het Algemeen Wereldtijdschrift voor financiën, handel, nijverheid, kunsten en wetenschappen op de markt te brengen. Tijdschriften vallen onder het verlaagde omzetbelastingtarief van 6%, mits zij ten minste driemaal per jaar verschijnen. Als het tijdschrift maar twee keer per jaar verschijnt, is 19% omzetbelasting verschuldigd. Boorman streeft ernaar het tijdschrift driemaal per jaar te laten verschijnen. Omdat het tijdschrift van Boorman zich in de aanloopfase bevond, was de inspecteur in 2001

58 Hij kan in een brief van 24 september 2004 mededelen dat hij het vertrouwen op een bepaald punt met ingang van 1 januari 2005 beëindigt.

59 HR 28 februari 2003, nr. 37 122, BNB 2004/59. Dit zal aldus moeten worden opgevat dat voor alle tijdvakken die tot en met de datum van bekendmaking van de beëindiging van het vertrouwen (geheel of gedeeltelijk) zijn verstreken, de aanslagregeling met inachtneming van het vertrouwen dient plaats te vinden. Vgl. R.H. Happé (Over het wegnemen van opgewekt vertrouwen, Weekblad 2004/6574, blz. 642), die betoogt: “De inspecteur is gehouden het toegezegde standpunt te blijven hanteren bij alle op dat moment nog vast te stellen aanslagen. Dit geldt voor alle periodes die reeds zijn verstreken.”

60 Happé (a.w., blz. 645) geeft evenmin algemene vuistregels op dit punt. Hij betoogt: “Het bepalen van een redelijke overgangstermijn zal (...) steeds maatwerk zijn.”

bereid de toezegging te doen dat gedurende een paar jaar wordt bekeken hoe het tijdschrift zich ontwikkelt en dat gedurende deze periode het verlaagde omzetbelastingtarief van toepassing is. Inmiddels zijn wij enige tijd verder en Boorman is er niet in geslaagd het tijdschrift in de afgelopen jaren meer dan twee keer per jaar uit te brengen. Vandaag ontvangt hij de brief van de inspecteur waarin de toezegging uit 2001 wordt ingetrokken. Voortaan moet het algemene tarief van 19% in rekening worden gebracht. Er moeten natuurlijk afspraken worden gemaakt ten aanzien van de wijze waarop deze verandering in de onderneming van Boorman wordt doorgevoerd.

Ik meen dat het van belang is dat Boorman een zodanige overgangsregeling krijgt dat hij zich zowel ten aanzien van nieuwe abonnementen⁶¹ als ten aanzien van oude abonnementen kan aanpassen aan de nieuwe situatie zonder de toezegging en dat wij hem niet laten zitten met extra verschuldigde omzetbelasting die hij niet op zijn abonnees kan verhalen.

Eerst moeten wij de lopende abonnementen onder de loep nemen. Onderzocht moet worden wat het gevolg is van de beëindiging van de toezegging voor bestaande abonnementen. Laten wij het voorbeeld overzichtelijk houden. Of de ondernemer kan bestaande contracten openbreken en aan zijn bestaande abonnees in plaats van 6% een tarief van 19% in rekening brengen of hij is gebonden aan de eerder met de abonnees afgesproken prijs die is gebaseerd op 6%⁶². In dit kader kan worden gewezen op HR 2 september 1992, nr. 27 855, BNB 1993/2, waarin de Hoge Raad aangaf dat in dit soort gevallen onder omstandigheden eerbiedigende werking voor bestaande overeenkomsten moet worden toegepast⁶³:

[B]ij wijziging van zijn standpunt [is de Inspecteur] gehouden het gewekte vertrouwen te honoreren voor zolang en voor zover het de belastingplichtige, ingevolge door hem reeds gesloten overeenkomsten, redelijkerwijs niet mogelijk is de [verhoogde] belasting alsnog aan zijn afnemers in rekening te brengen. Bij de beoordeling of laatstbedoelde situatie zich voordoet, komt met name betekenis toe aan de vraag of

61 Hier verschilt onze Boorman van de Boorman in Elsschot's Lijmen; die wilde geen abonnees, want 'abonnees betekent weinig geld, veel last en nog meer praat'.

62 Ik wijs erop dat de regeling van artikel 53 Wet op de omzetbelasting 1968 alleen betrekking heeft op wijzigingen in de wetgeving in de sfeer van de omzetbelasting en niet ziet op overgangssituaties die worden gecreëerd door de uitvoerder van de wet.

