



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Fiscaal overgangsbeleid : een raamwerk voor het vormgeven en beoordelen van het overgangsbeleid van de fiscale wetgever

Bravenboer, M.

Citation

Bravenboer, M. (2009, May 13). *Fiscaal overgangsbeleid : een raamwerk voor het vormgeven en beoordelen van het overgangsbeleid van de fiscale wetgever. Fiscale monografieën*. Kluwer, Deventer. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/13795>

Version: Not Applicable (or Unknown)

License: [Licence agreement concerning inclusion of doctoral thesis in the Institutional Repository of the University of Leiden](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/13795>

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

Fiscaal overgangsbeleid

Fiscaal overgangsbeleid

*Een raamwerk voor het vormgeven en beoordelen van het
overgangsbeleid van de fiscale wetgever*

PROEFSCHRIFT

ter verkrijging van de graad van Doctor aan de
Universiteit Leiden,
op gezag van Rector Magnificus prof.mr. P.F. van der Heijden,
volgens besluit van het College voor Promoties
te verdedigen op woensdag 13 mei 2009
klokke 16.15 uur

door

Marianne Bravenboer

geboren te Apeldoorn in 1975

Promotiecommissie

Promotor : Prof. dr. A.O. Lubbers

Overige leden : Prof. mr. M.W.C. Feteris (Erasmus Universiteit Rotterdam)
Prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau
Prof. dr. W.J.M. Voermans
Prof. dr. H. Vording

Van dit proefschrift verschijnt een handelseditie in de serie Fiscale Monografieën
(nr. 131), ISBN 978 90 13 06478 0.

WOORD VOORAF

Een verfrommeld briefje uit een bonnenboekje van de hüttenwirt van de Lasörlinghütte herinnert mij aan de zomer van 2003. In die periode dacht ik tijdens een huttentocht in Oostenrijk na over mogelijke onderwerpen voor een promotieonderzoek. De onderwerpen die ik op het briefje had genoteerd, zijn het niet geworden. Op een mooie nazomerdag in september viel tijdens een lunch in de binnentuin van de universiteit aan de Hugo de Grootstraat de term 'overgangsrecht'. Mede dankzij het enthousiasme van mijn promotor ben ik in het najaar van 2003 met dit onderwerp aan de slag gegaan.

Tijdens een vooronderzoek constateerde ik dat het onderwerp 'overgangsrecht' heel breed is en er binnen het belastingrecht op het terrein van de wetgever, noch op het terrein van de besluitgever en dat van de rechter een integraal onderzoek is uitgevoerd. Om het onderzoek beheersbaar te houden, heb ik het onderwerp toen nader afgebakend tot 'fiscaal overgangsbeleid van de wetgever in de sfeer van de directe belastingen'. Deze afbakening van het onderwerp sloot bovendien goed aan bij het onderzoeksprogramma van de afdeling Belastingrecht van de Universiteit Leiden. Eén van de onderzoeksvragen binnen dit programma heeft namelijk betrekking op het bereiken van objectieveerbare beoordelingen van de kwaliteit van fiscale regelgeving. De onderzoeksactiviteiten die in dit kader plaatsvonden, waaronder de oratie van mijn promotor op 24 september 2004 over 'Fiscaal overgangsbeleid' en het symposium 'Fiscaal overgangsbeleid' op 15 april 2005, vormden voor mij een belangrijke stimulans en inspiratiebron.

Mijn dank voor het prettige verloop van het onderzoek gaat met name uit naar mijn promotor, prof. dr. A.O. Lubbers. Hij was altijd beschikbaar voor overleg en heeft mij alle gelegenheid gegeven om mij op het onderzoek te (kunnen) richten. Voorts hebben zijn kritische opmerkingen en zijn belangstelling voor het onderwerp zeker bijgedragen aan een verbetering van de kwaliteit van het proefschrift. Daarnaast dank ik de leden van de promotiecommissie voor hun opbouwende commentaar dat heeft geleid tot een verbetering van het eindresultaat. Een bijzonder woord van dank gaat bovendien uit naar prof. dr. P. Kavelaars die mij na mijn afstuderen bij hem niet alleen heeft aangezet tot het publiceren op het fiscale vakgebied, maar ook altijd bereid was om concepten door te lezen en van een kritische noot te voorzien. Ook prof. dr. B. Peeters en

mijn collega-onderzoekers van de Universiteit Leiden verdienen een bijzondere vermelding. Hun input en bereidwilligheid om te discussiëren over respectievelijk het Belgische en het Nederlandse belastingrecht betekenden veel voor mij. Ik dank verder Deloitte, dat het mij mogelijk heeft gemaakt om de eindsprint van dit onderzoek in te zetten.

Naast de ondersteuning van de hiervoor genoemde personen is de steun van Bart voor mij van onmisbare waarde geweest. Ondanks dat menig maaltijd werd overheerst door discussies over overgangsrechtelijke dilemma's en de agenda met name de afgelopen twee jaren regelmatig door mij werd bepaald, heeft hij mij altijd alle ruimte gegeven om het onderzoek in mijn eigen tempo uit te voeren en af te ronden. Lara heeft, gelet op haar leeftijd, waarschijnlijk weinig gemerkt van de tijd die ik aan de afronding van het proefschrift heb besteed. Haar geboorte en snelle ontwikkeling zijn voor mij echter een belangrijke aanleiding geweest om de eindsprint in te zetten. Ten slotte mag ook mijn dank aan mijn ouders, mijn broer, schoonfamilie en vrienden voor hun belangstelling en begrip niet onvermeld blijven.

Het manuscript is afgesloten op 1 februari 2009.

INHOUDSOPGAVE

Woord vooraf	V
Lijst van afkortingen	XVII
HOOFDSTUK 1	
Inleiding	1
1.1 Verandering van wettelijke regels	1
1.2 Het onderzoek naar een beoordelingskader voor fiscaal wettelijk overgangsbeleid	2
1.2.1 Het belang van het onderzoek	2
1.2.2 Doel en opzet van het onderzoek	5
1.2.3 Afbakening van het onderzoek	8
1.2.4 Werkwijze en methode van onderzoek	10
1.3 Overgangssituaties	12
1.4 Diverse begrippen	13
1.4.1 Overgangsrecht en overgangsbeleid	13
1.4.2 (Rechts)feiten, (rechts)toestanden en (rechts)verhoudingen	14
1.4.3 Regels en wetgever	15
1.4.4 Bestaande en nieuwe toestanden	15
1.4.5 Duursituatie	15
1.4.6 Formele en materiële rechtsgevolgen	16
DEEL I	
Het instrumentarium van de wetgever	17
HOOFDSTUK 2	
Werkingsregels	19
2.1 Inleiding	19
2.2 Inleiding op de te hanteren begrippen	20
2.2.1 In werking treden en gelden	20
2.2.2 Overgangsrecht: werken en toepassen	22

2.3	Werkingsregels	25
2.3.1	Algemeen juridische achtergrond van het begrip	25
2.3.2	Keuze definitie	26
2.3.3	Ijcpunt voor werking	27
2.4	Terugwerkende kracht	27
2.4.1	Algemeen juridische achtergrond van het begrip	27
2.4.2	Keuze definitie	30
2.4.3	Herkennen van terugwerkende kracht in de praktijk	32
2.5	Onmiddellijke werking	32
2.5.1	Algemeen juridische achtergrond	32
2.5.2	Keuze definitie	37
2.5.3	Herkennen van onmiddellijke werking	39
2.6	Uitgestelde werking	39
2.6.1	Algemeen juridische achtergrond	39
2.6.2	Keuze definitie	42
2.6.2.1	Het onderscheid tussen eerbiedigende en uitgestelde werking en uitgestelde inwerkingtreding	43
2.6.2.2	De inhoud van het begrip 'uitgestelde werking'	44
2.6.3	Herkennen van uitgestelde werking in de praktijk	45
2.7	Functie van eerbiedigende werking	46
2.8	Aanknopingspunt voor werking	46
2.8.1	Relevante feiten en toestanden	46
2.8.2	Hulpmiddel: onderscheid materieel en formeel belastingrecht	48
2.9	Gevolgen van de werking van een regel	50
2.9.1	Ingrijpen in voldongen feiten en afgeronde rechtstoestanden	50
2.9.2	Ingrijpen in niet-afgeronde toestanden	52
2.9.3	Materieel terugwerkende kracht	53
2.9.4	Maatschappelijk terugwerkende kracht	57
2.10	Stappenplan analyseren gevolgen van werkingsregels	60
2.11	Conclusie	61
HOOFDSTUK 3		
	Overgangsmaatregelen	65
3.1	Inleiding	65
3.2	Rechtvaardiging voor het onderscheiden van overgangsmaatregelen naast werkingsregels	66
3.3	Inhoud van het begrip 'overgangsmaatregelen'	68
3.3.1	Algemeen juridische achtergrond	68
3.3.2	Keuze definitie	71
3.3.3	Herkennen van overgangsmaatregelen in de praktijk	72
3.4	Regels van eerbiedigende werking	75

3.4.1	Juridische achtergrond van eerbiedigende werking	75
3.4.2	Eerbiedigende werking in het kader van dit onderzoek	77
3.4.2.1	Definitie	77
3.4.2.2	Herkennen van eerbiedigende werking in de praktijk	79
3.4.2.3	Toepassingsbereik van regels van eerbiedigende werking	80
3.5	Afbouwregelingen	81
3.6	Bevriezingsregelingen	82
3.7	Ingroeiregelingen	84
3.8	Compartimenteren	86
3.8.1	Juridische achtergrond van compartimenteren	86
3.8.1.1	Het begrip 'compartimenteren'	86
3.8.1.2	Compartimenteren als wettelijke overgangsmaatregel	87
3.8.2	Compartimenteren in het kader van dit onderzoek	89
3.8.2.1	Keuze definitie	89
3.8.2.2	Methoden van compartimenteren	90
3.8.2.3	Volledig versus gelimiteerd compartimenteren	93
3.8.2.4	Toepassingsbereik compartimenteringsleer	93
3.9	Correctieregelingen	94
3.10	Keuzeregelingen	96
3.10.1	Verschijningsvormen	96
3.10.2	Keuzeregelingen in het kader van dit onderzoek	100
3.11	Waarderingsmaatregel	102
3.12	Fictiebepalingen	103
3.13	Conclusie	106
DEEL II		
	Beginnelsen van behoorlijk fiscaal wettelijk overgangsbeleid	111
HOOFDSTUK 4		
	Ontwikkeling van beginselen van behoorlijk fiscaal wettelijk overgangsbeleid	113
4.1	Inleiding	113
4.2	Achtergrond beoordelingscriteria voor overgangsrecht en overgangsbeleid	114
4.2.1	Bestaande ideeën over beoordelingscriteria	114
4.2.2	Rechtswaarden en rechtsbeginselen	118
4.2.3	Invloed van de economische en publieke dimensie	119
4.3	Het rechtskarakter van de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid	120
4.4	Van beginselen van behoorlijke regelgeving tot beginselen van behoorlijk overgangsbeleid	122
4.4.1	Het vertrouwensbeginsel	123

4.4.1.1	Juridische achtergrond	123
4.4.1.2	Eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen	125
4.4.2	Coherente ordening van regelgeving	127
4.4.2.1	Juridische achtergrond	127
4.4.2.2	Beginsel van overeenstemming met hogere regelgeving	128
4.4.3	Regelgeving mag niet het onmogelijke vragen	129
4.4.3.1	Juridische achtergrond	129
4.4.3.2	Het beginsel van technische en financiële uitvoerbaarheid	129
4.4.4	Behoorlijke bekendmaking van regelgeving	130
4.4.4.1	Juridische achtergrond	130
4.4.4.2	Beginsel van behoorlijke bekendmaking van het overgangsrecht	131
4.4.5	Voldoende duidelijk geformuleerde regelgeving	132
4.4.6	Duidelijkheid over de gelding van een rechtsregel in de tijd	132
4.4.6.1	Juridische achtergrond	132
4.4.6.2	Beginsel van duidelijkheid over de gelding, werking en toepassing van een regel	133
4.4.7	Regelgeving is realiseerbaar	134
4.4.7.1	Juridische achtergrond	134
4.4.7.2	Vereiste dat overgangsrecht realiseerbaar moet zijn	134
4.4.8	Overige beginselen van behoorlijke regelgeving	135
4.4.8.1	Juridische achtergrond	135
4.4.8.2	Evenredigheidsbeginsel	136
4.5	Complicaties bij de uitwerking van de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid	137
4.5.1	Jurisprudentie als bron voor de uitwerking van beginselen	137
4.5.2	Belastende en begunstigende wetswijzigingen	138
4.6	Conclusie	139
HOOFDSTUK 5		
	Beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen	143
5.1	Inleiding	143
5.2	Het criterium van de schade	145
5.2.1	Introductie van het criterium	145
5.2.2	Beperken of voorkomen van schade door anticiperen	149
5.2.2.1	Rationele verwachtingen	150
5.2.2.2	Inschatten van de inhoud van het overgangsrecht	152
5.2.2.3	Kanttekeningen bij de 'rationele-verwachtingentheorie'	152

5.2.3	Het verhalen en compenseren van de schade	155
5.2.3.1	Wijziging of ontbinding van een overeenkomst	156
5.2.3.2	Afwentelen van schade	157
5.2.3.3	Compenseren van schade	158
5.2.4	Vaststellen van de omvang van de schade	159
5.2.4.1	Schade in de vorm van lastenverzwaring	159
5.2.4.2	Schade in de vorm van waardeveranderingen	160
5.2.4.3	Schade bij derden	164
5.2.4.4	Compensatietheorie	165
5.3	Het criterium van stimulerings- en ontmoedigingsmaatregelen	166
5.3.1	Introductie van het criterium	166
5.3.2	Stimuleringsmaatregelen	167
5.3.3	Ontmoedigingsmaatregelen	171
5.4	Het criterium van verwachtingen ontleend aan de rechtsregel	172
5.4.1	Tijdsaanduidingen in de rechtsregel	173
5.4.2	Het systeem achter de regel	176
5.4.3	Veranderlijkheid van regels in de tijd	177
5.5	Het criterium van de onduidelijke rechtstoestand	180
5.6	Het criterium van de voorzienbaarheid van wetswijzigingen	182
5.6.1	Inleiding	182
5.6.2	Voorzienbaarheid als uitvloeisel van gebeurtenissen	183
5.6.2.1	De hoedanigheid van de belastingplichtige	184
5.6.2.2	De voorzienbaarheidsfactor	188
5.6.3	'Overheids'signalen die voorafgaan aan de aankondiging van een wetsvoorstel	188
5.6.3.1	Rapporten van adviescommissies	190
5.6.3.2	Nota's van overheidswege	191
5.6.3.3	Onderzoek Europese Commissie	192
5.6.3.4	Richtlijnen van de Raad van de Europese Unie	195
5.6.3.5	Beleidsregels	195
5.6.4	Signalen bij de aankondiging, indiening en behandeling van een wetsvoorstel	196
5.6.4.1	Aankondiging van wetgeving bij persbericht	197
5.6.4.2	Toezening aan de Raad van State	200
5.6.4.3	Indiening wetsvoorstel bij de Tweede Kamer	201
5.6.4.4	Wetswijzigingen in de loop van het wetgevingsproces	201
5.6.4.5	Aanname van het wetsvoorstel door de Tweede Kamer	202
5.6.5	Voorzienbaarheid ten gevolge van rechtspraak	203
5.6.5.1	Jurisprudentie Hoge Raad	203
5.6.5.2	Jurisprudentie HvJ EG en EVA-hof	205
5.6.5.3	Jurisprudentie EHRM	208
5.6.6	Voorzienbaarheid gelet op externe omstandigheden	210

5.6.6.1	Maatschappelijke discussies en politieke ontwikkelingen	210
5.6.6.2	Wetgevingsevaluatie	211
5.6.6.3	Economische ontwikkelingen	212
5.6.6.4	Gezaghebbende meningen	213
5.6.6.5	Media	213
5.6.7	Declaratieve wijzigingen	214
5.7	Overige factoren van invloed op de gerechtvaardigdheid van verwachtingen	216
5.7.1	Misbruik, oneigenlijk gebruik en ongewenst gebruik	216
5.7.1.1	Terminologie	217
5.7.1.2	Invloed op de gerechtvaardigdheid van verwachtingen	219
5.7.2	Reactiesnelheid wetgever	223
5.8	Praktische toepassing beoordelingskader	224
5.9	Conclusie	226
HOOFDSTUK 6		
	Beginstel van overeenstemming met hogere regelgeving	233
6.1	Inleiding	233
6.2	Bescherming van het eigendomsrecht	234
6.2.1	Inleiding	234
6.2.2	Eigendom	234
6.2.2.1	Legitieme verwachtingen	235
6.2.2.2	Relevantie van de eigendomsvraag	241
6.2.2.3	Tussenconclusie	242
6.2.3	Drie vormen van inbreuk op eigendom	242
6.2.4	Rechtvaardigingsgronden	244
6.2.4.1	Ruime beoordelingsmarge	244
6.2.4.2	Rechtsgeldigheid	244
6.2.4.3	Algemeen belang	246
6.2.4.4	Proportionaliteitsbeginsel	248
6.2.5	Toetsingsschema	252
6.3	Bescherming van het non-discriminatiebeginsel	253
6.3.1	Inleiding	253
6.3.2	(On)gelijke gevallen?	255
6.3.3	Overgangsregimes en discriminatie	258
6.3.3.1	Overduidelijke onevenredig ongelijke behandeling	258
6.3.3.2	Discriminatie ten gevolge van werkingsregels	259
6.3.3.3	Discriminatie ten gevolge van overgangsmaatregelen	261
6.3.3.4	Discriminatie ten gevolge van verschillende overgangsregimes in de tijd	262
6.3.4	Objectieve en redelijke rechtvaardiging	264
6.3.4.1	Ruime beoordelingsvrijheid wetgever	264

6.3.4.2	Legitieme doelstelling	268
6.3.4.3	Proportionaliteit	272
6.3.5	Toetsingsschema	274
6.4	Conclusie	275
 HOOFDSTUK 7		
	Beginnel van technische en financiële uitvoerbaarheid	279
7.1	Inleiding	279
7.2	De technische uitvoerbaarheid	279
7.2.1	Werkingsregels	279
7.2.1.1	Terugwerkende kracht	280
7.2.1.2	Aanpassingsperiode	284
7.2.2	Overgangsmaatregelen	286
7.3	De financiële uitvoerbaarheid	287
7.4	Conclusie	288
 HOOFDSTUK 8		
	Evenredigheidsbeginsel	291
8.1	Inleiding	291
8.2	De legitieme doelstelling	292
8.2.1	Sociale, economische of politieke doelstellingen	292
8.2.2.1	Voorkomen van negatieve aankondigingseffecten	293
8.2.1.2	Beperken van schade bij derden	294
8.2.1.3	Versterken van de belastingmoraal en het maatschappelijk draagvlak	294
8.2.2	Budgettaire redenen	296
8.2.2.1	Voorkomen van positieve aankondigingseffecten	297
8.2.2.2	Kosten van werkings- en overgangsmaatregelen	299
8.3	Geschiktheid en noodzakelijkheid	300
8.4	Evenredigheid in enge zin	302
8.5	Conclusie	304
 HOOFDSTUK 9		
	Formele beginselen van behoorlijk overgangsbeleid	307
9.1	Inleiding	307
9.2	Beginnel van behoorlijke bekendmaking van het overgangsrecht	307
9.3	Beginnel van duidelijkheid over de gelding, werking en toepassing van een regel	309
9.3.1	Duidelijkheid over de gelding van een regel	309
9.3.2	Duidelijkheid over de werking van een regel	311
9.3.3	Duidelijkheid over de toepassing van een regel	312

9.4	Beginsel dat overgangsrecht realiseerbaar moet zijn	313
9.4.1	Uitbreidende werking toelichting	313
9.4.2	Inperkende werking toelichting	318
9.5	Een betrouwbare overheid	319
9.5.1	Veranderingen ná het voorzienbaar worden van een wetswijziging	319
9.5.1.1	Oorzaken	319
9.5.1.2	Aanpassingen in reeds voorzienbare materiële regels	320
9.5.1.3	Veranderingen in het overgangsrecht	322
9.5.2	Bevorderen van betrouwbaarheid	323
9.5.2.1	Toezeggingen en uitlatingen tijdens de parlementaire behandeling	323
9.5.2.2	Vaste VeranderMomenten	326
9.5.2.3	Een vast overgangsbeleid	328
9.5.2.4	Motiveringsplicht	330
9.6	Conclusie	331
DEEL III		
	Een raamwerk voor fiscaal overgangsbeleid	335
HOOFDSTUK 10		
	Een beoordelingskader voor fiscaal overgangsrecht	337
10.1	Inleiding	337
10.2	Stap 1: Wat zijn de gevolgen van werking?	339
10.2.1	Wanneer geldt een regel?	339
10.2.2	Wat is de beoogde werking?	339
10.2.3	Wat is het relevante feit?	340
10.2.4	Wat zijn de gevolgen van werking?	340
10.3	Stap 2: Zijn de gevolgen van werking toelaatbaar?	344
10.3.1	Afwegen van beginselen van behoorlijk overgangsbeleid	344
10.3.2	Een beoordelingskader voor belastende wetswijzigingen	346
10.3.2.1	Beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen	347
10.3.2.2	Bescherming van het eigendomsrecht	355
10.3.2.3	Non-discriminatiebeginsel	358
10.3.2.4	Beginsel van technische en financiële uitvoerbaarheid	359
10.3.2.5	Doelstelling in het algemeen belang	361
10.3.3	Een beoordelingskader voor begunstigende wetswijzigingen	363
10.3.3.1	Non-discriminatiebeginsel	364
10.3.3.2	Technische en financiële uitvoerbaarheid	364

10.3.3.3	Doelstelling in het algemeen belang	364
10.4	Stap 3: Welke overgangsmaatregelen zijn geschikt om de ongewenste gevolgen van werking weg te nemen?	366
10.5	Stap 4: Welke overgangsmaatregel is het meest gewenst?	368
10.5.1	Beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen	369
10.5.2	Bescherming van het eigendomsrecht	372
10.5.3	Non-discriminatiebeginsel	373
10.5.4	Beginsel van technische en financiële uitvoerbaarheid	374
10.5.5	Doelstelling in het algemeen belang	377
10.6	Stap 5: Is het beoogde overgangsregime in overeenstemming met het evenredigheidsbeginsel?	379
HOOFDSTUK 11		
	Vuistregels voor de wetgever	381
11.1	Inleiding	381
11.2	Zorg ervoor dat wetswijzigingen voorzienbaar en kenbaar zijn	381
11.3	Zorg ervoor dat de implicaties van overangsrecht duidelijk zijn	383
11.4	Wees consequent	384
11.5	Motiveer beslissingen ten aanzien van overgangsbeleid	385
11.6	Het voeren van een fiscaal overgangsbeleid is vooruitzien	386
	Summary	389
BIJLAGE A		
	Wijziging van de landbouwwijziging per 1 januari 2001	399
BIJLAGE B		
	Herziening fiscale behandeling aankoopkosten van een deelneming	403
BIJLAGE C		
	Afschaffing van het CFM-regime	407
	Literatuurlijst	411
	Jurisprudentieregister	427
	Trefwoordenregister	437
	Curriculum Vitae	445

LIJST VAN AFKORTINGEN

AA	Ars Aequi
AB	Administratiefrechtelijke beslissingen
A-G	Advocaat-Generaal
AOw	Algemene Ouderdomswet
AR	Aanwijzingen voor de regelgeving
art.	artikel
Awb	Algemene wet bestuursrecht
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BHW	Brede herwaardering
Bkw	Bekendmakingswet
BNB	Beslissingen in belastingzaken Nederlandse Belastingrechtspraak (vanaf 1953)
B.S.	Belgisch Staatsblad
B.T.R.	British Tax Review
BV	besloten vennootschap
BverfG	Bundesverfassungsgericht
BW	Burgerlijk Wetboek
CFM	concernfinancieringsmaatregel
concl.	conclusie
CvRM	Commissie voor de Rechten van de Mens
DD	Delikt en Delinkwent
D&R	Decisions and Reports
ECR	European Court Reports
ECRM	Europese Commissie voor de Rechten van de Mens
EER	Europees Economische Ruimte
EG	Verdrag van 25 maart 1957 tot oprichting van de Europese Gemeenschap, laatstelijk gewijzigd 3 oktober 2005
EHRM	Europese Hof voor de Rechten van de Mens
EP	Eerste Protocol
ESA	European Space Agency
EVA	Hof voor de Europese Vrijhandelszone
EVRM	Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden
FED	Fiscaal tijdschrift FED
Gw	Grondwet voor het Koninkrijk der Nederlanden
hfdst.	hoofdstuk
HR	Hoge Raad der Nederlanden
H.R.	House of Representatives
HvJ EG	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
Inv.w. Wet IB 2001	Invoeringswet Wet IB 2001

Lijst van afkortingen

ISMO	Interdepartementale Stuurgroep Misbruik en Oneigenlijk gebruik
IVBPR	Internationaal Verdrag inzake burgerlijke en politieke rechten
IW	Invorderingswet 1990
JOR	Jurisprudentie Onderneming & Recht
KG	Kort Geding
MBB	Maandblad voor Belastingrecht en Belastingpraktijk
m.nt.	met noot
MvT	memorie van toelichting
NBW	Nieuw Burgerlijk Wetboek
NJ	Nederlandse Jurisprudentie
NOB	Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
nr.	nummer
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
NV	naamloze vennootschap
NvW	nota van wijziging
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OW	onmiddellijke werking
p.	pagina
par.	paragraaf
P-G	Procureur-Generaal
plv.	plaatsvervangend
Pres.	President
pt.	punt
Rb.	Rechtbank
RJ&D	Reports of Judgements and Decisions of the European Court of Human Rights
ro.	rechtsoverweging
RSV	Rechtspraak Sociale Verzekering
RvS	Raad van State
RW	Rechtskundig Weekblad
S.	Senate
Series A	Publications of the European Court of Human Rights; Judgements and Decisions
Stb.	Staatsblad
Stcrt.	Staatscourant
TFR	Tijdschrift voor Fiscaal Recht
TWK	terugwerkende kracht
Uitv.besl.	Uitvoeringsbesluit
Uitv.reg.	Uitvoeringsregeling
UNHCR	UN High Commissioner for Refugees
UW	uitgestelde werking
V-N	Vakstudie-Nieuws
V-N BP	Vakstudie-Nieuws Belastingplan
VVM	Vaste VeranderMomenten
WBR	Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970
Wet AB	Wet algemene bepalingen
Wet DB 1965	Wet op de dividendbelasting 1965
Wet IB 1964	Wet op de inkomstenbelasting 1964
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001
Wet LB 1964	Wet op de loonbelasting 1964

Lijst van afkortingen

Wet OB 1968	Wet op de omzetbelasting 1968
Wet VPB 1969	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
WFR	Weekblad voor fiscaal recht
WIR	Wet investeringsrekening
WOB	Wet openbaarheid van bestuur
WPNR	Weekblad voor Privaatrecht, Notariaat en Registratie
WRvS	Wet op de Raad van State
WvS	Wetboek van Strafrecht

Verkort aangehaalde kamerstukken

Notitie SV	<i>Kamerstukken I</i> 1992/93, 22 013, nr. 46j
Notitie TWK	<i>Kamerstukken II</i> 1996/97, 25 212, nr. 1. Deze notitie was eerder opgenomen als bijlage bij <i>Kamerstukken II</i> 1995/96, 24 677, nr. 5, p. 5 e.v.
Nota Zicht op wetgeving	<i>Kamerstukken II</i> 1990/91, 22 008, nr. 1-2

HOOFDSTUK 1

Inleiding

1.1 Verandering van wettelijke regels

Fiscale wetswijzigingen doen zich regelmatig voor. Reeds in de 16e eeuw waren de Leidenaren zich van de veranderlijkheid van belastingwetgeving bewust. Toen de Prins van Oranje de Leidse burgers in 1574 wilde belonen vanwege hun dappere houding tijdens de bezetting door de Spanjaarden, kregen zij de keuze tussen een belastingvrijstelling en een universiteit:¹

‘Prins, Edelen en Steden, in erkentenis van de standvastigheid der Leyenaren, boden hun ontlasting van tollén voor etlijke jaren; oft het oprechten ener hogeschole aldaar; wat hun van beide best aanstonde. Ende zij, inziende dat vrijdooim van schattingen dikwijls uit nood benippeld, oft vernietigd wordt, ende in allen gevalle niet eeuwig duren zou, namen ’t eerlijkste voor de keur. ’t Welk hun, op den achtsten der naastvolgende Sprockelmaand bevestigd werd; en, naar verdienste, bekomen is: gemerkt de plaats, tot dezer ure toe trefflijk gebloeid heeft; zo in menigte van binnen- en buitenlandse jeugd, als in vermaardheid van welbewetenschapte voorgangers, en andre manhaftige personagen, derwaarts gegleden uit letterlust, oft getroond door staatlijke beloningen, om der spoorbijstre grondeerzucht tot vraagbaak, oft immers tot sieraad en luister der Academië te dienen.’

De Leidse burgers stonden argwanend tegenover een belastingvrijstelling. Zij voorzagen dat de faciliteit zou kunnen worden beperkt of afgeschaft, zodat zij de voorkeur gaven aan een duurzame beloning: een universiteit.

Daar waar het belastingrecht wijzigt, moet de wetgever beslissen vanaf welk moment de nieuwe regel van toepassing wordt en of de nieuwe regel meteen op iedereen van toepassing zal zijn, of dat voor bepaalde gevallen bijvoorbeeld korte of lange tijd de oude regel blijft gelden. De wetgever moet derhalve een aantal beslissingen nemen met betrekking tot de wijze waarop de overgang van het oude naar het nieuwe regime plaatsvindt. Deze beslissingen worden beïnvloed door allerlei factoren. Een belangrijke factor is of belastingplichtigen nadeel ondervinden van de wetswijziging en of zij erop mochten vertrouwen dat de oude regel (nog enige tijd) ongewijzigd zou voortbestaan. Een andere factor is de te verwachten reactie van belastingplichtigen op de (aangekon-

1. Nijhoff 1947, p. 181.

digde) wetswijziging. Als bijvoorbeeld een wetsvoorstel wordt ingediend dat in het nadeel van belastingplichtigen is (hierna: belastende wetswijziging), moet er rekening mee worden gehouden dat belastingplichtigen vóór de inwerking-treding van de nieuwe regel nog snel van de oude – gunstigere – regel gebruik proberen te maken. Als de wetgever daarentegen belastingplichtigen door de invoering van een bepaalde vrijstelling (hierna: begunstigende wetswijziging) wil aanzetten tot bepaalde activiteiten, moet worden voorkomen dat belasting-plichtigen niet tot deze activiteiten overgaan omdat zij verwachten dat de vrij-stelling toch weer zal worden afgeschaft.

Tot op heden zijn op het terrein van het belastingrecht de factoren die een rol spelen bij de overgang van de ene naar de andere wettelijke regel en de wijze waarop het *overgangsrecht* moet worden vormgegeven nog niet op sys-tematische wijze in kaart gebracht. Het is daarom niet verwonderlijk dat het *fiscaal overgangsbeleid* van de wetgever momenteel een ‘hapsnapkarakter’ lijkt te hebben, waaraan geen duidelijke systematische onderbouwing ten grond-slag ligt.² Gelet op het belang van goed overgangsrecht en een evenwichtig fiscaal overgangsbeleid,³ is het wenselijk dat vragen over de inwerkingtreding, de werking en de toepassing van een nieuwe regel volgens een systematisch beoordelingskader kunnen worden beantwoord. In dit onderzoek zal ik dit beoordelingskader ontwikkelen. Aan de hand van dat beoordelingskader kan de fiscale wetgever zijn keuze maken voor een bepaald overgangsregime en kan een door de wetgever voorgesteld overgangsregime op wetenschappelijke wijze worden beoordeeld (ex ante evaluatie). Het beoordelingskader kan ook wor-den gebruikt om achteraf de kwaliteit te beoordelen van een door de wetgever getroffen overgangsregime (ex post evaluatie).

Bij de totstandkoming van overgangsrecht gaat het echter niet alleen om het toepassen van de regels die zijn opgenomen in een beoordelingskader. Ook het handelen van de verschillende betrokken partijen (op de lange en korte termijn) is belangrijk. Naast het beoordelingskader besteed ik daarom ook aandacht aan een aantal praktische regels (vuistregels) voor de wetgever waaraan hij zich bij het voeren van een evenwichtig fiscaal overgangsbeleid zou moeten houden.

1.2 Het onderzoek naar een beoordelingskader voor fiscaal wettelijk overgangsbeleid

1.2.1 Het belang van het onderzoek

Bij de beantwoording van de vraag welk overgangsregime in een bepaalde situatie het meest wenselijk is, staan de wetgever enkele ‘hulpmiddelen’ ter beschikking. In dit verband kunnen worden genoemd de Aanwijzingen voor de

2. Vgl. Verhoeven 2005, p. 9, die vermeldt dat een draaiboek voor overgangsrecht op het minis-terie van Financiën ontbreekt.

3. Zie par. 1.2.1.

regelgeving⁴ en de Notitie Terugwerkende kracht en eerbiedigende werking van de staatssecretaris van Financiën.⁵ Voorts kan de wetgever putten uit een reeks van rechterlijke uitspraken waarin aan de orde is geweest of de wijze waarop een fiscale wetswijziging plaatsvond en werd begeleid door overgangsrecht in overeenstemming is met het communautaire rechtszekerheidsbeginsel, het non-discriminatiebeginsel of het in art. 1 EP EVRM neergelegde eigendomsrecht.

In een enkel geval bevatten wettelijke of verdragsrechtelijke bepalingen specifieke voorschriften op het terrein van het overgangsrecht. Voor strafbepalingen, zoals de boetebepalingen die zijn opgenomen in de AWR, is in art. 7 EVRM en art. 15 IVBPR vastgelegd dat 'verzwarende' terugwerkende kracht niet is toegestaan. Met ingang van 1 januari 2009 is in de Wet VPB 1969 één voorschrift opgenomen met betrekking tot overgangsrecht. Voor aanpassingen in het Vpb-tarief die op 1 januari in werking treden, bepaalt art. 31 Wet VPB 1969 dat belastingplichtigen met een gebroken boekjaar de winst tijdsevenredig moeten toerekenen aan twee kalenderjaren. Voor het overige zijn er geen regels in de wet opgenomen die op het terrein van het materiële belastingrecht voorschriften voor de wetgever bevatten met betrekking tot overgangsrecht.⁶ Anders dan in de literatuur wel eens wordt betoogd,⁷ bevat art. 4 Wet AB namelijk geen verbod op terugwerkende kracht.⁸ In art. 104 Gw (legaliteitsbeginsel) zou een verbod op terugwerkende kracht kunnen worden gelezen. Op grond van deze bepaling worden belastingen van het Rijk geheven uit de kracht van een wet. Deze bepaling wordt door de Hoge Raad echter niet als een verbod op terugwerkende kracht uitgelegd.⁹ De 'hulpmiddelen' in de vorm van aanwijzingen, notities en jurisprudentie zijn echter op punten onvoldoende afgestemd op het belastingrecht, onvoldoende uitgewerkt en bieden onvoldoende zicht op de achterliggende beginselen en uitgangspunten.

Heeft de fiscale wetgever in een gegeven situatie eenmaal een overgangsregime tot stand gebracht, dan is het voor 'gedupeerde' belastingplichtigen lastig om dat regime bij de rechter aan te vechten.¹⁰ Als het een overgangsregime in bijvoorbeeld de inkomsten- of vennootschapsbelasting betreft, kunnen zij

4. Aanwijzing 165 t/m 171 AR.

5. *Kamerstukken II* 1996/97, 25 212, nr. 1 (hierna: Notitie TWK). Deze notitie was eerder opgenomen als bijlage bij *Kamerstukken II* 1995/96, 24 677, nr. 5, p. 5 e.v. Voor wetswijzigingen in het socialezekerheidsrecht kan worden verwezen naar de Notitie overgangsrecht, *Kamerstukken I* 1992/93, 22 013, nr. 46j (hierna: Notitie SV) en *Kamerstukken I* 1999/2000, 25 900, nr. 87, p. 5 e.v.

6. Voor het formele belastingrecht zijn voorschriften te vinden in art. 7 lid 1 EVRM en art. 15 lid 1 IVBPR.

7. Zie bijv. Polman 1984, p. 148.

8. Deze bepaling is gericht tot de rechter; zie bijv. HR 26 oktober 1951, NJ 1952, 756 (m.nt. Veegens) en HR 13 januari 1971, nr. 16 452, BNB 1971/44.