63 Vgl. HR 3 oktober 1986, NJ 1987, 911, waarin de Hoge Raad in een zaak over de (on) rechtmatigheid van een ministeriële beschikking overweegt: "Denkbaar is dat (...) algemene beginselen van behoorlijk bestuur de uitvoering van een beschikking als de onderhavige in bepaalde omstandigheden onrechtmatig kunnen doen zijn jegens een bepaalde importeur, wanneer deze in vertrouwen op een bepaalde situatie waaraan het in werking treden van de beschikking een einde maakt, bepaalde goederen reeds had gekocht en vervolgens verkocht zonder met de heffing rekening te houden dan wel hij niet in staat is dan reeds gekochte, maar niet verkochte goederen te verkopen tegen een prijs waarin de heffing is doorberekend."

de termijn gedurende welke de leverancier of dienstverrichter aan de overeengekomen prijs gebonden is, als gebruikelijk kan worden aangemerkt en of te dezer zake een mogelijkheid tot wijziging van desbetreffende overeenkomst bestaat.

Uit dit arrest zou voor Boorman kunnen worden afgeleid dat wij niet het onmogelijke van hem verlangen. Als het redelijkerwijs niet mogelijk is het verhoogde tarief alsnog aan zijn abonnees in rekening te brengen, laten wij de bestaande contracten ongemoeid⁶⁴. Daarbij ben ik van mening dat Boorman niet een kostbaar proefproces bij de civiele rechter behoeft te gaan voeren om te bezien of hij de abonnees de tariefsverhoging in rekening kan brengen. Gelet op de toezegging die de inspecteur heeft gedaan (deze geldt slechts voor de aanlooperperiode), mogen wij – in het kader van de waakzaamheid van de belastingplichtige – van Boorman verlangen dat hij in de relatie met de abonnees zich tariefswijzigingen voorbehoudt.

Maar er zit nog een element in dit arrest. De Hoge Raad wil dat wordt onderzocht of de termijn gedurende welke Boorman aan de overeengekomen prijs gebonden is, als gebruikelijk kan worden aangemerkt. Ik kan mij voorstellen dat het wenselijk is in zo'n regeling ergens een uitlaatklep in te bouwen voor bijzondere gevallen, maar ik zou zelf dit gebruikelijkheids criterium niet hebben gesteld. Het gaat er naar mijn mening om te voorkomen dat Boorman wordt getroffen door de intrekking van de toezegging ook al zou hij wat langere contracten afsluiten dan een aantal van zijn branchegenoten gewoon is.

En dan de nieuwe abonnementen. Boorman zal door de wijziging in het toe te passen omzetbelastingtarief wellicht nieuwe reclamefolders moeten maken waarin de nieuwe abonnementsprijs op juiste wijze wordt vermeld. Dat vergt tijd. Op dit punt dient Boorman een aanpassingstermijn te krijgen. Alle abonnementen die gedurende deze aanpassingstermijn worden afgesloten, delen nog in het oude tarief voorzover Boorman ten aanzien van die abonnementen is gebonden aan de prijs gebaseerd op 6% omzetbelasting.

Het overgangsbeleid dat de uitvoerder van de wet dient toe te passen rondom de beëindiging van vertrouwen houdt mijns inziens niet automatisch in dat na de beëindiging van het vertrouwen ten aanzien van bestaande rechtstoestanden eerbiedigende werking dient plaats te vinden. Naar mijn mening is essentieel dat wordt bezien of de belastingplichtige zich zonder al te veel problemen voor bestaande rechtstoestanden aan de nieuwe situatie kan aanpassen. Is dat niet het geval, dan dient eerbiedigende werking plaats te vinden. Voor rechtstoestanden die ontstaan na de beëindiging van

64 In dit kader kan nog worden gewezen op HR 28 oktober 1992, nr. 28 627, BNB 1993/12, waarin het vertrouwen ten aanzien van de toepassing van het verlaagde tarief door de inspecteur werd beëindigd, maar deze bereid was lopende contracten te eerbiedigen. Het Hof vond dat onder deze omstandigheden niet kan worden gezegd dat de inspecteur enig algemeen beginsel van behoorlijk bestuur heeft geschonden. De Hoge Raad liet dit oordeel in stand.

het vertrouwen dient de belastingplichtige een aanpassingstermijn te worden gegund. Hierdoor kan hij bijvoorbeeld aanpassingen maken in de pensioenregeling voor nieuwe werknemers of in zijn leveringsvoorwaarden of bijvoorbeeld zijn administratieve organisatie anders inrichten. In zoverre is in wezen sprake van een zekere uitgestelde werking van de nieuwe situatie na beëindiging van het gewekte vertrouwen.

5. Het overgangsbeleid van de rechter

Niet alleen de wetgever en de uitvoerder van de fiscale wet, maar ook de belastingrechter zal een overgangsbeleid moeten ontwikkelen⁶⁵. Haazen constateert in zijn indrukwekkende proefschrift over rechterlijk overgangsrecht dat het rechterlijk overgangsrecht nog onvolgroeid en onderontwikkeld is. Hij betoogt⁶⁶:

Relatieve onbekendheid met het rechterlijk overgangsrecht of wellicht de eenvoudige onwil zich erin te verdiepen leiden ertoe dat de Hoge Raad aan de overgangsrechtelijke vraag slechts zelden aandacht besteedt en partijen het ook nauwelijks aankaarten, ofschoon deze vraag toch steeds, zeker in geval van nieuwe rechtspraak, aan de orde is (...).

Laten wij eens kijken hoe het is gesteld met het overgangsbeleid van de Belastingkamer van de Hoge Raad.

Ook hier zou ik het eerder door mij gebruikte twee-stappen-model willen toepassen. Daarbij moet ik meteen opmerken dat de eerste stap in het overgangsbeleid van de belastingrechter vast ligt. In zoverre valt er niets te kiezen. Een uitspraak van de Belastingkamer van de Hoge Raad treedt onmiddellijk in werking en is van toepassing op alle aanslagen die nog niet onherroepelijk vaststaan. Een rechtsregel die de Hoge Raad vandaag, op 24 september 2004, geeft in een arrest met betrekking tot de aanslag vennootschapsbelasting voor het jaar 2000 geldt ook voor nog niet onherroepelijk vaststaande aanslagen (van andere belastingplichtigen) met betrekking tot de jaren vóór 2000. In zoverre is derhalve sprake van onmiddellijke werking met terugwerkende kracht. De toevallige stand van de aanslagregeling kan hier leiden tot ongelijkheden tussen belastingplichtigen⁶⁷.

65 Klaarblijkelijk anders: P.H.J. Essers (De toekomst van goed koopmansgebruik, in: Over de grenzen van de vennootschapsbelasting (Juch-bundel), Kluwer, Deventer, 2002, blz. 226) die betoogt: "Het formuleren van overgangsrecht is uitermate ingewikkeld en lijkt mij primair een taak van de wetgever. De Hoge Raad zou zich daar niet mee moeten bemoeien. Hij kan slechts oordelen over het aan hem voorgelegde individuele geval." Essers ziet mijns inziens over het hoofd dat elke beslissing van de rechter in beginsel overgangsrechtelijke vragen oproept.

66 Haazen, a.w. blz. 641.

67 Zie in dat kader de hierna te bespreken oplossing van de Raad van State.

Eerder in mijn verhaal – bij de beantwoording van de vraag of de burger erop kan vertrouwen dat de rechter zijn koers niet in het nadeel van die burger bijstelt – heb ik erop gewezen dat de Belastingkamer van de Hoge Raad de laatste jaren een aantal keren is omgegaan. Dit deed zich met name voor in de sfeer van goed koopmansgebruik⁶⁸. Dit omgaan kan in het nadeel of in het voordeel van de belastingplichtige plaatsvinden. In het nadeel van de belastingplichtige gaat de Hoge Raad om indien hij bijvoorbeeld een ondernemer niet langer toestaat zijn obligaties in de fiscale balans te waarderen volgens – ik zeg het maar even eenvoudig – een gunstig stelsel. De Hoge Raad neemt dan afscheid van zijn tot dan toe gevolgde leer en oordeelt dat de obligaties voortaan anders – minder gunstig – moeten worden gewaardeerd. Deze beslissing zou zonder nadere regeling terugwerkende kracht⁶⁹ hebben in die zin dat de nieuwe regel geldt voor alle obligaties die de belastingplichtige in het verleden heeft gekocht en op het moment van het wijzen van het arrest nog in zijn bezit heeft. Dit zou ertoe leiden dat de belastingplichtige ook ten aanzien van de obligaties die hij al in bezit heeft, moet overstappen op het minder gunstige waarderingsstelsel. Door dit overstappen op een ander stelsel ontstaat een waardesprong die in één keer wordt belast. De terugwerkende kracht van het omgaan van de Hoge Raad is derhalve nadelig voor de belastingplichtige.

In een tweetal arresten uit 1991⁷⁰ en in een arrest uit 2000⁷¹ – in welke arresten de Hoge Raad omging in het nadeel van de belastingplichtige – laat hij zijn nieuwe leer slechts gelden voor de toekomst. Zo overweegt hij in HR 13 november 1991, nr. 27 563, BNB 1992/109:

(...) De omstandigheid dat belanghebbende op grond van vorengenoemde jurisprudentie erop mocht vertrouwen dat het door haar gehanteerde stelsel in overeenstemming was met goed koopmansgebruik, brengt mee dat van haar niet zonder enige beperking mag worden verlangd dat zij op een ander stelsel van waardering overgaat. Bij zodanige overgang moet op een redelijke wijze aan bedoeld vertrouwen worden recht gedaan.