9. Zie o.a. HR 8 februari 2002, nr. 35 721, BNB 2002/137 (concl. Wattel; m.nt. Van Kesteren) en Boer 2007, p. 2.

10. Zie over toetsing van wetgeving nader par. 4.3.

in beginsel slechts een beroep doen op schending van het non-discriminatiebeginsel dat is neergelegd in art. 14 EVRM en art. 26 IVBPR of aantasting van het recht op ongestoord genot van eigendom als bedoeld in art. 1 EP EVRM. De vraag of het overgangsregime in strijd is met het rechtszekerheidsbeginsel, kan bij een wetswijziging in de sfeer van de directe belastingen in beginsel niet door de rechter worden beoordeeld.¹¹ Dit is in twee situaties anders. Ten eerste kan zogenoemde 'lagere wetgeving', zoals bijvoorbeeld een gemeentelijke belastingverordening, wél worden getoetst aan ongeschreven rechtsbeginselen zoals het rechtszekerheidsbeginsel.¹² Ten tweede is toetsing ook mogelijk indien de wijziging een regel betreft die valt binnen de werkingssfeer van het EU-recht. In dit verband kan worden gedacht aan de omzetbelasting alsmede aan directe belastingregels die betrekking hebben op grensoverschrijdende situaties.¹³ In dat geval kan, naast een beroep op de hiervoor genoemde bepalingen, tevens een beroep op de communautaire rechtsbeginselen, waaronder het communautaire rechtszekerheidsbeginsel, worden gedaan.

Gelet op de zeer beperkte *rechtsbescherming* die de belastingplichtige, met name bij veranderingen in de directe belastingen, heeft, is het derhalve van groot belang dat de wetgever zeer zorgvuldig omgaat met het opstellen van overgangsrecht.¹⁴

Voldoende aandacht voor het overgangsrecht komt evenwel niet alleen de rechtsbescherming van belastingplichtigen ten goede, doch voorkomt ook *rechtsonzekerheid*. Aan de Hoge Raad worden regelmatig kwesties voorgelegd die betrekking hebben op de uitleg van fiscaal overgangsrecht of die gaan over de vraag of het overgangsregime in overeenstemming is met een verdragsbepaling.¹⁵ Hieruit blijkt dat de Aanwijzingen voor de regelgeving noch de Notitie TWK de wetgever voldoende houvast bieden bij het formuleren van overgangsrecht. Indien het overgangsrecht de aandacht krijgt die het, gelet op de complexiteit en relevantie, verdient, komt dit de rechtszekerheid ten goede. Voorts neemt het aantal procedures over overgangsrechtelijke kwesties naar mijn verwachting af.

Duidelijke richtlijnen voor de wetgever met betrekking tot het treffen van overgangsregimes kunnen behulpzaam zijn de rechtsbescherming van de belastingplichtige te verbeteren en rechtsonzekerheid te verminderen. Daar-

11. HR 14 april 1989, nr. 13 822, *NJ* 1989, 469 (m.nt. Scheltema). Dit arrest is bevestigd in HR 14 april 2000, nr. C99/227HR, *NJ* 2000, 713 (m.nt. Bloembergen).
12. HR 7 oktober 1992, nr. 26 974, *BNB* 1993/4 (concl. Moltmaker; m.nt. Van Leijenhorst).
13. Zie met betrekking tot dit laatste punt nader Douma 2008, p. 228 e.v. In dat geval valt overigens niet de regel zelf onder de communautaire rechtsbeginselen doch moet de toepassing van die regel in grensoverschrijdende situaties voldoen aan de normen van het EU-recht.
14. Zo ook: *Kamerstukken II* 2005/06, 30 300 VI, nr. 169 en De Vries Lentsch-Kostense 1992, p. 20. Van der Ven spreekt in dit kader over het 'machtswoord van de wetgever' (Van der Ven 1971, p. 40).
15. Zie o.a. HR 18 juni 2004, nr. 38 602, *BNB* 2004/312 (concl. A-G Groeneveld; m.nt. Van Vijfeijken) over de inkoop van aanmerkelijkbelangaandelen en de aanpassing van het aanmerkelijkbelangregime per 1 januari 1997 en HR 19 november 2004, nr. 39 840, *BNB* 2005/77 (concl. A-G Overgaauw; m.nt. Meussen) over de inperking van de landbouwvrijstelling.

naast kunnen deze richtlijnen de wetgever behulpzaam zijn bij het voeren van een zodanig fiscaal overgangsbeleid dat de te treffen overgangsregimes *efficiënt* zijn. Efficiënt houdt in dit verband in dat er enerzijds naar wordt gestreefd dat belastingplichtigen proberen het nadeel dat zij van een wetswijziging zullen ondervinden zoveel mogelijk te beperken en dat anderzijds niet in gunstigere overgangsregimes wordt voorzien dan wenselijk is.

Tot op heden is slechts op deelterreinen van het fiscale overgangsrecht onderzoek verricht. Kappelle heeft in zijn proefschrift 'Levensverzekering en fiscaal overgangsrecht' een aantal eisen geformuleerd waaraan fiscaal overgangsrecht voor levensverzekeringen moet voldoen.¹⁶ Tevens heeft hij aanbevelingen geformuleerd voor het opstellen van overgangsrecht voor overeenkomsten van levensverzekering. Van Soest en Braun besteedden aandacht aan complicaties die zich kunnen voordoen bij wetswijzigingen inzake de omzetbelasting.¹⁷ Decennia geleden heeft Prast in het preadvies 'Terugwerkende kracht op het gebied van belastingwetgeving' aandacht besteed aan de terugwerkende kracht van fiscale regelgeving. Eén van zijn conclusies is dat de wetgever zich telkens moet afvragen of, gelet op het geheel van de omstandigheden, een overgangsregeling nodig is.¹⁸ Ook de wetgever wordt zich steeds meer van zijn taak met betrekking tot overgangsrecht bewust. In 2002 is door de Universiteit van Amsterdam, in samenwerking met het Kenniscentrum Wetgeving en het ministerie van Justitie een Leidraad Overgangsrecht ontwikkeld.¹⁹ Hoewel de leidraad goed inzicht verschaft in de procedure die aan het treffen van overgangrecht ten grondslag ligt, is zij naar mijn mening niet goed bruikbaar in het kader van fiscale wetswijzigingen. Zij houdt naar mijn mening onvoldoende rekening met de eigenaardigheden van het belastingrecht²⁰ en bevat voorts geen gedetailleerde uitwerking van het van toepassing zijnde beoordelingskader.

1.2.2 Doel en opzet van het onderzoek

Zoals ik in par. 1.2.1 heb uiteengezet, is niet eerder in volle omvang onderzoek gedaan naar fiscaal overgangsbeleid. Een integraal beoordelingskader voor fiscaal overgangsbeleid ontbreekt. Het doel van dit onderzoek is dan ook hiervoor een raamwerk op te zetten. Dit raamwerk bestaat uit twee elementen. Het eerste element is een beoordelingskader voor fiscaal overgangsrecht. Dit beoordelingskader dient er enerzijds voor de wetgever behulpzaam te zijn bij het maken van de juiste afwegingen ten aanzien van overgangsrechtelijke problemen bij

16. Kappelle 2000.

17. Van Soest 1962 en Braun 2005.

18. Prast 1978, p. 47.

19. De Leidraad overgangsrecht is te raadplegen via <http://www.lri.jur.uva.nl/leidraad>. Blijkens *Kamerstukken II* 2005/06, 30 300 VI, nr. 169, p. 2 wordt de leidraad omgezet in een elektronisch gebruiksinstrument.

20. Het belastingrecht heeft met name financiële gevolgen voor belastingplichtigen en overheid.

fiscale wetswijzigingen. Anderzijds kan aan de hand van dit beoordelingskader ook een ex-post evaluatie van getroffen overgangsregimes plaatsvinden.²¹ Het tweede element van het raamwerk voor fiscaal overgangsbeleid bestaat uit vuistregels voor de wetgever voor het voeren van fiscaal overgangsbeleid.

Teneinde een raamwerk voor fiscaalwettelijk overgangsbeleid te kunnen presenteren, dienen de volgende vragen te worden beantwoord:

1. Wat dient te worden verstaan onder overangsrecht en wat zijn de effecten van de verschillende vormen van overangsrecht?
2. Uit welke elementen dient een raamwerk voor fiscaal wettelijk overgangsbeleid te bestaan?
3. Wat zeggen de aldus gevonden elementen in een specifieke overgangssituatie over de wenselijkheid van een bepaald overangsregime?
4. Welke vuistregels voor de wetgever voor het voeren van een fiscaal overgangsbeleid kunnen worden geformuleerd?

Het onderzoek is opgebouwd uit drie delen, die corresponderen met de hiervoor vermelde onderzoeksvragen:

Deel I: Het instrumentarium van de wetgever.

Deel II: Beginselen van behoorlijk fiscaalwettelijk overgangsbeleid.

Deel III: Een raamwerk voor fiscaal overgangsbeleid.

In deel I wordt het instrumentarium van de wetgever op het terrein van het overangsrecht uitgewerkt. Binnen het overangsrecht onderscheid ik *werkingsregels* en *overgangsmaatregelen*. De werkingsregels, die aangeven – kort gezegd – vanaf welk moment een wet materiële rechtsgevolgen kan verbinden aan feiten en toestanden, vormen het onderwerp van hfdst. 2. In hfdst. 3 komen vervolgens de overgangsmaatregelen aan de orde. Overgangsmaatregelen bepalen of, en zo ja, in hoeverre een regel in een specifieke situatie ook daadwerkelijk van toepassing is. Een overgangsmaatregel kan – in afwijking van de werkingsregel – bijvoorbeeld bewerkstelligen dat een regel in een specifieke situatie (tijdelijk) buiten toepassing blijft. In beide hoofdstukken wordt niet alleen stilgestaan bij de vraag welke werkingsregels respectievelijk overgangsmaatregelen kunnen worden onderscheiden, doch wordt ook de vraag uitgewerkt wat de gevolgen kunnen zijn van de toepassing van deze regels.

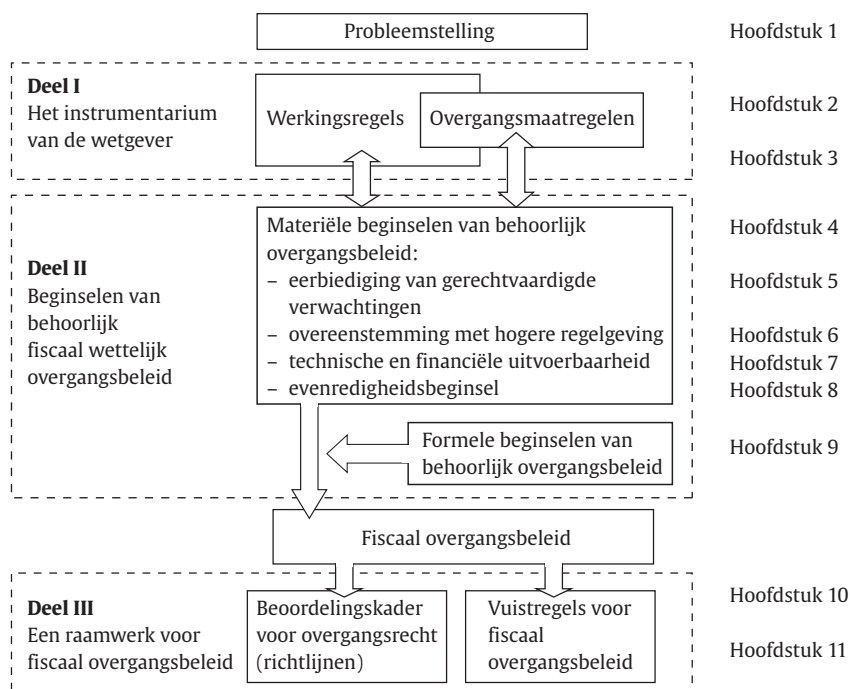
In deel II werk ik de beginselen van behoorlijk fiscaal wettelijk overgangsbeleid uit. De vraag welke beginselen dienen te worden onderscheiden, is het onderwerp van hfdst. 4. In dit hoofdstuk leid ik van de beginselen van behoorlijke regelgeving vier materiële en drie formele beginselen van behoorlijk fiscaal wettelijk overgangsbeleid af. De materiële beginselen werk ik vervolgens uit in hfdst. 5 t/m 8. De formele beginselen komen aan de orde in hfdst. 9.

21. De praktische betekenis hiervan is voor belastingplichtigen overigens beperkt indien toetsing aan bijvoorbeeld het rechtszekerheidsbeginsel niet mogelijk is (zie nader par. 4.3).

In deel III wordt een koppeling gelegd tussen deel I en II. In dit deel wordt namelijk het raamwerk voor fiscaal overgangsbeleid neergezet. In hfdst. 10 wordt vorm gegeven aan het beoordelingskader voor fiscaal overgangsrecht. Hierbij wordt de vraag uitgewerkt welke concrete richtlijnen de beginselen van behoorlijk fiscaal wettelijk overgangsbeleid verschaffen voor het formuleren van overgangsrecht in een specifieke overgangssituatie. In hfdst. 11 geef ik ten slotte een aantal vuistregels voor de wetgever voor het voeren van een fiscaal overgangsbeleid.

In verband met de veelheid van soorten wetswijzigingen en omstandigheden die zich daarbij kunnen voordoen, zal het niet mogelijk zijn om dit onderzoek af te sluiten met strenge normen voor de wetgever die voor elke denkbare overgangssituatie een oplossing kunnen bieden. Daarom zal worden volstaan met richtlijnen.²²

Schematisch weergegeven is het onderzoek als volgt opgezet:



22. Vgl. De Die 1979, p. 254 die opmerkt dat de verdienste van Hijmans van den Bergh onder andere ligt in het inzicht dat men in het overgangsrecht geen strenge normen tot begeleiding van wetgever en rechter kan verlangen, doch zich met richtlijnen tevreden moet stellen.

1.2.3 Afbakening van het onderzoek

Teneinde het onderzoek binnen een bepaalde omvang te kunnen houden, is het noodzakelijk een aantal beperkingen aan te brengen.²³

a. Wettelijk overgangsbeleid

Naast aanpassingen in fiscale wetgeving kunnen ook 'koerswijzigingen' van de Hoge Raad, het Hof van Justitie EG of het EHRM, alsmede aanpassingen in beleidsregels, ertoe leiden dat verwachtingen die belastingplichtigen hebben ten aanzien van de rechtsgevolgen die in de toekomst aan een bepaald feit of toestand zullen worden verbonden, moeten worden bijgesteld. Zoals reeds uit de voorgaande paragrafen blijkt, beperk ik mij in dit onderzoek evenwel tot wetswijzigingen. Het fiscaal overgangsbeleid voor de rechter en de uitvoerder van de wet vormen zelfstandige terreinen van onderzoek.²⁴

b. Belastingen naar inkomen en winst

Het onderzoek beperkt zich tot wetswijzigingen in de sfeer van de belastingen naar inkomen en winst. De systematiek van deze belastingen verschilt zodanig van de systematiek die wordt gehanteerd bij kostprijsverhogende belastingen dat binnen essentiële gedeelten van dit onderzoek steeds een onderscheid zou moeten worden gemaakt tussen beide heffingssystemen. Als voorbeeld noem ik de overgangsmaatregelen waarin de wetgever kan voorzien alsmede de vraag naar de schade die wordt geleden ten gevolge van een wetswijziging.²⁵ Gelet op de omvang van het onderzoek, ligt het derhalve voor de hand om een van beide heffingssystemen te laten rusten. Onderzoek naar een beoordelingskader voor fiscaal overgangsbeleid aangaande wetswijzigingen in de sfeer van de omzetbelasting leent zich uiteraard wel goed voor vervolgonderzoek. De in dit onderzoek uit te voeren analyses zouden daarbij goed als basis kunnen dienen. Mede om die reden heb ik in de titel van dit onderzoek geen beperking tot belastingen naar inkomen en winst aangebracht.

Wat betreft de belastingen naar inkomen en winst richt ik mij met name op de inkomsten- en vennootschapsbelasting. Aan de loonbelasting zal slechts zijdelings aandacht worden besteed, waarbij bovendien niet wordt ingegaan op wetswijzigingen ter zake van de inhoudingsplicht, aangezien het daarbij gaat om geheel andere problematiek met voornamelijk administratieve consequen-

23. Art. 13 lid 6 van het Leidse Promotiereglement bepaalt dat de omvang van het proefschrift in principe maximaal 100 000 woorden bedraagt. Een aantal punten behandel ik daarom slechts globaal en lenen zich daardoor voor vervolgonderzoek.

24. Zie voor een behandeling op hoofdlijnen van het fiscaal overgangsbeleid van de 'trias' Lubbers 2004. Zie specifiek over fiscaal rechterlijk overgangsrecht o.a. Van den Berge 2005 en Vording en Lubbers 2006; zie over niet-fiscaal rechterlijk overgangsrecht Haazen 2001.

25. Bij wijzigingen in de omzetbelasting moet op andere wijze worden bepaald wie schade ondervindt c.q. zou moeten ondervinden van de wetswijziging omdat het heffingsobject niet bij voorbaat vaststaat.

ties en aansprakelijkheidsconsequenties. De analyse zal echter onverkort van toepassing zijn op wijzigingen van bepalingen in de Wet LB 1964 die invulling geven aan de materiële belastingschuld.

c. Niet-grensoverschrijdende situaties

In het onderzoek staat de Nederlandse situatie centraal. Met name bij het uitwerken van de beginselen van behoorlijk fiscaal wettelijk overgangsbeleid hebben buitenlandse literatuur en jurisprudentie echter wel goede diensten bewezen. Het onderzoek omvat evenwel geen vergelijking van de Nederlandse situatie met het recht zoals dat in andere landen geldt.