68 Op het terrein van goed koopmansgebruik ging de Hoge Raad in het voordeel van de belastingplichtige om in HR 26 augustus 1998, nr. 33 417, BNB 1998/409 (Baksteenarrest) en in HR 24 mei 2002, nr. 37 021, BNB 2002/262 (Aankoopkosten-deelneming) en in het nadeel van de belastingplichtige in HR 28 juni 2000, nr. 34 169, BNB 2000/275 (waardering pensioenverplichtingen).

Recente gevallen buiten de sfeer van goed koopmansgebruik zijn bijvoorbeeld HR 13 juni 2003, nr. 37 745, BNB 2003/295 (standaardvoorwaarden zijn onder voorwaarden 'recht' in de zin van art. 79 Wet RO) en HR 27 september 2002, nr. 34 928, BNB 2002/376 (foutenherstel bij objectafbakening onroerendezaakbelastingen).

69 De fiscus heeft als beleid dat een uitspraak van de Hoge Raad als regel niet tot gevolg heeft dat een onherroepelijk vaststaande aanslag ambtshalve wordt verminderd (zie paragraaf 9 van de op art. 65 AWR gebaseerde resolutie van 25 maart 1991, nr. DB 89/735, BNB 1991/142).

70 HR 13 november 1991, nr. 27 563, BNB 1992/109 en HR 18 december 1991, nr. 26 674, BNB 1992/181. De Civiele kamer van de Hoge Raad paste dit leerstuk voor het eerst toe in het tien jaar eerder gewezen arrest-Boon-Van Loon (HR 27 november 1981, NJ 1982, 503).

71 HR 28 juni 2000, nr. 34 169, BNB 2000/275.

Aan deze eis is niet voldaan, indien van belanghebbende wordt verlangd dat zij mede voor (...) obligaties die zij tot dusverre heeft verworven, het door haar toegepaste stelsel van waardering verlaat. Daarom moet worden aanvaard dat belanghebbende dat stelsel blijft volgen voor de (...) obligaties die zij reeds bezit op het tijdstip waarop zij rekening kan houden met dit arrest, welk tijdstip kan worden gesteld op 1 januari 1992. (...) [O]bligaties die belanghebbende met ingang van die datum verwerft, zal zij dienen te waarderen in overeenstemming met hetgeen goed koopmansgebruik (...) eist.

Met dit omgaan-voor-de-toekomst ('prospective overruling') wordt op fraaie wijze recht gedaan aan het vertrouwen dat de burger aan de tot dan toe door de Hoge Raad gevolgde gedraglijn mocht ontlennen. In het op 13 november 1991 gewezen arrest ging de nieuwe leer van de Hoge Raad pas gelden na verloop van een zekere overgangstermijn, in dit geval voor obligaties die vanaf 1 januari 1992 worden aangekocht. Ik plaats prospective overruling in de tweede stap van het overgangsbeleid.

De constatering dat de Hoge Raad wel eens prospective overruling toepast indien hij omgaat ten nadele van de belastingplichtige, leidt nog niet tot de conclusie dat hij een doordacht en consistent overgangsbeleid voert. Ik constateer dat de dragende gedachte in het overgangsbeleid van de Belastingkamer van de Hoge Raad is dat op redelijke wijze recht dient te worden gedaan aan het vertrouwen dat door zijn tot dan toe gewezen jurisprudentie bij de belastingplichtige is gewekt. Dit is een sympathiek uitgangspunt. Het leidt echter al snel tot eerbiedigende werking voor bestaande rechtstoestanden. Zeker nu bij de beslissing eerbiedigende werking toe te passen zelfs geen rol lijkt te spelen wanneer de Hoge Raad zijn oude koers voor het laatst had bevestigd en evenmin relevant is of de belastingplichtige misschien aanwijzingen had dat de Hoge Raad zijn koers wel eens zou kunnen verlaten⁷². De waakzaamheid van de belastingplichtige is hier derhalve niet in beeld. Ik ben echter van mening dat de Hoge Raad bij het voeren van een overgangsbeleid ook ten aanzien van gevallen waarin hij met zijn tot dan toe gevolgde koers bij de belastingplichtige vertrouwen heeft gewekt, een spoedige overgang naar de nieuwe situatie voorop dient te stellen. Wij mogen er immers in beginsel van uitgaan dat de nieuwe koers vanuit maatschappelijk of economisch oogpunt meer gewenst is dan de oude koers. Als die overgang naar de nieuwe situatie ten aanzien van bestaande rechtstoestanden leidt tot een daadwerkelijk nadeel bij de belastingplichtige – deze betaalt bijvoorbeeld aanzienlijk meer belasting of eerder belasting dan onder de oude leer – dan moet de Hoge Raad, nadat hij heeft geconstateerd dat het nadeel door de belastingplichtige niet op derden kan worden afgewenteld, onderzoeken op welke wijze hij kan bewerkstelligen dat dit nadeel geheel of gedeeltelijk wordt beperkt. In het voorbeeld van de obligaties kan hij bijvoorbeeld

72 Als een bepaalde koers van de Hoge Raad langere tijd stevige kritiek ondervindt in de vakliteratuur en onwerkbaar blijkt te zijn, is er een kans dat de Hoge Raad die koers op enig moment verlaat.

oordelen dat de waardesprong gespreid, in twee of drie jaar, in aanmerking wordt genomen in plaats van in één keer in het jaar van het omgaan van de Hoge Raad. Het omgaan voor de toekomst is wat dat betreft een nogal basale vorm van een overgangsregeling. De Hoge Raad mag best wat creatiever zijn. Haazen⁷³ wijst erop dat er alleen al 17 vormen van temporele werking voorhanden zijn⁷⁴. Ik teken hierbij onmiddellijk aan dat de rechter waarschijnlijk niet zo heel goed in staat is een goede inschatting te maken van de economische en maatschappelijke effecten van een bepaalde overgangsregeling. Hij overziet het veld wat dat betreft waarschijnlijk minder goed dan de Staatssecretaris van Financiën, die kan steunen op de inzichten van het hele Ministerie van Financiën en van zijn inspecteurs in het land. Bovendien is het ongewenst indien de rechter met een genuanceerde, maar zeer moeilijk uitvoerbare overgangsregeling komt. In dat opzicht kunnen wij leren van het verleden. Zo was het in het leven roepen van de kunstmatige nieuwe onbelaste reserve ('KNOR' genaamd) een mooie vondst om recht te doen aan bij de belastingplichtige gewekt vertrouwen, maar in de praktijk bleek het voor de fiscus uitermate lastig te zijn deze reserve gedurende de bestaansduur van de onderneming te blijven volgen⁷⁵.

Dan de consistentie van het tot nu toe door de Hoge Raad gevoerde overgangsbeleid. Op dat punt maak ik twee opmerkingen. Wij hebben gezien dat de Hoge Raad voor het van toepassing worden van zijn nieuwe leer een tijdstip in de toekomst kiest. De gedachte is dat de belastingplichtige vanaf dat moment in de toekomst rekening kan houden met de gevolgen van het arrest. De belastingplichtige krijgt aldus een overgangstermijn. Essers⁷⁶ heeft er al eens op gewezen dat de overgangstermijn in het ene arrest anderhalve maand is en in een ander arrest drie maanden bedraagt. Dat er verschillen in die termijnen zitten, hoeft mijns inziens niet automatisch te leiden tot de conclusie dat het overgangsbeleid niet consistent is. De ene koerswijziging van de Hoge Raad zal immers meer aanpassingstijd van de belastingplichtige vergen dan de andere koerswijziging. Maar er moet uiteraard wel een goede reden ten grondslag liggen aan het verschil in lengte van die overgangstermijnen.

Een tweede opmerking ten aanzien van de consistentie. Een belangrijke vraag is of – gegeven de voorkeur van de Hoge Raad voor een overgangsregeling in de vorm van prospectieve overruling – ook voor die oplossing moet worden gekozen indien hij omgaat in het voordeel van de belastingplichtige en dus in het nadeel van de fiscus. Onomstreden is waarschijnlijk dat de Hoge Raad ten faveure van de fiscus een overgangsregeling behoort te treffen indien hij een heffingsmoment vervroegt en dit ertoe

73 Haazen, a.w. blz. 627.

74 Hij stelt vast dat tot nu toe slechts een beperkt aantal van deze varianten bij de Hoge Raad toepassing heeft gevonden.

75 Zie met betrekking tot deze KNOR-problematiek: A.O. Lubbers, Foutenleer, FM nr. 95, Kluwer, Deventer 2000, paragraaf 7.3.1.