Bij de invulling van het beoordelingskader zal ik de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG inzake de uitleg van het communautaire rechtszekerheids-, vertrouwens- en evenredigheidsbeginsel als inspiratiebron gebruiken. Hierdoor kan het beoordelingskader in beginsel ook worden gehanteerd bij verandering van regels in de inkomsten- en vennootschapsbelasting, welke verandering – zodra de regel wordt toegepast in grensoverschrijdende situaties – kan worden getoetst aan het EU-recht. Het is evenwel niet de bedoeling het te ontwerpen beoordelingskader één op één toepasbaar te maken voor overgangssituaties die worden beheerst door het EU-recht. Teneinde dat te realiseren, zou ik mij in dit onderzoek moeten beperken tot het bestuderen van de rechtspraak van het Hof van Justitie EG op het terrein van overgangsrecht.²⁶

d. Budgettaire afwegingen

Het in dit onderzoek te ontwerpen beoordelingskader wordt gevoed door rechtsbeginselen. Deze rechtsbeginselen worden niet alleen vanuit een zuiver juridisch perspectief ingevuld, doch ik besteed mede aandacht aan enerzijds de invloed van economische effecten op overgangssituaties en anderzijds de publieke dimensie die aan het onderwerp kleeft (par. 4.2.3). Wat betreft de publieke dimensie gaat het er dan met name om dat voorkomen moet worden dat belastingplichtigen 'ongewenste voordelen' behalen. Van een ongewenst voordeel is sprake indien belastingplichtigen worden gecompenseerd, zonder dat zij feitelijk nadeel ondervinden van een wetswijziging of wanneer belastingplichtigen bovenmatig worden gecompenseerd.

Zuiver budgettaire afwegingen laat ik in dit onderzoek evenwel buiten beschouwing. De vraag of een overgangsregime dat op grond van de door mij te ontwikkelen beginselen van behoorlijk overgangsbeleid gewenst is, ook daadwerkelijk wordt getroffen, is naar mijn mening een politiek vraagstuk.²⁷ Het

26. Zie hierover Heukels 1990 en Groussot 2006, p. 189-210.

27. Zie o.a. Notitie TWK, p. 3, brief Staatssecretaris van Financiën van 9 december 2003, nr. AFP2003/901M, V-N 2003/62.9 waarin hij meedeelt om budgettaire redenen geen overgangsmaatregel te treffen inzake de invoering van partiële vennootschapsbelastingplicht voor pensioenfondsen. Vgl. Donner 1984, p. 267-268 die zich afvraagt of overgangsrecht is gereduceerd tot een (democratisch) beleidsprobleem of dat ook vertrouwensbeginsel een rol speelt.

wegen van de belangen moet uiteindelijk op de eerste plaats gebeuren door politici en niet door wetenschappers. Op de tweede plaats kan de rechter exposé de afweging die de wetgever heeft gemaakt in bepaalde gevallen toetsen aan het verdragsrecht of aan algemene rechtsbeginselen (zie nader par. 4.3).

e. Politieke afwegingen

Het voeren van overgangsbeleid vormt niet louter een juridisch vraagstuk. Ook economische en publieke factoren en politieke afwegingen spelen een rol. Het in dit onderzoek te ontwikkelen raamwerk voor fiscaal overgangsbeleid bevat 'minimumrichtlijnen' voor de wetgever – lees de politiek – waarmee bij het voeren van fiscaal overgangsbeleid rekening moet worden gehouden. De uiteindelijke beslissing die wordt genomen, ligt in de handen van de politiek. De afwegingen die daarbij worden gemaakt zijn niet altijd goed voorspelbaar. Hierna zal ik een aantal keren wijzen op factoren die de politieke besluitvorming beïnvloeden, zoals budgétaire afwegingen en de invloed van belangengroepen.

f. De wetswijziging is wenselijk

Veel wetswijzigingen leveren slechts voor een deel van de samenleving een voordeel op, terwijl de aanpassing voor een ander deel van de samenleving geen gevolgen heeft of wellicht zelfs nadelig werkt. In dit onderzoek ga ik er evenwel vanuit dat een wetswijziging per saldo gewenst is. Vanuit de gedachte dat de nieuwe regel beter is dan de oude is het steeds wenselijk dat zo spoedig mogelijk, doch met inachtneming van de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid, wordt overgestapt op toepassing van de nieuwe regel.

1.2.4 **Werkwijze en methode van onderzoek**

a. Methode van onderzoek

De uitwerking van het instrumentarium van de wetgever (deel I) is voor een belangrijk deel gebaseerd op literatuuronderzoek. Daarbij heb ik met name gebruikgemaakt van inzichten die in de literatuur op civielrechtelijk terrein alsmede in Amerikaanse literatuur over overgangsrecht bestaan.²⁸ Aan de hand van deze bestaande inzichten heb ik vervolgens eigen definities gegeven van de werkingsregels, te weten 'terugwerkende kracht', 'onmiddellijke werking' en 'uitgestelde werking'. Door deze werkwijze sluiten de door mij gegeven definities zo goed mogelijk aan op een geaccepteerd juridisch beoordelingskader. Ook bij het definiëren van het begrip 'overgangsmaatregelen' ben ik op deze wijze te werk gegaan. Wegens gebrek aan literatuur over de verschillende overgangsmaatregelen heb ik aan de hand van de onderscheidende elementen van

28. De bestaande inzichten zijn naar mijn mening niet één op één toepasbaar in het belastingrecht. Het belastingrecht wordt bijvoorbeeld gekenmerkt door zeer fijnmazige wetgeving waaraan veelal financiële consequenties zijn verbonden. Voorts kent het belastingrecht geen bepaling als art. 1 WvS.

overgangsmaatregelen een eigen indeling gemaakt. Daarbij heb ik – voor zover mogelijk – de begrippen die reeds door de wetgever worden gebruikt als uitgangspunt genomen.

Ook aan het formuleren van de beginselen van behoorlijk fiscaal wettelijk overgangsbeleid (deel II) ligt een literatuuronderzoek ten grondslag. Bij de uitwerking van de aldus geformuleerde beginselen heb ik mij voornamelijk gebaseerd op zowel literatuur als jurisprudentie. De jurisprudentie die ik in dit kader heb geraadpleegd, is met name afkomstig van de Hoge Raad, het Belgische Arbitragehof en Hof van Cassatie, het Hof van Justitie EG en het EHRM. Daarbij heb ik mede gebruikgemaakt van jurisprudentie inzake de toetsing van lagere regelgeving en de toetsing van strafbepalingen aan art. 7 EVRM en art. 15 IVBPR.

In deel III geef ik aan de hand van de in deel I en II verwoorde inzichten een raamwerk voor fiscaal overgangsbeleid.

b. Begripsbepaling

In dit onderzoek worden verschillende begrippen gebruikt. Voor een aantal van deze begrippen geldt dat hun inhoud niet altijd even gemakkelijk kan worden onderscheiden. De begrippen die een centrale rol spelen binnen het instrumentarium van de wetgever werk ik uit in par. 2.2. Aldaar komen aan de orde de begrippen 'in werking treden', 'gelden', 'uitgestelde inwerkingtreding', 'inwerkingtredingsmoment', 'overgangsrecht', 'werkingsregels', 'werken', 'overgangsmaatregelen' en 'toepassen'.

Andere begrippen die herhaaldelijk voorkomen in dit onderzoek, en waarvoor het belangrijk is om helderheid over hun inhoud te verschaffen, werk ik uit in par. 1.4.

c. Verkorte verwijzingen

Ter bevordering van de leesbaarheid heb ik een systeem van verkorte verwijzingen naar literatuur en regelmatig aangehaalde kamerstukken toegepast. Voor de volledige vindplaats van literatuur verwijs ik naar het literatuurregister. Verkort aangehaalde kamerstukken worden nader verklaard in de lijst van gebruikte afkortingen.

Waar ik korthedshalve spreek over 'beginselen van behoorlijk overgangsbeleid' bedoel ik 'beginselen van behoorlijk fiscaal wettelijk overgangsbeleid'.

d. Voorbeelden van wetswijzigingen

In dit onderzoek wordt regelmatig verwezen naar wetswijzigingen in het Nederlandse belastingrecht. Van wetswijzigingen die regelmatig worden aangehaald is een beschrijving van de voor dit onderzoek relevante aspecten opgenomen in de bijlagen.

1.3 Overgangssituaties

In een eerder onderzoek naar overgangsmaatregelen die zijn getroffen bij de invoering van de Wet IB 2001, heb ik de verschillende soorten wetswijzigingen onderverdeeld in overgangssituaties.²⁹ De achterliggende gedachte van het onderscheiden van overgangssituaties was dat elke overgangssituatie haar eigen problemen en oplossingen kent. Door per overgangssituatie in kaart te brengen met welke factoren rekening moet worden gehouden, zou gemakkelijker kunnen worden geanalyseerd of, en zo ja welke overgangsmaatregel moet worden getroffen.

In de literatuur zijn zowel voor- als tegenstanders te vinden van het onderscheiden van overgangssituaties. In de Nederlandse literatuur is De Die de eerste auteur geweest die een duidelijk onderscheid heeft aangebracht tussen verschillende soorten wetswijzigingen. De Die nam daarbij als uitgangspunt de uiteenlopende gevolgen die wetswijzigingen kunnen hebben voor feiten en toestanden.³⁰ Enkele jaren later introduceert Knigge de term 'overgangssituatie'.³¹ Hij heeft helaas evenwel geen nadere invulling aan dit begrip gegeven. Ook Voermans toont zich een voorstander van het categoriseren van wetswijzigingen. Hij betoogt:³²

'Vooral het blootleggen van de al dan niet oorzakelijke relaties tussen bestaande feiten, situaties en verhoudingen en in het verleden ontstane feiten, situaties en verhoudingen kan inzichten opleveren waarmee rekening moet worden gehouden bij het ontwerpen van overgangsrecht. (...) Het ontwerpen van een schema aan de hand waarvan kan worden geïnventariseerd en vergeleken kan bij een dergelijke analyse diensten bewijzen.'

Bij het ontwerpen van het overgangsrecht dat is getroffen bij de invoering van het nieuw BW speelde het begrip 'overgangssituatie' een belangrijke rol. De wetgever van het nieuw BW ging namelijk ervan uit dat er zonder overgangssituatie geen sprake kon zijn van overgangsrecht.³³

Gedurende het onderzoek is mij gebleken dat het voor fiscale wetswijzigingen nuttig is om overgangssituaties te onderscheiden, doch dat hiervan niet mag worden verwacht dat elke situatie een unieke 'overgangsoptlossing' krijgt. Slechts in een enkele situatie kunnen voor een overgangssituatie zodanig specifieke kenmerken worden gegeven, dat de vraag welk overgangsregime het

29. Schuiver-Bravenboer 2006b.

30. De Die 1979, p. 261-265.

31. Knigge 1984, p. 123.

32. Voermans 2000, p. 5; Weggeman beveelt de aanpak van Voermans aan (Weggeman 2001, p. 45).

33. Van der Beek 1992, p. 23, vermeldt: 'Geen overgangsrecht zonder overgangssituatie'. Zie ook Haazen 2001, p. 83 en art. 68a lid 1 Overgangswet NBW.

meest gewenst is gemakkelijker kan worden beantwoord. Zo is de in par. 3.8 te bespreken compartimenteringsleer in beginsel alleen van toepassing als sprake is van een verandering in de bronvoorwaarden of een verandering in het inkomensbegrip. Bij een verandering in de bronvoorwaarden worden bepaalde inkomsten of vermogensbestanddelen voortaan tot een (andere) bron van inkomen gerekend. Een verandering van het inkomensbegrip is bijvoorbeeld het vervallen van een objectieve vrijstelling.

Anders dan ik heb gedaan in het onderzoek naar overgangsmaatregelen in de Wet IB 2001, zal ik daarom geen inventarisatie maken van overgangssituaties. Wel vind ik het belangrijk dat de gevolgen van wetswijzigingen, de verwachtingen van belastingplichtigen en de toepassing van de overige in deel II te bespreken beginselen van behoorlijk overgangsbeleid worden geanalyseerd. In deel III zal ik hieraan invulling geven. In zoverre komt mijn aanpak overeen met die van Voermans.

1.4 Diverse begrippen

Een aantal begrippen neemt een zodanig centrale plaats in binnen dit onderzoek dat ik op deze plaats reeds helderheid over hun inhoud wil verschaffen.

1.4.1 Overangsrecht en overangsbeleid

In dit onderzoek nemen de termen 'overangsrecht' en 'overangsbeleid' een centrale plaats in. Onder overangsrecht versta ik de werkingsregels en overangsmaatregelen tezamen. Werkingsregels regelen vanaf welk moment in de tijd een regel materiële rechtsgevolgen kan verbinden aan feiten en toestanden. In hfdst. 2 werk ik dit begrip verder uit. Overangsmaatregelen bepalen of, en zo ja, in hoeverre een regel aan bepaalde feiten of toestanden ook daadwerkelijk rechtsgevolgen verbindt. Een overangsmaatregel kan hierdoor de werking van een regel voor bepaalde situaties beperken óf juist oprekken. In hfdst. 3 ga ik nader in op het begrip 'overangsmaatregelen'.

Overangsbeleid is iets anders dan overangsrecht. Overangsrecht zie ik als het resultaat van overangsbeleid. Binnen het bestek van dit onderzoek is overangsbeleid de wijze waarop de wetgever handelt als het gaat om wetswijzigingen. Het gaat hierbij om handelingen in een ruime periode, die al aanvangt voordat een wetswijziging (gedeeltelijk) voorzienbaar begint te worden en eindigt als een wet wordt gepubliceerd in het Staatsblad. Bij het voeren van overangsbeleid zou de wetgever zich vragen moeten stellen als: op welk tijdstip moet een wetswijziging bekend worden gemaakt, welke informatie moet op dat moment aan belastingplichtigen worden verstrekt, is het wenselijk dat op een aantal belastingplichtigen het oude regime van toepassing blijft en wat voor soort overangsmaatregel zou moeten worden getroffen? Hierbij behoort de wetgever niet alleen rekening te houden met juridische vereisten, zoals het

rechtszekerheidsbeginsel, doch zijn ook economische, maatschappelijke en politieke effecten belangrijk.³⁴

1.4.2 (Rechts)feiten, (rechts)toestanden en (rechts)verhoudingen

Bij de overgang naar een nieuwe regeling draait het om de vraag aan welke feiten de nieuwe regeling rechtsgevolgen gaat verbinden en welke situaties door haar beheerst zullen gaan worden. Een feit waaraan het recht gevolgen verbindt, wordt een *rechtsfeit* genoemd. In het belastingrecht zijn er diverse vormen van rechtsfeiten. De belastbare feiten, zoals het verwerven van inkomen of het bezitten van vermogen, en de beboetbare feiten zijn wel de bekendste feiten waaraan het belastingrecht gevolgen verbindt. Daarnaast zijn er echter ook andere rechtsfeiten, zoals het indienen van een aangifte, het vaststellen van een aanslag en het beantwoorden van vragen van de inspecteur. Kenmerkend voor een feit is dat het gebonden is aan een moment.

Naast (rechts)feiten kunnen (rechts)toestanden worden onderscheiden. Een rechtstoestand is een door het recht bepaalde kwaliteit of feitelijke toestand die een duurkarakter heeft of waarvan de juridische gevolgen voortduren in het heden.³⁵ Een toestand strekt zich derhalve over een periode uit. Enkele voorbeelden van rechtstoestanden die in het belastingrecht bestaan, zijn: subjectieve belastingplicht, het zijn van commanditair vennoot en het zijn van woningbezitter. Kenmerkend voor het belastingrecht is dat aan veel toestanden pas gevolgen worden verbonden op het moment dat zich een (belastbaar) feit voordoet. Het zijn van subjectief belastingplichtige heeft bijvoorbeeld geen betekenis zolang geen inkomsten worden genoten. Veel wetswijzigingen krijgen hierdoor pas betekenis op het moment dat sprake is van een rechtsfeit.³⁶ Dat wil echter niet zeggen dat de met het rechtsfeit verband houdende (rechts)toestand irrelevant is. Indien de (rechts)toestand namelijk reeds voor aanvang van werking van de nieuwe regel bestond, kan sprake zijn van schending van gerechtvaardigde verwachtingen. Als bijvoorbeeld de deelnemingsvrijstelling per 1 januari 2009 zou worden afgeschaft, heeft dit geen gevolgen zolang er geen voordelen uit de deelneming worden genoten. Belastingplichtigen die op die datum een deelneming in de zin van art. 13 Wet VPB 1969 hebben (toestand), kunnen evenwel niet meer aan de gevolgen van de wetswijziging ontkomen. Hun verwachtingen ten aanzien van de fiscale behandeling van de voordelen uit de deelneming kunnen zijn geschaad.

Ten slotte wijs ik op de *rechtsverhoudingen*. Een rechtsverhouding geeft de relatie van juridische aard tussen twee of meer rechtssubjecten of tussen een rechtssubject en een rechtsobject aan. Voorbeelden van een rechtsverhouding

34. Hierbij kan o.a. worden gedacht aan prijseffecten, gevolgen van wetswijzigingen voor derden en de vraag of het wenselijk is dat belastingplichtigen ongewenste voordelen kunnen behalen met een overgangsregime.

35. Voermans 2000, p. 6.

36. Zie hierover met name par. 2.8.1.

zijn een dienstbetrekking en een recht van vruchtgebruik. In het kader van onderzoek naar overgangsrecht wordt dikwijls niet afzonderlijk aandacht aan de rechtsverhoudingen besteed.³⁷ Binnen de afbakening van dit onderzoek tot de directe belastingen nemen de (rechts)verhoudingen voor wat betreft de ontwikkeling van richtlijnen voor overgangsbeleid mijns inziens geen andere positie in dan (rechts)toestanden. Ter bevordering van de leesbaarheid besteed ik in dit onderzoek daarom niet afzonderlijk aandacht aan de (rechts)verhoudingen.

1.4.3 *Regels en wetgever*

Gelet op de afbakening van dit onderzoek tot wetswijzigingen, versta ik onder 'regels' in dit onderzoek (delen van) wetten in materiële zin die afkomstig zijn van de formele wetgever. Onder 'wetgever' versta ik – in afwijking van art. 81 Gw – de leden van de Eerste en de Tweede Kamer en de minister en staatssecretaris van Financiën. Waar de leden van de Eerste en Tweede Kamer een specifieke rol vervullen, zal ik hen afzonderlijk noemen.

1.4.4 *Bestaande en nieuwe toestanden*

Waar in dit onderzoek wordt gesproken over 'bestaande toestanden' bedoel ik veelal de op het *werkingsmoment* (van de nieuwe regel) bestaande (rechts)toestanden. Vanaf dat moment kan een nieuwe regel rechtsgevolgen verbinden aan feiten of toestanden. Indien de term 'bestaande toestanden' wordt gebezigd in een context waarin de voorzienbaarheid van een wetswijziging centraal staat, wordt met deze term bedoeld de (rechts)toestanden die bestaan op het moment waarop een wetswijziging volledig voorzienbaar is.