76 P.H.J. Essers, De toekomst van goed koopmansgebruik, in: Over de grenzen van de vennootschapsbelasting (Juch-bundel), Kluwer, Deventer, 2002, blz. 224-226.

zou leiden dat de fiscus voor gevallen uit het verleden te laat blijkt te zijn met het opleggen van aanslagen. Van Dijk⁷⁷ betoogt in dat kader:

(...) Men zou hierbij kunnen denken aan het geval dat in theorie twee heffingsmomenten in aanmerking komen. Het is nu mogelijk dat de HR zijn constante rechtspraak, die zich steeds naar het latere moment heeft gericht, zou willen wijzigen, in deze zin dat voortaan het vroegere moment in aanmerking zou komen. Indien de aanslag over het jaar waarin dit vroegere moment zich voordeed definitief geregeld is, dreigt - zonder een eerbiedigende werking - een belastingheffing in het geheel niet mogelijk te zijn, omdat in het jaar van het latere moment zich geen belastbaar feit meer voordoet. De belastingplichtige behoort mijns inziens van een wijziging in de rechtspraak niet op deze schaal oneigenlijke voordelen te verkrijgen.

Maar moet de Hoge Raad ook een overgangsregeling ten faveure van de fiscus treffen indien het niet gaat om inkomen dat zonder nadere maatregel definitief tussen wal en schip valt, maar indien slechts sprake is van tijdelijk voordeel voor de belastingplichtige? Naar aanleiding van het in 1998 gewezen Baksteenarrest⁷⁸ - in dat arrest verruimde de Hoge Raad de mogelijkheid voor het vormen van een voorziening in de winstfeer - is in de literatuur betoogd dat ook indien de Hoge Raad omgaat in het nadeel van de fiscus prospective overruling aan de orde behoort te zijn. Had de Hoge Raad in het Baksteenarrest, om ingrijpende budgettaire consequenties aan de zijde van de overheid te voorkomen, prospective overruling moeten toepassen?

In de eerste plaats moeten wij vaststellen dat de overheid doorgaans goed voor zichzelf kan zorgen. Als laatste redmiddel kan de wetgever altijd nog door reparatiewetgeving de gevolgen van zo'n arrest teniet doen. Desnoods met terugwerkende kracht, al is dat niet altijd gewenst⁷⁹. In de tweede plaats betwijfel ik of het wel een taak van de Hoge Raad is bij zijn omgaan de budgettaire belangen van de Staat te bewaken⁸⁰. Bloembergen⁸¹ heeft het treffend verwoord:

In een rechtstaat spreekt de rechter recht aan de hand van recht en wet. Daarbij is (...) het kostenaspect niet relevant.

77 J.E.A.M. van Dijk, Veranderlijkheid van de rechtspraak, FED 1989/574, blz. 1408/1409.

78 HR 26 augustus 1998, nr. 33 417, BNB 1998/409. Zie A.O. Lubbers, Baksteenarrest en inhaal, Weekblad 2001/6422.

79 Zie de hiervóór genoemde Notitie terugwerkende kracht en eerbiedigende werking.

80 Vgl. de jurisprudentie van het HvJ EG waaruit blijkt dat 'budgettaire redenen' geen rechtvaardiging zijn voor een maatregel die in beginsel strijdig is met een fundamentele vrijheid. Ik ben overigens van mening dat de rechter - zonder dat uit te spreken - de budgettaire gevolgen voor de overheid in de praktijk wel degelijk meeweegt bij zijn beslissing.

81 A.R. Bloembergen, Belastingwetgever en belastingrechter in het tijdperk Vermeend, FED 2000/322, blz. 1401.

Daarbij komt nog dat het voor de rechter doorgaans buitengewoon moeilijk zal zijn op eigen kracht de budgettaire effecten van zijn beslissing in te schatten. Dit alles neemt niet weg dat het wellicht vanuit strategisch oogpunt wel gewenst kan zijn een overgangsregeling in het leven te roepen die voorkomt dat er grote budgettaire problemen aan de zijde van de fiscus ontstaan. Door het treffen van zo'n overgangsregeling maakt de Hoge Raad zijn beslissing naar alle waarschijnlijkheid beter 'verkoopbaar'. Een ingrijpen door de wetgever blijft dan wellicht achterwege.

Moet de Hoge Raad bij maken van overgangsbeleid ook nog rekening houden met het gelijkheidsbeginsel? De Raad van State⁸² is van mening dat indien de Hoge Raad in het voordeel van de belastingplichtige omgaat, er reden kan zijn een overgangsregeling in het leven te roepen met als doel te voorkomen dat belastingplichtigen bij wie de aanslag nog niet onherroepelijk vaststaat, worden bevoordeeld ten opzichte van belastingplichtigen bij wie de aanslag reeds is vastgesteld. Er is reden voor zo'n overgangsregeling - zo maak ik uit de opmerkingen van de Raad van State op - indien het omgaan van de Hoge Raad tot een aanmerkelijke ongelijkheid tussen genoemde categorieën belastingplichtigen zou leiden. Klaarblijkelijk wenst de Raad van State een overgangsregeling die erin bestaat dat de verruiming van goed koopmansgebruik pas gaat gelden voor belastingjaren die bij alle belastingplichtigen nog openstaan. Hierdoor kan de procederende belastingplichtige niet onmiddellijk profiteren van het omgaan van de Hoge Raad. Het jaar waarover wordt geprocedeerd staat bij andere, niet-procederende belastingplichtigen immers naar alle waarschijnlijkheid al onherroepelijk vast. Ik vind dat het gelijkheidsbeginsel hier moet wijken voor het belang van de procederende belastingplichtige, die vast hoge proceskosten heeft moeten maken om de Hoge Raad om te krijgen. Haazen zal het niet met mij eens zijn. Hij acht dit 'beloningsargument' om een zevental redenen volstrekt onhoudbaar⁸³.

Ten slotte wijs ik erop dat het overgangsbeleid niet alleen behoort te zien op gevallen waarin de rechter breekt met zijn tot nu toe gewezen jurisprudentie. Ook indien een beslissing van de Hoge Raad volledig ingaat tegen hetgeen de verwachtingen van de markt waren, kan er reden zijn een overgangsmaatregel te bedenken⁸⁴. In HR 6 juni 2003, nr. 36 075, BNB 2003/271, oordeelt de Hoge Raad dat – kort gezegd – een kabelnet onroerend is. Als dit oordeel haaks zou staan op de wijze waarop kabelnetten tot nu toe jarenlang in de praktijk worden behandeld, zou de Hoge Raad mijns inziens moeten nadenken over de gevolgen van zijn beslissing voor bestaande rechtstoestanden.

82 Advies Raad van State, Kamerstukken II, 26 727, punt 39.

83 Haazen (a.w. blz. 636) omschrijft het beloningsargument als volgt: "de in het gelijk gestelde partij zou het profijt van de nieuwe rechtspraak niet onthouden mogen worden en zou daarom met een terugwerkend oordeel beloond dienen te worden, omdat beperking van de terugwerking tot gevolg zou hebben dat de prikkel tot verder procederen wordt weggenomen, hetgeen uiteindelijk de rechtsontwikkeling zou schaden."

84 Zie ook K.D. Logue, *Legal Transitions, Rational Expectations, and Legal Progress*, Working Paper 03-006, blz. 5.

6. Afsluiting

Ik heb u verslag gedaan van mijn eerste stappen om te komen tot de ontwikkeling van een fiscaal overgangsbeleid voor de wetgever, de uitvoerder van de wet en de rechter.

De dragende gedachte binnen fiscaal overgangsbeleid behoort de aanpassingsgedachte te zijn. Daarbij mogen wij mijns inziens uitgaan van een waakzame burger die veranderingen in fiscale regels binnen zekere grenzen voorziet en incalculeert. Als hoofdregel behoort dan ook te gelden, dat slechts indien het gaat om veranderingen waarop de burger redelijkerwijs niet bedacht behoefde te zijn, compensatie in de vorm van een overgangsmaatregel aan de orde is.

Vele deelonderwerpen heb ik in deze oratie niet kunnen uitdiepen of zelfs maar kunnen aansnijden. Ik reken echter erop dat wij in het kader van ons Leidse onderzoeksprogramma aan een aantal van die deelonderwerpen de komende tijd nog mooie publicaties kunnen wijden.

Ik kan mij voorstellen dat u als toehoorders slechts moeilijk de neiging heeft kunnen onderdrukken mij in de rede te vallen en over dit onderwerp mee te praten. Vandaag is er geen gelegenheid meer om over dit onderwerp te debatteren. Maar u kunt dat wel doen tijdens een symposium dat wij in het voorjaar van 2005 over dit onderwerp in Leiden zullen houden. U bent daarvoor alvast van harte uitgenodigd.

Tot slot wil ik, aan het eind van deze oratie gekomen, nog enige woorden van dank uitspreken.

Om te beginnen dank ik het College van Bestuur van de Leidse Universiteit, het Bestuur van de Faculteit der Rechtsgeleerdheid en alle anderen die hebben bijgedragen aan mijn benoeming. U heeft een moedige stap gezet. Het is ongetwijfeld minder riskant om iemand met een lange staat van dienst te benoemen dan een jonkie die het grotendeels nog moet gaan maken. Maar ik hoop dat uw - enigszins riskante - investering u de komende jaren een bevredigend rendement zal opleveren.

Mijn interesse voor de fiscaliteit is gewekt in Rotterdam, tijdens mijn studie fiscale economie. Ik vind het jammer dat mijn promotor Leo Stevens bij deze plechtigheid niet aanwezig kon zijn. Het zal hem vast goed doen dat ik mijn interessegebied wat heb verlegd naar de meer beleidsmatige aspecten van de fiscaliteit.