Onder 'nieuwe toestanden' versta ik vanzelfsprekend de ná het werkingsmoment of de ná het voorzienbaar worden van een wetswijziging ontstane (rechts)toestanden.

1.4.5 *Duursituatie*

In plaats van de term 'duursituatie' worden in de literatuur ook wel de termen 'duurovereenkomst', 'duurverhouding', 'positie' of 'duurcontract' gebruikt. In de Notitie TWK wordt de term 'posities' gehanteerd:³⁸

'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

37. Leyten 1972a, p. 368, Stein 1991, p. 162 en Voermans 2000, p. 6 hechten wel belang aan het onderscheiden van rechtsverhoudingen; zo niet: o.a. De Die 1979, p. 261, Popelier 1999a, p. 24.

38. Notitie TWK, p. 5.

zou schenden, welke zijn ontstaan door onder de oude regeling ingenomen posities die niet of nauwelijks meer kunnen worden veranderd.'

In de Notitie TWK wordt niet zozeer gekeken of een juridisch complex van rechten en verplichtingen aanwezig is, doch wordt maatgevend geacht of een ingenomen positie kan worden veranderd. Dit uitgangspunt spreekt mij aan, aangezien verschillende posities denkbaar zijn die niet voldoen aan de juridische begrippen 'duurverhouding' of 'duurovereenkomst', doch daarmee in feite wel overeenkomen. Gedacht kan worden aan de agrariër die een landbouwbedrijf uitoefent en de BV die zich in Nederland vestigt. Teneinde tot uitdrukking te laten komen dat het gaat om langlopende posities, geef ik de voorkeur aan de term 'duursituaties'. Onder een 'duursituatie' versta ik een situatie die in beginsel is bestemd meer jaren voort te duren en die niet of nauwelijks veranderd kan worden, zonder dat door de belastingplichtige financieel nadeel wordt geleden. Hierbij is niet van belang of de duursituatie gedurende een reeks van jaren leidt tot fiscale gevolgen of dat een juridisch complex van rechten en verplichtingen aanwezig is.³⁹

1.4.6 *Formele en materiële rechtsgevolgen*

Het materiële belastingrecht omvat alle bepalingen die betrekking hebben op de omvang van de materiële belastingschuld. De materiële belastingschuld is de belastingschuld die uit de wet voortvloeit zodra een belastbaar feit zich heeft voorgedaan. Materiële rechtsgevolgen bepalen de materiële belastingschuld.

Onder formeel belastingrecht begrijp ik alle formele bepalingen binnen het belastingrecht, zoals de bepalingen betreffende de vaststelling van de formele belastingschuld, bezwaar en beroep, het opleggen van bestuurlijke boeten, informatieplicht en het bewijsrecht. Als ik in dit onderzoek spreek over formele rechtsgevolgen, bedoel ik daarmee aan te geven dat de materiële rechtsgevolgen worden geformaliseerd in een aanslag.

39. Vgl. Smit 1993, p. 1735 en Happé 2004, p. 645.

DEEL I

Het instrumentarium van de wetgever

HOOFDSTUK 2

Werkingsregels

2.1 Inleiding

Voor het ontwerpen van een beoordelingskader voor wettelijk overgangsbeleid is het nodig om eerst duidelijkheid te verschaffen over de verschillende vormen van overangsrecht waarin de wetgever bij een wetswijziging kan voorzien. Het overangsrecht bestaat in alle gevallen uit een zogenoemde *werkingsregel*. Een werkingsregel bepaalt in welke periode feiten of toestanden zich moeten voordoen, wil een nieuwe regel daaraan rechtsgevolgen kunnen verbinden. Daarnaast kan de wetgever ervoor kiezen om in aanvulling op de werkingsregel een *overgangsmaatregel* te treffen. Overgangsmaatregelen geven – kort gezegd – aan of een regel aan bepaalde, nader aangeduide, feiten of toestanden ook daadwerkelijk rechtsgevolgen kan verbinden. De overgangsmaatregelen komen aan de orde in hfdst. 3. In dit hoofdstuk staan de werkingsregels centraal.

De doelstelling van dit hoofdstuk is tweeledig. Ten eerste beoog ik een onderscheid aan te brengen tussen verschillende werkingsregels. Ten tweede zal ik een stappenplan ontwikkelen aan de hand waarvan de gevolgen van de verschillende werkingsregels ten aanzien van feiten en bestaande toestanden kunnen worden geanalyseerd.

Bij het aanbrengen van onderscheid tussen verschillende werkingsregels spelen verschillende begrippen een rol, zoals ‘in werking treden’, ‘gelden’ en ‘werken’. Voor een goed begrip van de inhoud van de verschillende werkingsregels is het belangrijk om kennis te nemen van deze begrippen. Daarom werk ik ze in par. 2.2 uit. Vervolgens komt in par. 2.3 het begrip ‘werkingsregel’ aan de orde. In par. 2.4 t/m 2.6 behandel ik vervolgens de door mij onderscheiden werkingsregels, te weten ‘terugwerkende kracht’, ‘onmiddellijke werking’ en ‘uitgestelde werking’.

Bij de uitwerking van de verschillende begrippen heb ik gebruikgemaakt van literatuur en – waar nodig – daarnaast eigen inzichten gebaseerd op de eigenaardigheden van de fiscaliteit daarin verwerkt.

Aan de betekenis van de drie vormen van werking is met name in de civielrechtelijke literatuur aandacht besteed. Dit heeft mij ertoe gebracht de behandeling van een werkingsregel steeds aan te vangen met het schetsen van de juridische achtergrond van die regel. Voor een goed begrip van de conclusies van dit onderzoek is het evenwel niet noodzakelijk van de achtergrond van een werkingsregel kennis te nemen. Na een bespreking van de achtergrond geef ik

mijn eigen definitie van de desbetreffende werkingsregel en behandel ik hoe deze werkingsregel in de praktijk kan worden herkend. In tegenstelling tot hetgeen in de civielrechtelijke literatuur met betrekking tot overgangrecht gebruikelijk is, reken ik eerbiedigende werking niet tot de werkingsregels. In par. 2.7 zal ik deze afwijking motiveren.

Om uiteindelijk de gevolgen van werkingregels in kaart te kunnen brengen, behandel ik in par. 2.8 op welke wijze kan worden beoordeeld bij welke feiten of toestanden een regel aanknoopt. In par. 2.9 worden vervolgens vier verschillende gevolgen van werking uitgewerkt. Teneinde de gevolgen van werking in een specifieke situatie eenvoudig te kunnen analyseren, is in par. 2.10 een stappenplan opgenomen. Het hoofdstuk wordt in par. 2.11 afgesloten met een conclusie. Daarin geef ik tevens een opsomming van de in dit hoofdstuk te formuleren definities.

2.2 Inleiding op de te hanteren begrippen

In dit hoofdstuk worden verschillende begrippen gebruikt die niet altijd even gemakkelijk van elkaar kunnen worden onderscheiden. Voor het onderzoek is het derhalve noodzakelijk om deze begrippen in te leiden. Hierna sta ik stil bij de begrippen ‘in werking treden’ en ‘gelden’ (par. 2.2.1) en ‘overgangsrecht’, ‘werken’ en ‘toepassen’ (par. 2.2.2). Bij de bespreking van deze begrippen zal ik gebruikmaken van de wijziging van de landbouwwijziging die per 1 januari 2001 heeft plaatsgevonden. Deze wetswijziging wordt beschreven in bijlage A. Bij andere wetswijzigingen worden deze begrippen evenwel op identieke wijze toegepast, met dien verstande dat het werkingsmoment en de toepassing van een regel kunnen afwijken.

2.2.1 In werking treden en gelden

Een wetsvoorstel wordt pas ‘wet’ nadat het door de regering is bekrachtigd (art. 87 lid 1 Gw). Op dat moment kan echter nog geen beroep worden gedaan op de nieuwe regel. De nieuwe wet kan op grond van art. 88 Gw namelijk niet eerder in werking treden dan het moment waarop zij is bekendgemaakt. De bekendmaking van een nieuwe wet geschiedt door plaatsing in het Staatsblad.¹ In de Aanwijzingen voor de regelgeving is bepaald dat de inwerkingtredingsdatum in elk geval ligt ná het tijdstip van de feitelijke verkrijgbaarstelling van het Staatsblad.² In uitzonderlijke gevallen ligt de publicatiedatum evenwel ná de inwerkingtredingsdatum. Voor die situatie schrijft aanwijzing 180 lid 1 onderdeel d AR voor dat terugwerkende kracht aan de wet moet worden gegeven. Opvallend is dat bij de inwerkingtreding van de Wet aanpassing fiscale behandeling VUT/prepensioen en introductie levensloopregeling niet op deze wijze is gehandeld.

1. Art. 3 Bkw.
2. Aanwijzing 175 AR.

Deze wet is op 24 februari 2005 in het Staatsblad geplaatst, terwijl de tekst van art. XVI spreekt over inwerkingtreding op 1 januari 2005, zonder dat expliciet is voorzien in terugwerkende kracht.³

Het moment van bekrachtiging of bekendmaking van een nieuwe wet is naar mijn mening niet gelijk aan het moment waarop een wet in werking treedt.⁴ Art. 7 Bkw bepaalt dat, als een nadere aanduiding in de wet ontbreekt, de wet in werking treedt met ingang van de eerste dag van de tweede kalendermaand na de datum van bekendmaking.⁵ Omdat diverse belastingen samenhangen met een tijdvak, kan deze hoofdregel van in werking treden tot praktische problemen leiden. Om die reden wordt in belastingwetten vaak een nadere aanduiding van de inwerkingtreding opgenomen in de vorm van een concrete inwerkingtredingsdatum, die dan meestal ligt op 1 januari.⁶ Ook wordt dikwijls bepaald dat de wet in werking treedt op een bij koninklijk besluit te bepalen datum.

In veel gevallen belooft de periode tussen publicatie in het Staatsblad en de inwerkingtredingsdatum minder dan de in art. 7 Bkw genoemde periode van ten minste twee maanden.⁷ Het is echter ook mogelijk dat de periode tussen bekendmaking en inwerkingtreding juist meer dan twee maanden bedraagt. Dit wordt ook wel *uitgestelde inwerkingtreding* genoemd.

De inwerkingtreding van een wet is niet meer dan een tijdsaanduiding en wordt hierna daarom ook wel het *inwerkingtredingsmoment* genoemd. Vanaf het moment waarop een wet in werking is getreden, *geldt* de wet.⁸ De gelding van een wet houdt in dat de regels uit die wet bindend zijn. Anders gezegd, duidt het begrip 'gelding' de periode aan waarin de wet 'het voor het zeggen heeft'. De gelding van een wet vloeit automatisch voort uit het inwerkingtredingsmoment en is derhalve niet variabel.⁹ Vanaf de inwerkingtreding geldt de wet en daarvoor niet.

3. Stb. 2005, 115.

4. In de praktijk wordt hier wel anders mee omgegaan. Zie b.v. Hof 's-Hertogenbosch 21 november 2007, nr. 05/0005, V-N 2008/21.2.2; tegen deze uitspraak is beroep in cassatie ingesteld.

5. Het feit dat vaak werd bepaald dat de wet met ingang van de eerste dag van de derde kalendermaand na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin zij wordt geplaatst in werking treedt, werd veroorzaakt door de voorschriften die zijn gesteld in de Tijdelijke referendumwet. Deze wet is met ingang van 1 januari 2005 vervallen. Een tweemaandstermijn komt overigens niet overeen met de redelijke invoeringstermijn die wordt gehanteerd bij VVM, zie par. 9.5.2.2.

6. Vanaf 1 januari 2009 worden twee vaste inwerkingtredingsdata gehanteerd: 1 januari en 1 juli, zie par. 9.5.2.2.

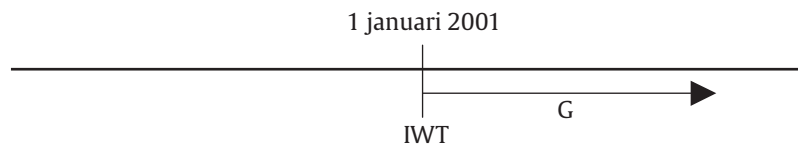
7. Denk in dit verband bijvoorbeeld aan de inwerkingtreding van het Belastingplan van een jaar dat in de regel eind december in het Staatsblad wordt geplaatst.

8. In plaats van in werking treden of gelden wordt ook wel de term 'van kracht worden' gebruikt. Ik beperk mij tot de eerste twee genoemde termen.

9. Het inwerkingtredingsmoment kan overigens wel voor verschillende artikelen uit de wet uiteenlopen.

Op het moment waarop een wet wordt ingetrokken verliest zij uiteraard haar gelding. Door het overgangsrecht kan een eenmaal ingetrokken wet echter nog wel werken en/of van toepassing zijn.¹⁰ Hiervan is bijvoorbeeld sprake ingeval de wetgever bij een nieuwe wet gebruikmaakt van uitgestelde werking (par. 2.6) of eerbiedigende werking (par. 3.4).

Uitgaande van de aanpassing van de landbouwwijziging, zoals beschreven in bijlage A, kunnen de begrippen 'in werking treden', 'inwerkingtredingsmoment' en 'gelden' schematisch als volgt worden weergegeven:



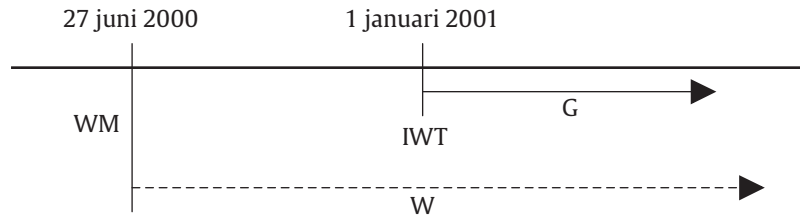
Uit art. XV lid 1 Wet van 14 december 2000, *Stb.* 2000, 567, volgt dat de wet op 1 januari 2001 in werking is getreden (IWT). Dat moment vormt het inwerkingtredingsmoment. Vanaf het inwerkingtredingsmoment geldt de wet. Pijl G geeft de periode van gelding aan. Gedurende de periode waarin de wet geldt, zijn de regels uit die wet algemeen verbindend.

2.2.2 Overgangsrecht: werken en toepassen

De omstandigheid dat een wet *geldt*, betekent niet automatisch dat zij ook op alle situaties van toepassing is. Of een geldende wet aan bepaalde feiten of toestanden materiële rechtsgevolgen verbindt, hangt af van de inhoud van het overgangsrecht. Binnen het overgangsrecht onderscheid ik twee soorten regels: *werkingsregels* en *overgangsmaatregelen*.

Werkingsregels bepalen in welke periode de wet *werkt*. De werking van een wet geeft aan in welke periode de feiten en toestanden zich moeten bevinden, wil zij daaraan rechtsgevolgen verbinden. Indien die periode bijvoorbeeld ligt vóór het inwerkingtredingsmoment, is sprake van terugwerkende kracht. Indien die periode pas een jaar na het inwerkingtredingsmoment aanvangt, is sprake van uitgestelde werking. De aanvang van de werkingsperiode duid ik aan met de term 'werkingsmoment'. Terugkerend naar de in bijlage A beschreven aanpassing van de landbouwwijziging, kunnen de begrippen 'werken' en 'werkingsmoment' als volgt schematisch worden aangeduid:

10. Zo ook Haazen 2001, p. 82.



Uit art. XV lid 6 Wet van 14 december 2000, *Stb.* 2000, 567 volgt dat de werking van de nieuwe regel aanvangt op 27 juni 2000. Dat betekent dat de nieuwe regel rechtsgevolgen verbindt aan alle belastbare feiten die zich op of na 27 juni 2000 voordoen. In de periode die is aangevangen op 27 juni 2000 werkt de nieuwe wet (W). Het moment waarop de werking aanvangt, noem ik het werkingsmoment (WM). In de schematische weergave is nu ook het onderscheid tussen gelden (G) en werken (W) zichtbaar. De periode van gelding geeft aan vanaf welk moment de regel formeel rechtsgevolgen *kan* verbinden aan feiten of toestanden waarop de regel betrekking heeft. Dit houdt in dat de rechtsgevolgen in een aanslag kunnen worden vastgelegd. De periode van werking geeft aan welke feiten en toestanden onder de nieuwe regel vallen, met andere woorden: of in materiële zin rechtsgevolgen worden verbonden.¹¹ Dit houdt in dat de materiële belastingschuld nader wordt bepaald.

Een overgangsmaatregel kan ervoor zorgen dat een geldende én werkende regel geen formele en materiële rechtsgevolgen aan feiten en toestanden verbindt. Overgangsmaatregelen bepalen namelijk of, en zo ja, in hoeverre een regel ten aanzien van bepaalde nader aangeduide feiten en toestanden ook daadwerkelijk *van toepassing is*. Met betrekking tot de wijziging van de landbouwwijziging heeft de wetgever géén aanvullende overgangsmaatregel getroffen. Dit betekent dat ingeval op 27 juni 2000 de agrarische bedrijfswoning is overgebracht naar het privévermogen de nieuwe regel *volledig van toepassing is*. De rechtsgevolgen zouden evenwel anders zijn geweest indien de wetgever in de volgende overgangsmaatregel zou hebben voorzien:

Artikel fictief

Voordelen uit landbouwbedrijf als bedoeld in art. 8, lid 1, onderdeel b, Wet IB 1964 en art. 3.12, lid 1, Wet IB 2001 worden, in afwijking van het bepaalde in die artikelen, niet tot de winst gerekend voor zover deze voordelen betrekking hebben op de periode vóór 27 juni 2000 en voor zover op 26 juni 2000 op deze voordelen de in art. 8 Wet IB 1964 bedoelde landbouwwijziging van toepassing zou zijn geweest zo die voordelen op 26 juni 2000 zouden zijn genoten.

11. Polman 1984, p. 483 stelt dat een wet niet kan werken zonder te gelden en stelt dat in die situatie eerder van retroactieve 'gelding' moet worden gesproken. Ik deel die mening niet, zie par. 2.4.2.

Deze overgangsmaatregel – die de vorm heeft van een compartimenteringsregel (zie par. 3.8) – zou bewerkstelligen dat de nieuwe regel ten aanzien van bepaalde belastbare feiten slechts gedeeltelijk van toepassing is. Indien op 27 juni 2000 een bedrijfswoning is overgebracht naar het privévermogen, zorgt deze overgangsmaatregel ervoor dat de waardeangroei die tot 27 juni 2000 heeft plaatsgevonden niet door de nieuwe regel wordt getroffen. Op die waardeangroei blijft de oude regel van toepassing. Dit illustreert dat een overgangsmaatregel ervoor kan zorgen dat een wet die geldt én werkt niet in alle situaties ook (volledig) van toepassing is.

Over de verhouding tussen de begrippen ‘in werking treden’, ‘gelden’ en ‘overgangsrecht’ bestaat overigens veel onenigheid in de literatuur. Volgens diverse auteurs wordt de gelding van een wet niet alleen bepaald door de inwerking-tredingsdatum, maar speelt ook het overgangsrecht daarin een rol.¹² Het overgangsrecht bevat volgens hen ook regels die de gelding regelen van een nieuwe wettelijke bepaling ten opzichte van een specifieke rechtstoestand. Voorts zijn er auteurs die regels als onmiddellijke werking en terugwerkende kracht rekenen tot het inwerkingtredingsrecht in plaats van tot het overgangsrecht.¹³ Ten slotte zijn er auteurs die de gelding van een wet koppelen aan de inwerking-treding daarvan en het overgangsrecht – waartoe volgens hen ook onmiddellijke werking en terugwerkende kracht behoren – beschouwen als een afzonderlijke categorie regels.¹⁴ De laatstgenoemde visie wordt ook gevolgd in de Aanwijzingen voor de regelgeving. Hoewel alle drie de opvattingen uiteindelijk tot een gelijklopende uitkomst van een overgangsrechtelijk probleem kunnen leiden, geef ik de voorkeur aan de derde variant. Deze variant wordt in de literatuur breed gedragen. Voorts wordt de inwerkingtreding van een nieuwe wettelijke bepaling, en daarmee ook haar gelding, beheerst door de Grondwet en de Bekendmakingswet. Zoals ik hiervoor heb uiteengezet, gaat het overgangsrecht verder dan het beantwoorden van de vraag of een wet geldt. Het moment van inwerkingtreden vormt slechts een ijkpunt (par. 2.3.2).

Overigens is de inwerkingtredingsdatum wel van belang voor de keuze van het overgangsrecht. Indien bijvoorbeeld een ruime periode ligt tussen de bekendmaking van een nieuwe wet en haar inwerkingtreding, kan in bepaalde gevallen het overgangsrecht worden beperkt (zie par. 9.2).

12. Zie De Vries Lentsch-Kostense 1992, p. 1; De Die 1979, p. 257 hanteert de term ‘geldingsregels’ voor de categorie regels die aangeven of een wet al dan niet werkt.

13. O.a. Verhoeven 2005, p. 7 en Bartel 2005, p. 27 e.v.

14. O.a. Haazen 2001, p. 386-387 en Van der Beek 1992, p. 8, in navolging van de ontwerper van het overgangsrecht NBW, Popelier 1999a, p. 21, Weggeman 2001, p. 47 en Verheij 1986, p. 143. Eijlander en Voermans 2000, p. 164 rekenen overgangsregels tot de geldingsregels. Zij geven daarmee aan dat overgangsregels geen zelfstandig normerende werking hebben en beogen met deze terminologie niet een verband te leggen met de inwerkingtredingsregels. Vragen van overgangsrecht dienen juist goed onderscheiden te worden van die over inwerkingtreding. Zo ook Voermans 2000, p. 6.

2.3 Werkingsregels

2.3.1 Algemeen juridische achtergrond van het begrip

Zoals reeds aangegeven in de inleiding van dit hoofdstuk, is het voor de vorming van een theorie over fiscaal overgangsbeleid wenselijk in kaart te brengen wat in de algemeen juridische literatuur over overgangsrecht is geschreven. Op deze wijze sluiten de door mij te geven definities zo goed mogelijk aan op een 'geaccepteerd juridisch begrippenkader'. In deze paragraaf is de juridische achtergrond van het door mij te hanteren begrip 'werkingsregels' aan de orde.

Haazen stelt dat het overgangsrecht verschillende werkingen onderscheidt, waarmee de *toepassing* van het geldend recht variabel wordt maakt.¹⁵ Het woord '*toepassing*' acht ik ongelukkig gekozen, gelet op de specifieke betekenis die ik in dit onderzoek aan dat begrip toeken (par. 2.2.2). Gelet op de betekenis die Haazen in dit geval aan het begrip 'toepassen' toekent, kan mijns inziens net zo goed worden gesproken van 'werken'. De regels binnen het overgangsrecht die aangeven of een wet al dan niet werkt, worden door De Die geldingsregels genoemd.¹⁶

'Geldingsregels bepalen welke van twee of meer regelingen op een geval van toepassing is. Ze zijn daarom van andere, "hogere", orde dan die regelingen. (...)

Dikwijls blijft de geldingsregel ook ongeschreven en moet zijn inhoud door rechtsvinding worden bepaald; analogie met eerder geregelde of besliste gevallen kan daarbij een belangrijke rol spelen.'

Van der Beek noemt de regels die de werking van een wet reguleren *verwijzingsregels*. Hij definieert dit begrip als volgt:¹⁷

'Verwijzingsregels zijn indirecte regels: zij bevatten zelf geen materieel recht, maar verwijzen naar de materiële regel die toepasselijk is op een bepaalde overgangssituatie. (...) Verwijzingsregels zijn ook keuzeregels: zij kiezen voor beheersing van zo'n situatie door het oude dan wel door het nieuwe recht.'

15. Haazen 2001, p. 387; Prast 1978, p. 39 en Popelier 1997, p. 569 spreken over de werking van een wet.

16. De Die 1979, p. 257; hij merkt op p. 256 op dat geldingsregels ook op een ander terrein een rol spelen, namelijk bij de vraag of het Nederlandse recht van toepassing is. Op zijn standpunt dat geldingsregels van 'hogere' orde zijn, is De Die teruggekomen. Zie De Die 1989, p. 883. Zie ook A-G Overgaauw in onderdeel 4.4 van zijn conclusie bij HR 4 maart 2005, nr. 39 358, *BNB* 2005/206 (m.nt. Freudenthal). Eijlander en Voermans 2000, p. 164 bezigen eveneens de term 'geldingsregels'.

17. Van der Beek 1992, p. 27.

2.3.2 *Keuze definitie*

Zowel de term 'geldingsregel' als de term 'verwijzingsregel' is naar mijn mening echter niet geschikt om de werking van een wet aan te duiden. De term 'geldingsregel' suggereert dat het iets zegt over de gelding van een wet.¹⁸ De gelding van een wet is echter verbonden aan het moment van in werking treden, dat wordt bepaald door de inwerkingtredingsdatum (zie par. 2.2.1). De *gelding* van een wet bepaalt vanaf welk moment de wet formeel rechtsgevolgen kan verbinden. Bij de *werking* van wetten gaat het om de vraag *in welke periode* feiten zich moeten aandienen en toestanden zich moeten bevinden, wil de wet daaraan rechtsgevolgen kunnen verbinden. De term 'verwijzingsregels' geeft de regulering van de temporele werking van wetten beter weer. Een verwijzingsregel kan inhouden dat de nieuwe wet nog niet werkt, ten gevolge waarvan impliciet wordt verwezen naar de oude wet. Echter, een verwijzingsregel kan ook bepalen dat de nieuwe wet direct vanaf het moment van in werking treden volledig werkt. In dat geval vindt geen verwijzing plaats. Het overgangsrecht sluit namelijk aan bij de nieuwe wet (zie par. 2.3.3). Een betere benaming voor deze categorie van regels is mijns inziens 'werkingsregels'.

Het begrip *werkingsregel* definieer ik als volgt:

Een werkingsregel geeft aan in welke periode feiten zich moeten voordoen en toestanden zich moeten bevinden wil de wet daaraan rechtsgevolgen kunnen verbinden.

Een werkingsregel is géén materiële regel en is strikt bezien niet bepalend voor de inhoud van de nieuwe wet. Gegeven het moment van inwerkingtreding van een nieuwe regel, zijn binnen de categorie werkingsregels drie variaties denkbaar. Een werkingsregel kan bewerkstelligen dat een nieuwe regeling

1. werkt vanaf een moment dat is gelegen vóór het inwerkingtredingsmoment (terugwerkende kracht);
2. werkt vanaf het moment van in werking treden (onmiddellijke werking); of
3. eerst gaat werken vanaf een ná het inwerkingtredingsmoment gelegen tijdstip (uitgestelde werking).¹⁹

Wanneer in de literatuur wordt gesproken over terugwerkende kracht of onmiddellijke werking, wordt lang niet altijd hetzelfde bedoeld.²⁰ Voor een goed begrip van de gevolgen van werking volgt daarom in par. 2.4 t/m 2.6 een inventarisatie van de inhoud van de verschillende werkingsregels.

18. De begrippen 'gelden' en 'werken' worden vaak verkeerd gebruikt, zie bijv. De Die 1979, p. 256 en Haazen 2001, p. 84. Zie ook par. 2.2.2.

19. Vgl. Knigge 1984, p. 88.

20. Zie ook Popelier 1999a, p. 24 en Duk en Jeukens 1965, p. 12.

2.3.3 Ijkpunt voor werking

De werkingsregel geeft aan wat de werking van de nieuwe regel is ten opzichte van het moment van inwerkingtreding. Vangt de werking vóór, op of na het inwerkingtredingsmoment aan? Hieruit volgt dat het inwerkingtredingsmoment het ijkpunt is voor het analyseren van de inhoud en de gevolgen van werkingsregels. In de literatuur wordt met dit uitgangspunt niet altijd zuiver omgegaan.²¹ Prast neemt herhaaldelijk het moment van afkondiging van de nieuwe regel als uitgangspunt. Dit moment is niet gelijk aan het inwerkingtredingsmoment, ofschoon Prast wel de intentie lijkt te hebben het inwerkingtredingsmoment als ijkpunt te laten gelden.²²

Dat het inwerkingtredingsmoment het uitgangspunt voor het analyseren van werkingsregels vormt, volgt naar mijn mening ook logisch uit het gegeven dat de wet vanaf dat moment is gaan gelden. De geldende wet heeft het voor het zeggen en bepaalt derhalve ook hoe zij zich verhoudt tot de oude wet.²³

2.4 Terugwerkende kracht

Zoals in par. 2.3.2 aangegeven, onderscheid ik drie verschillende werkingsregels: terugwerkende kracht, onmiddellijke werking en uitgestelde werking. In deze paragraaf komt de werkingsregel terugwerkende kracht aan de orde. Volledigheidshalve merk ik op dat ik hieronder *formeel* terugwerkende kracht versta. Andere vormen van terugwerkende kracht behandel ik in par. 2.9.

2.4.1 Algemeen juridische achtergrond van het begrip

Aan de inhoud van het begrip 'terugwerkende kracht' en de in verband daarmee te hanteren terminologie is in de literatuur veel aandacht besteed. Voor het begrip 'terugwerkende kracht' zijn verschillende synoniemen geïntroduceerd. Terwijl Hijmans van den Bergh sprak over terugwerkende kracht, gaf Duk de voorkeur aan het gebruik van de term 'retrospectieve werking'.²⁴ Hij vond de term 'terugwerkende kracht' misleidend, omdat een wet volgens hem niet terug kan werken; bij toepassing van de wet in de toekomst moet volgens Duk naar het verleden worden teruggeblikt. Aangezien de fiscale wetgever in het algemeen spreekt over terugwerkende kracht en de werking van een wet naar mijn mening vanaf een moment in het verleden kan aanvangen, zal ik mij hierna beperken tot het gebruik van deze term.

21. Zie Popelier 1997, p. 570-571 over verschillende ijkpunten.

22. Prast 1978, p. 5 en p. 14; vgl. Haazen 2001, p. 392, voetnoot 27.

23. Lievaart 1979a, p. 583, Knigge 1984, p. 6, De Die 1991, p. 104, Popelier 1997, p. 569 en Haazen 2001, p. 392 en 404.

24. Duk en Jeukens 1965, p. 26. Vgl. Prast 1978, p. 6 die de term 'retrospectieve werking' gebruikt voor het aanduiden van materieel en maatschappelijk terugwerkende kracht.

In de 19e eeuw werd het begrip ‘terugwerkende kracht’ gelijkgesteld met de aantasting van verkregen rechten.²⁵ Aan deze gelijkstelling heeft Hijmans van den Bergh een einde gemaakt door onderscheid te maken tussen terugwerkende kracht en exclusieve werking van een wet. Volgens Hijmans van den Bergh heeft een wet terugwerkende kracht:²⁶

‘wanneer zij een feit, voor haar in werking treden voorgevallen, van het oogenblik van zijn voorvallen af, als onder haar heerschappij geschied behandelt.’

In latere jaren zijn verschillende kanttekeningen bij deze definitie geplaatst. Deze kanttekeningen hebben met name betrekking op de vragen hoe terugwerkende kracht moet worden onderscheiden van onmiddellijke werking en of terugwerkende kracht al dan niet een fictie vormt.

De eerste vraag – het onderscheid tussen terugwerkende kracht en onmiddellijke werking – komt erop neer dat moet worden gezocht naar de specifieke kenmerken van terugwerkende kracht. Zo concludeerde Knigge dat onder de definitie van Hijmans van den Bergh ook situaties waarin volgens de huidige opvattingen sprake is van onmiddellijke of exclusieve werking (zie hiervoor par. 2.5) kunnen worden geschaard. Het kenmerkende onderscheid tussen beide begrippen is volgens Knigge juist gelegen in het feit dat terugwerkende kracht rechtsgevolgen verbindt aan anterieure feiten, terwijl exclusief werkende wetten slechts rechtsgevolgen verbinden aan posterieure feiten. Dit laatste kan volgens Knigge wel tot gevolg hebben dat de rechtsgevolgen die zijn verbonden aan anterieure feiten veranderen.²⁷ Knigge concludeert vervolgens dat onder terugwerkende kracht moet worden verstaan:²⁸

‘het (door de wet) verbinden van rechtsgevolgen aan anterieure feiten.’

Onder anterieure feiten verstaat hij *rechtsfeiten* voorgevallen vóór de datum van inwerkingtreding van de wet.

Ook in de definitie van Knigge ontbreekt een belangrijk kenmerk van het begrip ‘terugwerkende kracht’. De rechtsgevolgen kunnen namelijk eerst nadat de wet is gaan gelden aan een anterieur feit worden verbonden (zie par. 2.2.1).²⁹ Van der Beek heeft dit aspect wel in zijn definitie van terugwerkende kracht opgenomen.

25. Zie voor een korte beschrijving van deze leer Folmer 1928, p. 15-17 en Duk en Jeukens 1965, p. 6.

26. Hijmans van den Bergh 1928, p. 19.

27. Knigge 1984, p. 22.

28. Knigge 1984, p. 27-28; zo ook Hartkamp 1991, p. 873.

29. Ook De Vries Lentsch-Kostense 1992, p. 35 houdt geen rekening met het feit dat een beoordeling eerst na inwerkingtreding kan plaatsvinden; zo ook Prast 1978, p. 5 en Popelier 1999a, p. 32.

In de visie van Van der Beek wordt in geval van terugwerkende kracht:³⁰

‘vanaf het ogenblik van de inwerkingtreding gefingeerd dat de nieuwe wet op de op dat ogenblik bestaande rechtstoestanden reeds vanaf een daarvóór gelegen tijdstip toepasselijk is geweest.’

Haazen houdt eveneens rekening met het feit dat een wet eerst na de inwerkingtreding geldt. In zijn opvatting is een correcte omschrijving van terugwerkende kracht: ³¹

‘vanaf de inwerkingtreding geldt de wettelijke bepaling, maar deze wordt na inwerkingtreding toegepast op reeds vóór inwerkingtreding bestaande rechtstoestanden.’

De tweede vraag waarover de meningen zijn verdeeld is of terugwerkende kracht een fictie vormt. Op het eerste gezicht lijkt deze vraag louter van academische aard. Prast wijst er echter op dat het wel degelijk van belang is om vast te stellen dat geen sprake is van een fictie. Bij terugwerkende kracht wordt immers belasting geheven vanaf het moment dat een wet geldt en wordt niet gedaan alsof, zoals bij een fictie zou worden verwacht.³² Aanhangers van het standpunt dat sprake is van een fictie baseren hun mening op de gedachte dat wordt gedaan alsof de nieuwe regel reeds vanaf een vóór de inwerkingtreding gelegen tijdstip van toepassing is geweest.³³ Ik ben van mening dat deze gedachte onjuist is; om met de woorden van Haazen te spreken:³⁴

‘Terugwerkende kracht betekent niet dat de regel vanaf het verleden wordt toegepast, maar dat deze *nu* en *hierna* wordt toegepast *op* het verleden.’

Het is daarom ook onjuist om terugwerkende kracht te definiëren als inwerkingtreding vóór de datum van ondertekening of bekendmaking.³⁵ Dit blijkt ook uit de Aanwijzingen voor de regelgeving. Met betrekking tot terugwerkende kracht is in aanwijzing 167 lid 2 vermeld:

‘Door het verlenen van terugwerkende kracht aan een regeling worden de in die regeling voorziene rechtsgevolgen gerekend te zijn ingetreden vanaf een nader aangeduid tijdstip voorafgaande aan de inwerkingtreding van die regeling.’

30. Van der Beek 1992, p. 47.

31. Haazen 2001, p. 392; terecht merkt hij op dat bij een beoordeling vóór het moment van inwerking treden ook anticipatie onder de omschrijving van terugwerkende kracht zou vallen.

32. Prast 1978, p. 14.

33. Zie o.a. Hijmans van den Bergh 1928, p. 19, Joppe 1987, p. 107 en Van der Beek 1992, p. 47.

34. Haazen 2001, p. 392. In vergelijkbare zin Popelier 1999a, p. 49 en Popelier 1997, p. 564.

35. Vgl. art. 88 Gw (par. 2.2.1) en aanwijzing 168 onderdeel 1 AR; zie ook Popelier 1999a, p. 21.

2.4.2 Keuze definitie

Vandaag de dag is er nog steeds geen eenduidige mening over de inhoud van het begrip 'terugwerkende kracht'. De belangrijkste oorzaak hiervan is dat het antwoord op de vraag of het moment van indiening van het wetsvoorstel of het inwerkingtredingsmoment als ijkpunt moet worden genomen nog nooit eenduidig is beantwoord. Dit kan worden verduidelijkt aan de hand van de aanpassing van de landbouwwijziging, welke wetswijziging wordt beschreven in bijlage A. Kort recapitulerend gaat het in casu om een wetsvoorstel dat op 27 juni 2000 is ingediend, direct vanaf dat moment is gaan werken, doch eerst op 1 januari 2001 in werking is getreden. Den Hollander stelt met betrekking tot deze wijziging dat geen sprake is van formeel terugwerkende kracht.³⁶ De omstandigheid dat de wet direct vanaf de indiening van het wetsvoorstel – op 27 juni 2000 – is gaan werken, betekent volgens haar dat de wet op dat moment in werking is getreden (ijkpunt = indiening wetsvoorstel). Ook Denissen en Seegers zijn deze mening toegedaan.³⁷ Zij betogen dat er wel sprake is van terugwerkende kracht indien louter wordt gekeken naar de datum van 27 juni 2000 ten opzichte van de datum van 1 januari 2001, doch achten die grammaticale interpretatie irrelevant.³⁸ De redactie van *Vakstudie Nieuws* sprak daarentegen over 'terugwerkende kracht met onmiddellijke werking' (ijkpunt = inwerkingtreding).³⁹ De reden dat de redactie van *Vakstudie Nieuws* sprak over terugwerkende kracht met onmiddellijke werking zal zijn gelegen in het feit dat vanaf de aanvang van de werking rechtsgevolgen worden verbonden, hetgeen in casu leidt tot materieel terugwerkende kracht (zie par. 2.9.3). Ook de wetgever sprak in dezen over terugwerkende kracht.⁴⁰

Gelet op het behandelde in onderdeel 2.3.3, moet het uitgangspunt dat het inwerkingtredingsmoment ijkpunt is als juist worden beschouwd. Eerst vanaf het inwerkingtredingsmoment geldt de wet en kan zij worden toegepast. In de periode tussen aankondiging van de nieuwe regel en zijn inwerkingtreding is de regel nog niet tot wet verheven en kan zijn inhoud nog veranderen. De regel bestaat in die periode nog niet. Het is mijns inziens dan ook onjuist om te spreken over onmiddellijke werking van een regel vanaf het moment van aankondiging. Popelier benadrukt dan ook terecht dat sprake is van terugwerkende kracht wanneer een regel rechtsgevolgen verbindt aan rechtsfeiten die dateren van vóór de inwerkingtreding, ongeacht of deze feiten zich voor af na het ontstaan of de bekendmaking van de norm hebben voorgedaan.⁴¹ Aangezien op

36. Zie haar aantekening bij HR 19 november 2004, nr. 39 840, *FED* 2005/12 (concl. A-G Overgaauw).

37. Denissen en Seegers 2003, p. 1666.

38. Denissen en Seegers 2003, noot 32.

39. *Vakstudie Nieuws* Vandaag 25 november 2004.

40. *Kamerstukken II* 1999-2000, 27 209, nr. 3, p. 68.

41. Popelier 1999a, p. 32.

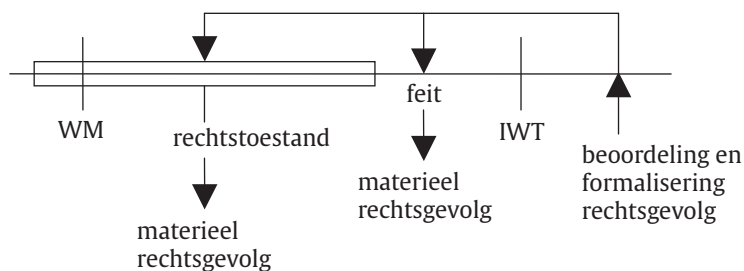
dit punt in de praktijk veel misverstanden bestaan,⁴² acht ik het noodzakelijk om het gegeven dat het inwerkingtredingsmoment het ijkpunt vormt voor het beantwoorden van de vraag wanneer sprake is van terugwerkende kracht, terug te laten komen in een definitie van dit begrip.

Voorts is van belang om in een definitie van terugwerkende kracht te onderkennen dat terugwerkende kracht niet alleen de rechtsgevolgen van vóór de inwerkingtreding voorgevallen feiten, maar tevens de rechtsgevolgen van vóór de inwerkingtreding bestaande toestanden kan veranderen. Het gaat hierbij zowel om toestanden die op het moment van aanvang van de werking bestonden als om toestanden die na aanvang van de werking van de regel zijn ontstaan. Het onderscheid met onmiddellijke werking is dat ingeval sprake is van onmiddellijke werking de materiële rechtsgevolgen eerst na het moment van inwerkingtreding intreden. Bij terugwerkende kracht treden de materiële rechtsgevolgen reeds vóór het moment van inwerkingtreding in. In beide gevallen vindt de beoordeling evenwel eerst na de inwerkingtreding van de nieuwe wet plaats, waardoor de formalisering van de rechtsgevolgen eerst kan plaatsvinden ná het inwerkingtredingsmoment. Terugwerkende kracht kan derhalve niet als een fictie worden beschouwd omdat na het inwerkingtredingsmoment de nieuwe regel feitelijk wordt toegepast op het verleden.

In het licht van het voorgaande definieer ik *terugwerkende kracht* als volgt:

Ná het inwerkingtredingsmoment veranderen de materiële rechtsgevolgen die zijn verbonden aan feiten die zich voordeden vóór het inwerkingtredingsmoment of aan toestanden die bestonden op het moment van aanvang van de werking dan wel in de periode tussen aanvang van de werking en het inwerkingtredingsmoment zijn ontstaan.

Schematisch kan terugwerkende kracht als volgt worden weergegeven:



42. Zie bijv. ook Thomas 2005, p. 326 en Albert 2005, p. 224 die beiden spreken over inwerkingtreding van een wet vóór de bekendmaking; vgl. Haazen 2001, p. 402-403 die in deze spreekt over de Professor Barabas-methode.

2.4.3 *Herkennen van terugwerkende kracht in de praktijk*

De werkingsregel 'terugwerkende kracht' is in het algemeen aan de volgende formulering te herkennen:

'Deze wet treedt in werking (...) en werkt terug tot en met (...).'

Deze wijze van vermelden is voorgeschreven in aanwijzing 169 AR. De datum die als laatste wordt genoemd, bepaalt vanaf welk moment de werking van de wet aanvangt. Dit moment ligt vóór het moment van inwerkingtreding van de wet. Een andere formulering die ook wel voorkomt, maar niet wordt genoemd in de Aanwijzingen voor de regelgeving luidt als volgt:

- '1. Deze wet treedt in werking
2. In afwijking van het eerste lid werkt art. ... terug tot en met ...'

De woorden 'in afwijking van' betekenen dat voor onderdelen van de nieuwe wet van de hoofdregel, onmiddellijke werking, wordt afgeweken. Indien de inwerkingtredingsbepaling geen datum van terugwerkende kracht noemt, heeft de wet geen terugwerkende kracht.⁴³ Hierop bestaat een uitzondering indien de publicatiedatum ligt ná de inwerkingtredingsdatum (zie par. 2.2.1). In feite is dan sprake van terugwerkende kracht, terwijl dat niet als zodanig in de inwerkingtredingsbepaling wordt vermeld.

Naast terugwerkende kracht kan sprake zijn van 'materieel' of 'maatschappelijk' terugwerkende kracht. Deze vormen van terugwerkende kracht moeten worden onderscheiden van de in deze paragraaf behandelde vorm van terugwerkende kracht (ook wel formeel terugwerkende kracht genoemd) en werk ik uit in respectievelijk par. 2.9.3 en 2.9.4.

2.5 **Onmiddellijke werking**

In dit onderzoek maak ik onderscheid tussen drie verschillende werkingsregels: terugwerkende kracht, onmiddellijke werking en uitgestelde werking. De werkingsregel terugwerkende kracht was aan de orde in par. 2.4. In deze paragraaf bespreek ik de werkingsregel onmiddellijke werking.

2.5.1 *Algemeen juridische achtergrond*

De invulling die aan het begrip 'onmiddellijke werking' wordt gegeven, heeft de vorige eeuw een turbulente ontwikkeling doorgemaakt. Aan de gedachtevorming met betrekking tot de invulling van het begrip zijn vier belangrijke impulsen gegeven. De eerste impuls betreft de invulling die tot 1980 in de literatuur

43. Zo ook Christiaanse 1990, p. 1571.

door onder andere Van Praag, Hijmans van den Bergh en De Die aan het begrip werd gegeven. De tweede impuls is gegeven door Knigge. Hoewel Knigge bij de invulling van het begrip slechts gebruik heeft gemaakt van bestaande ingrediënten, kwam hij met een vernieuwende zienswijze. Al hetgeen is geschreven naar aanleiding van de Overgangswet NBW vormt de derde impuls. De vierde impuls vormt de visie van Haazen.

De ontwikkeling van het begrip 'onmiddellijke werking' is begonnen met het onderkennen van verschillende varianten van terugwerkende kracht. In 1912 maakte Van Praag al onderscheid tussen terugwerkende kracht in enge zin en terugwerkende kracht in ruime zin. Met terugwerkende kracht in enge zin doelde hij op de inhoud die thans aan het begrip 'terugwerkende kracht' wordt gegeven (zie onderdeel 2.4). Van terugwerkende kracht in ruime zin was in zijn visie sprake.⁴⁴

'als in een vóór de nieuwe wet ontstane rechtsverhouding, die na haar invoering voortbestaat, van het oogenblik dier invoering af wordt ingegrepen door bedoelde wet, zoodat deze dan wijziging brengt niet slechts in de oude wet, doch mede in de bestaande rechtsverhouding, zij het enkel voor het vervolg.'

Met de woorden 'voor het vervolg' doelde hij op het feit dat eerst vanaf het moment van in werking treden materiële wijzigingen in de bestaande rechtsverhoudingen kunnen worden aangebracht.

Ook Hijmans van den Bergh maakt onderscheid tussen terugwerkende kracht in enge zin en terugwerkende kracht in ruime zin. Hij maakte echter een scherper onderscheid tussen beide begrippen dan Van Praag en gaf terugwerkende kracht in ruime zin daarom de benaming 'exclusieve werking'. Een wet heeft in de visie van Hijmans van den Berg exclusieve werking.⁴⁵

'wanneer zij onder de oude wet voorgevallen feiten van het oogenblik van haar in werking treden af als onder haar heerschappij geschied behandelt.'

De Die vond de term 'exclusieve werking' een ongelukkige keuze, omdat exclusiviteit geen voorrecht van de exclusieve werking alleen is, maar terugwerkende kracht een nog verdergaande vorm van exclusieve werking betreft. Hoewel Hijmans van den Bergh een scherp onderscheid wilde maken tussen de begrippen 'terugwerkende kracht in enge zin' en 'terugwerkende kracht in ruime zin', kwam het onderscheid tussen beide begrippen door de wijze waarop hij het begrip 'exclusieve werking' definieerde niet voldoende uit de verf. Om dit te verduidelijken noemt De Die een aantal voorbeelden.⁴⁶ In deze voorbeelden

44. Van Praag 1912, p. 97-98.

45. Hijmans van den Bergh 1928, p. 18-19; de term 'exclusieve werking' heeft hij ontleend aan F. Affolter, die zowel terugwerkende kracht als exclusieve werking vervatte onder de term 'Ausschlieslichkeit'.

46. De Die 1979, p. 260-261.

staat centraal dat bij gebruik van de door Hijmans van den Bergh gegeven definitie niet duidelijk is wanneer de rechtsgevolgen intreden: vóór of ná het inwerkingtredingsmoment.

Voorbeeld

Met ingang van 1 januari 1988 is art. 1:233 BW gewijzigd in die zin dat de leeftijd waarop een kind meerderjarig wordt, is verlaagd van 21 naar 18 jaar. Deze wijziging is met onmiddellijke werking in werking getreden.⁴⁷ Dit betekende dat iemand die op 1 januari 1988 de leeftijd van 20 jaar had, vanaf 1 januari 1988 meerderjarig werd en niet vanaf het moment dat hij de leeftijd van 18 jaar bereikte. In het laatste geval zou immers sprake zijn van inwerkingtreding met terugwerkende kracht, omdat de nieuwe wet dan werkt vanaf het moment dat deze persoon 18 jaar werd.

Bij gebruikmaking van de definitie van Hijmans van den Bergh zou de indruk kunnen ontstaan dat de meerderjarigheid is aangevangen op het moment dat de 18-jarige leeftijd werd bereikt. In dat geval zou er echter geen onderscheid zijn met het begrip 'terugwerkende kracht'. Ter voorkoming van onduidelijkheid over het antwoord op de vraag vanaf welk tijdstip de rechtsgevolgen aan een bepaald feit of toestand kunnen worden verbonden, is het gebruik van de term 'onmiddellijke werking' in de visie van De Die juister.⁴⁸

Knigge kwam met een geheel vernieuwende zienswijze op het gebruik van de begrippen onmiddellijke en exclusieve werking. Hij concludeert dat het beginsel van exclusieve werking naast dat van onmiddellijke werking betekenis heeft.⁴⁹ Een onmiddellijk werkende wet kan in zijn opvatting exclusief, maar ook eerbiedigend werken. De achterliggende gedachte van deze opvatting is dat terugwerkende kracht, onmiddellijke werking en uitgestelde werking in de visie van Knigge begrippen zijn die drie gelijksoortige werkingen van wetten in de tijd vertegenwoordigen. Het gaat bij alle drie werkingen om het begin van de periode ten aanzien waarvan de wet werkt. De begrippen 'exclusieve werking' en 'eerbiedigende werking' geven slechts aan ten aanzien van welke rechtsposities de wet werkt. Indien een wet met onmiddellijke werking in werking treedt en exclusief werkt, betekent dat dat ten tijde van de inwerkingtreding bestaande toestanden vanaf dat moment onder de heerschappij van de nieuwe wet vallen. Indien daarentegen sprake is van een wet die met onmiddellijke werking in werking treedt en eerbiedigend werkt, blijven de op het moment van inwerkingtreding bestaande toestanden onder de heerschappij van de oude wet vallen. Knigge concludeert dat exclusieve en eerbiedigende werking termen zijn met een beperkte praktische betekenis. Interpretatieproblemen die zich bij de

47. *Stb.* 1987, 588.

48. De Die 1979, p. 260; volgens De Die neemt de Hoge Raad in zijn arrest van 10 februari 1978, nr. 11 173, *NJ* 1979, 217 (m.nt. Bloembergen) bewust afstand van de term 'exclusieve werking' door te spreken over 'onmiddellijke – zgn. exclusieve – werking'.

49. Knigge 1984, p. 87-90.

onmiddellijke toepassing van de wet voordoen – dienen op het moment van in werking treden bestaande toestanden te worden geëerbiedigd? – kunnen met behulp van deze begrippen worden gekenmerkt.⁵⁰

Gelet op de hoeveelheid literatuur die de Overgangswet NBW heeft opgeleverd, kan wel worden gesteld dat die wet het onderzoek naar overgangsrecht nieuw leven heeft ingeblazen. De Overgangswet NBW beschouwt onmiddellijke werking als de hoofdregel van het overgangsrecht. De wetgever heeft – tegen het advies van de Raad van State in – gekozen voor het gebruik van deze term, en niet voor de term ‘exclusieve werking’. De achterliggende reden hiervan is dat de term ‘onmiddellijke werking’ duidelijk weergeeft vanaf welk moment de nieuwe wet van toepassing is, waardoor bovendien de afbakening ten opzichte van het begrip ‘terugwerkende kracht’ duidelijk wordt.⁵¹ Aanvankelijk was de hoofdregel van het overgangsrecht – in overeenstemming met aanwijzing 74 van de Aanwijzingen voor de wetgevingstechniek (thans: Aanwijzingen voor de regelgeving) – niet neergelegd in een bepaling. Desondanks besloot de wetgever – naar aanleiding van in de literatuur geuite kritiek omtrent de inhoud van het begrip ‘onmiddellijke werking’ – tot het opnemen van art. 68a Overgangswet NBW, waarin het begrip ‘onmiddellijke werking’ werd gedefinieerd.⁵² De bepaling luidt als volgt:

‘Van het tijdstip van haar in werking treden af is de wet van toepassing, indien op dat tijdstip is voldaan aan de door de wet voor het intreden van een rechtsgevolg gestelde vereisten, tenzij uit de volgende artikelen iets anders voortvloeit.’

Ook deze definitie is niet vrij van kritiek gebleven. Deze kritiek spitst zich toe op de woorden ‘dat tijdstip’. Door slechts iets te regelen voor de situatie waarin op het inwerkingtredingsmoment aan de voor het intreden van een rechtsgevolg gestelde vereisten wordt voldaan, worden op het inwerkingtredingsmoment bestaande toestanden ten aanzien waarvan het rechtsgevolg pas op een later moment intreedt buiten beschouwing gelaten. Over de vraag of dat terecht is, zijn de meningen verdeeld.⁵³

Voorts is kritiek geuit op het onderscheid dat de wetgever inzake het overgangsrecht NBW maakt tussen terugwerkende kracht en onmiddellijke werking. Volgens de wetgever heeft onmiddellijke werking niets met terugwerkende kracht te maken. In de literatuur wordt vermoed dat de wetgever dit scherpe onderscheid maakt, om te voorkomen dat in strijd met art. 4 Wet AB wordt

50. Knigge 1984, p. 113.

51. Van der Beek 1992, p. 29.

52. De Vries Lentsch-Kostense 1992, p. 26.

53. Van der Beek 1992, p. 31, De Vries Lentsch-Kostense 1991, p. 171 en De Vries Lentsch-Kostense 1992, p. 27 zijn van mening dat art. 68a Overgangswet NBW beter ruimer had kunnen worden geformuleerd.

gehandeld.⁵⁴ Zoals uit het voorgaande blijkt, komt deze gedachte echter niet overeen met de in de literatuur heersende opvatting. Jarenlang werd immers al een duidelijk verband tussen terugwerkende kracht en onmiddellijke werking gelegd. Prast wijst er bijvoorbeeld op dat de onmiddellijke invoering van art. 44 Wet IB 1964 op 1 januari 1965, welke bepaling mede van toepassing is op stortingen op aandelen na 31 december 1945, in feite terugwerkende kracht heeft.⁵⁵ Brunner geeft een en ander kernachtig als volgt weer:⁵⁶

‘In gevallen waarin onmiddellijke toepassing van de nieuwe wet op overganggevallen tot gelijke uitkomst leidt als wanneer de wet formeel terugwerkende kracht zou hebben, kleven aan onmiddellijke toepassing van de nieuwe wet precies dezelfde bezwaren als aan terugwerkende kracht.’

Haazen acht de benadering van de wetgever in het kader van de totstandkoming van de Overgangswet NBW onwenselijk vanwege haar immuniserend karakter.⁵⁷ De discussie over de rechtvaardigheid van onmiddellijke werking wordt op deze wijze ontlopen. Haazen maakt dan ook onderscheid tussen enerzijds zuivere onmiddellijke werking en anderzijds onmiddellijke werking met terugwerkende kracht. Indien de rechtsgevolgen van de nieuwe regel ook na de inwerkingtreding niet aan op het moment van inwerkingtreding bestaande rechtstoestanden worden verbonden, is terugwerking uitgesloten, zodat kan worden gesproken van zuivere onmiddellijke werking.⁵⁸ Indien de rechtsgevolgen na de inwerkingtreding ook op het moment van inwerkingtreding bestaande toestanden worden toegepast, is sprake van onmiddellijke werking met terugwerkende kracht.

Volgens aanwijzing 166 AR houdt onmiddellijke werking het volgende in:

‘Een nieuwe regel is niet slechts van toepassing op hetgeen na haar inwerkingtreding voorvalt, doch ook op hetgeen bij haar inwerkingtreding bestaat, zoals bestaande rechtsposities en verhoudingen.’

Opvallend is dat in de Aanwijzingen voor de regelgeving expliciet wordt gesproken over rechtsposities en verhoudingen, maar dat feiten slechts impliciet aan de orde komen. Ook Haazen vestigt met name de aandacht op de behandeling

54. Brunner 1991, p. 342 en Haazen 2001, p. 395.

55. Prast 1978, p. 6 in navolging van Duk en Jeukens 1965, p. 26.

56. Brunner 1991, p. 343. Brunner merkt op p. 342 voorts op dat men in Duitsland en in Frankrijk al lang geleden heeft ontdekt, dat naast formeel terugwerkende kracht ook materieel terugwerkende kracht dient te worden onderscheiden. Materieel terugwerkende kracht noemt men in Duitsland ‘*unechte Rückwirkung*’ of ‘*Rückwirkung ex nunc*’. In Frankrijk valt materieel terugwerkende kracht onder het verbod van terugwerkende kracht, aldus Brunner.

57. Haazen 2001, p. 396.

58. Haazen 2001, p. 397; Haazen merkt op p. 396 op dat zuivere onmiddellijke werking gelijkstaat aan hetgeen hier te lande ‘*eerbiediging*’ wordt genoemd.

van rechtstoestanden. Hijmans van den Bergh achtte daarentegen alleen feiten van belang.⁵⁹ Als wordt gesproken over een ontstane rechtsbetrekking betekent dat volgens hem alleen dat de wet bepaalde feiten rechtens relevant heeft geacht en daaraan een rechtsgevolg heeft gehecht. Zoals ik hierna zal beschrijven, acht ik in dit onderzoek zowel feiten als toestanden van belang.⁶⁰

Geconcludeerd kan worden dat de opvattingen in de literatuur over de betekenis van onmiddellijke werking geenszins gelijkkluidend zijn. Hierna zal ik aan de hand van hetgeen is besproken tot een eigen definitie komen.

2.5.2 *Keuze definitie*

Kenmerkend voor het belastingrecht is dat zich meestal eerst een (belastbaar) feit moet voordoen voordat de gevolgen van een heffingswet kunnen intreden. Op het eerste gezicht lijkt een overgangsrechtelijke kwestie dan niet aan de orde. Een werkende wet verbindt immers rechtsgevolgen aan de feiten die zich na aanvang van de werking voordoen, zodat hierover geen onduidelijkheid lijkt te kunnen ontstaan. Een genuanceerdere opvatting is evenwel op zijn plaats indien een feit verband houdt met een situatie of positie die reeds bij aanvang van de werking bestond, maar die geen belastbaar feit vormt. Een dergelijke situatie of positie duid ik aan als 'toestand'. Ten aanzien van bestaande toestanden staan de fiscale rechtsgevolgen al vast; het wachten is alleen op het moment waarop de rechtsgevolgen zullen intreden (het belastbare feit). Een voorbeeld waarin deze problematiek speelt, is de invoering van de zogenoemde bijeenregeling per 1 januari 2004. De regeling suggereert dat zij alleen werkt ten aanzien van posterieure feiten, namelijk de nadien betaalde hypotheekrente. Doordat echter het verschil tussen de waarde in het economische verkeer van de eigen woning en de eigenwoningschuld op 1 januari 2004 mede bepalend is voor de omvang van de hypotheekrenteaftrek na 1 januari 2004, worden de feiten die verband houden met een op het inwerkingtredingsmoment bestaande toestand al beheerst door de nieuwe wet.⁶¹ Feiten die verband houden met een toestand die op het moment van aanvang van de werking al bestond, nemen binnen het overgangsrecht derhalve een andere plaats in dan feiten die verband houden met toestanden die pas op een later moment zijn ontstaan. De laatstgenoemde feiten leveren geen problemen op binnen het overgangsrecht. Zij houden immers op geen enkele wijze verband met de oude wet. Opmerking verdient dat het mogelijk is dat het benodigde feit nooit intreedt. In het kader van de bijeenregeling is dat bijvoorbeeld mogelijk indien de eigen woning wordt verkocht en vervolgens een huurwoning wordt betrokken. Bij het zoeken naar een oplossing voor een dergelijk overgangsrechtelijk probleem moet daarom niet alleen worden gekeken naar de op het werkingsmoment bestaande toe-

59. Hijmans van den Bergh 1956, p. 10.

60. Zo ook Geppaart in Prast 1979, p. 10 en par. 1.4.2.

61. Vgl. Schuiver en Ruijschop 2003, p. 1808 en Verhoeven 2005, p. 16.

standen, maar tevens naar de feiten die in de toekomst aan die toestanden kunnen worden gerelateerd. Indien een dergelijk feit zich namelijk niet voordoet, is het bieden van een overgangsrechtelijke oplossing niet nodig.

Er zijn echter ook toestanden aan te wijzen waaraan wel direct op het werkingsmoment fiscale gevolgen worden verbonden. In dit verband kan worden gedacht aan een kapitaalverzekering eigen woning die bij het vervallen van het regime voor kapitaalverzekeringen eigen woning direct op het werkingsmoment tot de rendementsgrondslag van box 3 zou moeten worden gerekend. Gelet op de gegeven voorbeelden, acht ik het noodzakelijk dat in een definitie van onmiddellijke werking aandacht wordt besteed aan zowel feiten als toestanden.

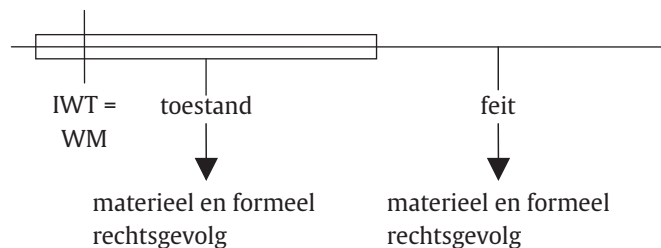
Het onderscheid dat Haazen aanbrengt tussen onmiddellijke werking met terugwerkende kracht en zuivere onmiddellijke werking wil ik niet als zodanig in een definitie van onmiddellijke werking laten terugkomen. Zoals in par. 2.9.3 en 2.9.4 zal blijken, kan elke werkingsregel een 'verborgen' aspect van terugwerkende kracht in zich hebben. Onmiddellijke werking met terugwerkende kracht is daarom veel meer een gevolg van werking dan een eigenschap van de werkingsregel onmiddellijke werking. Zuivere onmiddellijke werking is gelijk aan eerbiedigende werking.⁶² Eerbiedigende werking is een vorm van overgangsrecht die naar mijn mening tot de overgangsmaatregelen moet worden gerekend (par. 2.7).

Een laatste element dat in een goede definitie van onmiddellijke werking niet mag ontbreken is dat de werking aanvangt op het moment van in werking treden.

Onmiddellijke werking definieer ik in het kader van dit onderzoek in het licht van het voorgaande als volgt:

Een wet verbindt vanaf het inwerkingtredingsmoment rechtsgevolgen aan op het inwerkingtredingsmoment bestaande toestanden alsmede aan feiten die zich op of na het inwerkingtredingsmoment voordoen.

Schematisch kan onmiddellijke werking als volgt worden weergegeven:



Het kenmerkende verschil met terugwerkende kracht is dat de nieuwe regel geen invloed heeft op de materiële belastingschuld over de periode voorafgaand aan het inwerkingtredingsmoment.

62. Zo ook Haazen 2001, p. 396.

Wat betreft de te hanteren terminologie is uit het voorgaande reeds gebleken dat voor het begrip 'onmiddellijke werking' verschillende termen in omloop zijn. Gedacht kan worden aan de termen 'exclusieve werking', 'retrospectieve werking', 'werking ex-nunc' of 'rechtstreekse werking'. Géén van deze alternatieven geeft naar mijn mening duidelijk aan hoe de werking van de wet is geregeld ten opzichte van het tijdstip van in werking treden. Om die reden zal ik deze alternatieven niet gebruiken.

2.5.3 *Herkennen van onmiddellijke werking*

Als de inwerkingtredingsbepaling niets vermeldt omtrent de werking, is de hoofdregel, onmiddellijke werking, van toepassing.⁶³ De inwerkingtredingsbepaling van een wet vermeldt in het algemeen:

'Deze wet treedt in werking met ingang van (...).'

Indien geen aanvullende bepalingen zijn opgenomen ten aanzien van de werking van de wet, is dus sprake van onmiddellijke werking. Een dergelijke inwerkingtredingsbepaling wil niet zeggen dat er geen sprake is van overgangsrecht. Ook de onmiddellijke werking is immers een temporele werking die de overgang van een oude naar een nieuwe wet regelt.⁶⁴

2.6 *Uitgestelde werking*

Hiervoor heb ik de werkingsregels terugwerkende kracht (par. 2.4) en onmiddellijke werking (par. 2.5) behandeld. In deze paragraaf bespreek ik de derde werkingsregel: uitgestelde werking.

2.6.1 *Algemeen juridische achtergrond*

Door de meeste auteurs wordt uitgestelde werking als een vorm van eerbiedigende werking beschouwd.⁶⁵ Hierdoor krijgt het begrip in de literatuur niet veel aandacht. Hijmans van den Bergh onderscheidt naast terugwerkende kracht en

63. Dit uitgangspunt wordt thans algemeen aanvaard blijktens de toelichting bij aanwijzing 166 AR en specifiek voor het belastingrecht o.a. HR 2 mei 2001, nr. 36 199, *BNB* 2001/319 (m.nt. Feteris) en HR 29 maart 2002, nr. 36 655, *BNB* 2002/255 (m.nt. Feteris).

64. De meningen zijn hierover verdeeld. Haazen 2001, p. 397, vermeldt dat de zuivere onmiddellijke werking niet altijd tot het terrein van het overgangsrecht behoort. In HR 24 juli 2001, nr. 35 710, *BNB* 2001/375 (concl. Wattel; m.nt. J. den Boer), oordeelt de Hoge Raad naar mijn mening ten onrechte: 'Ingevolge artikel XIX, lid 1, van laatstvermelde wet is artikel 31 van de Wet in werking getreden op 1 januari 1997. Niet is voorzien in overgangsrecht. Mitsdien heeft artikel 31 van de Wet onmiddellijke werking.' In gelijke zin Hof Amsterdam 18 april 1995, nr. 04/0490, *V-N* 1995, p. 2288, pt. 9. Voermans 2000, p. 10 bestempelt onmiddellijke werking als een 'overgangsrechtelijk reserveregime'.

65. Zie over eerbiedigende werking nader par. 2.6.21 en par. 3.4

exclusieve werking nog één andere functie: de eerbiedigende. De eerbiedigende functie bewerkstelligt in zijn opvatting dat feiten onder de oude wet voorgevallen, ook tijdens de heerschappij van de nieuwe wet nog naar de oude wet beoordeeld moeten worden.⁶⁶ De Die merkt met betrekking tot deze definitie op dat Hijmans van den Bergh onder de noemer 'eerbiedigende werking' ten onrechte uitgestelde werking en niet-werken samenvoegt, hetgeen het inzicht niet ten goede komt.⁶⁷ Met niet-werken bedoelt De Die dat de nieuwe wet op bepaalde gevallen niet van toepassing is.⁶⁸ Hierna zal blijken dat die situatie overeenkomt met de gangbare opvatting van het begrip 'eerbiedigende werking'.

Knigge analyseert de theorie van Hijmans van den Bergh en brengt een duidelijk onderscheid aan tussen eerbiedigende werking en uitgestelde werking. Uitgestelde werking noemt hij een tegenpool van terugwerkende kracht. Eerbiedigende werking is een term met beperkte, praktische betekenis.⁶⁹ Knigge definieert uitgestelde werking als volgt:⁷⁰

'[Er wordt] onderscheid gemaakt tussen de periode waarin de wet als maatstaf van waardering geldt en de periode waarin de te waarden feiten moeten zijn voorgevallen. De eerste periode vangt per definitie aan op het tijdstip waarop de wet in werking treedt. (...) Vangt de tweede periode aan op een later gelegen tijdstip, dan heeft men uitgestelde werking.'

Uitgestelde werking geeft – net als terugwerkende kracht en onmiddellijke werking – het begin van de periode aan ten aanzien waarvan de wet werkt, aldus Knigge. In dit opzicht verschillen deze drie werkingsvarianten van exclusieve en eerbiedigende werking.⁷¹

Van der Beek maakt niet zo'n scherp onderscheid tussen eerbiedigende werking en uitgestelde werking als Knigge, en rekent zowel eerbiedigende werking als uitgestelde werking tot de werkingsregels. Van uitgestelde werking is in zijn opvatting sprake indien:⁷²

'de nieuwe wet – in tegenstelling tot hetgeen eerbiediging van het oude recht te zien geeft – wèl toepasselijk [wordt] op de toestand die bestond bij haar inwerkingtreding, maar niet direct: de werking van de nieuwe wet neemt pas een aanvang enige tijd nadien.'

66. Hijmans van den Bergh 1928, p. 19.

67. De Die 1979, p. 259.

68. De Die 1979, p. 258.

69. Knigge 1984, p. 113, zie ook onderdeel 2.5.1.

70. Knigge 1984, p. 87-88.

71. Knigge 1984, p. 87; zo ook Harkema 1996, p. 623. Een gelijkkluidende opvatting kan worden gevonden in *Kamerstukken I* 1994/95, 23 046, nr. 79d, p. 8.

72. Van der Beek 1992, p. 42.

Het kenmerkende verschil met eerbiedigende werking is dat de nieuwe wet in beginsel wel degelijk op de bij de inwerkingtreding bestaande rechtstoestand van toepassing kan zijn, met dien verstande dat dit pas na enige tijd kan geschieden. In geval van eerbiedigende werking blijft het oude recht van toepassing op een rechtstoestand zoals die bij inwerkingtreding bestond.⁷³

Knigge en Van der Beek geven in hun definitie van uitgestelde werking duidelijk aan dat de werking van de wet enige tijd na de inwerkingtreding aanvangt. Popelier legt in haar definitie daarentegen de nadruk op de toepassing ten aanzien van bepaalde feiten. Zij definieert uitgestelde werking als volgt:⁷⁴

‘Een norm heeft uitgestelde werking, wanneer hij de oude regeling slechts voorlopig nog van toepassing laat op bepaalde rechtsfeiten, die nochtans dateren van na zijn inwerkingtreding. Na verloop van tijd valt ook deze categorie van rechtsfeiten onder de nieuwe regeling.’

Van eerbiedigende werking is in haar opvatting sprake als de oude norm van toepassing blijft op bepaalde rechtsfeiten die dateren van na de inwerkingtreding. Opvallend is dat Popelier vereist dat de nieuwe regel niet van toepassing is op ná het inwerkingtredingsmoment voorgevallen feiten. Haazen merkt op dat deze Belgische insteek waarschijnlijk juist is, maar gaat in zijn definitie van eerbiedigende werking toch ervan uit dat de nieuwe regel niet werkt jegens óp het inwerkingtredingsmoment bestaande rechtstoestanden. Eerbiedigende werking betekent volgens hem dat de wettelijke bepaling weliswaar vanaf de inwerkingtreding geldt, maar niet zal worden toegepast op een ten tijde van de inwerkingtreding reeds bestaande rechtstoestand.⁷⁵ Met betrekking tot uitgestelde werking acht Haazen het wel mogelijk dat de nieuwe wet nog niet werkt voor ná de inwerkingtreding ontstane rechtstoestanden. Hij beschouwt uitgestelde werking derhalve niet als een vorm van eerbiedigende werking, namelijk eerbiediging voor een bepaalde periode. Uitgestelde werking is volgens Haazen:⁷⁶

‘de overgangsrechtelijke variant waarbij een wettelijke bepaling weliswaar vanaf de inwerkingtreding geldt, maar *nog* niet wordt toegepast op een ten tijde van de inwerkingtreding reeds bestaande of na inwerkingtreding ontstane rechtstoestand. Bij uitgestelde werking is de wettelijke bepaling dus wel reeds in werking getreden en vanaf deze inwerkingtreding *geldt* zij. Maar zij wordt nog niet toegepast.’

73. Van der Beek 1992, p. 37 en p. 42.

74. Popelier 1997, p. 594 en Popelier 1999a, p. 32; in vergelijkbare zin Eijlander en Voermans 2000, p. 168.

75. Haazen 2001, p. 398.

76. Haazen 2001, p. 399.

Evenals hij bij onmiddellijke werking deed, maakt Haazen onderscheid tussen verschillende varianten van uitgestelde werking. Indien de nieuwe regel alleen wordt toegepast op toekomstige rechtstoestanden, ontstaan na ommekomst van het uitstel, is sprake van uitgestelde werking zonder onmiddellijke werking. Als de regel na ommekomst van het uitstel wordt toegepast op rechtstoestanden ontstaan vóór de inwerkingtreding van de regel, is sprake van uitgestelde werking met terugwerkende kracht en bij toepassing op ná de inwerkingtreding ontstane rechtstoestanden, is sprake van uitgestelde werking met onmiddellijke werking.⁷⁷

In de Aanwijzingen voor de regelgeving wordt uitgestelde werking wel weer als een vorm van eerbiedigende werking beschouwd.