Het bestuderen van het belastingrecht is voor mij pas echt begonnen toen ik in september 1995 bij het wetenschappelijk bureau van de Hoge Raad der Nederlanden kwam. Ik heb van die Hoge-Raad-jaren intens genoten en het doet mij veel plezier dat diverse leermeesters en collega's uit die tijd vandaag aanwezig zijn.

Waarde Tilburgers,

Velen hebben mij eind 2000 voor gek verklaard dat ik bereid was een baan te aanvaarden in Tilburg en dat ik zelfs genoegen nam met een 'UD-schap'. Maar ik heb er geen moment spijt van gehad! Ik heb een kijkje in de keuken mogen nemen bij een fiscaal instituut met een uitstekende reputatie. En het was jullie professor Van Dijk die mij vlak voor mijn vertrek naar Leiden heeft gewezen op het proefschrift van Haazen over rechterlijk overgangsrecht. Zodoende ben ik uiteindelijk op het onderwerp 'fiscaal overgangsbeleid' uitgekomen.

Waarde medewerkers van de Leidse vakgroep belastingrecht,

Als ik de verhalen mag geloven, heeft er zich de laatste jaren binnen onze afdeling een ware cultuuromslag voltrokken. Ik denk dat wij alle mogelijkheden hebben om de Leidse afdeling belastingrecht de komende tijd verder op de kaart te zetten. Jonge, veelbelovende onderzoekers en enthousiaste docenten en medewerkers, een goede werksfeer en een schitterend nieuw gebouw. Samen met onze eigen Leidse economen vormen wij een 'dreamteam' dat het fiscaal onderzoek in Nederland de komende jaren verder kan brengen. Ik zou haast willen zeggen: "Wat zij in Tilburg kunnen, moeten wij hier toch ook kunnen!"

Zeergeleerde Vording, beste Henk, waarde Bravenboer, beste Marianne,

Met z'n drieën vormen wij de kern van het onderzoeksgroepje fiscaal overgangsbeleid. Ik dank jullie voor de waardevolle gesprekken die wij met elkaar over dit onderwerp hebben gevoerd en ik verheug mij op alle discussies die wij nog zullen hebben.

Hooggeleerde Bender, beste Tanja, zeergeleerde Braun, beste Karel,

Ik ben ervan overtuigd dat ik zonder jullie hier niet had gestaan. Jullie hebben mij op een buitengewoon plezierige wijze onthaald en ingewerkt het afgelopen jaar. Naar ik hoop, mogen wij nog lang met elkaar samenwerken.

Waarde Hafkenscheid, beste Rutger, hooggeleerde Kavelaars, beste Peter,

Als directe 'bazen' bij respectievelijk Arthur Andersen en Deloitte hebben jullie steeds met mij meegedacht op welke wijze mijn wetenschappelijke carrière een stap verder kon worden gebracht. Daarvoor mijn dank.

Lieve ouders,

Jullie hebben er goed aan gedaan mij tijdens mijn middelbare-school-periode zo nu en dan aan te sporen om ervoor te zorgen dat ik ook dat jaar weer over zou gaan. Zodoende waren jullie de eersten in mijn leven die een waar overgangsbeleid voerden. Ik dank jullie voor alle energie die jullie tot aan de dag van vandaag in mij hebben gestopt.

Waarde Edo,

Ik vind het erg leuk dat ik in de stad waar jij rechten hebt gestudeerd hoogleraar ben geworden. Het afgelopen jaar vroeg een student mij: “Ben jij soms de broer van Edo?” Met de beantwoording van de vraag of je van-die-of-die Lubbers familie bent, moet je altijd uitkijken. Als ze mij echter vragen of ik familie van jou ben, zeg ik vol trots “jazeker”!

Lieve Christiane,

Helaas kan ik je niet beloven dat ik het na vandaag rustiger zal krijgen. In zoverre zie ik in deze oratie niet de overgang naar een pret-regime. Maar ik reken erop dat jij de balans tussen zakelijk en privé ook de komende jaren zult blijven bewaken. Volgende week - tijdens onze vakantie op Sicilië - ben ik in elk geval de hele week van jou.

Dames en heren studenten,

Als geen ander dient u zich te realiseren dat het belastingrecht vluchtig is. Zo zal bijvoorbeeld de vennootschapsbelasting die wij u dit jaar voorschotelen, al snel na uw afstuderen worden vervangen door een nieuwe vennootschapsbelasting. Daarom is het van belang dat u zich tijdens uw studie vooral de methoden en technieken eigen maakt waarmee u na uw afstuderen zelf fiscale problemen kunt oplossen. Ik zal u daarbij helpen.

Ik heb gezegd.

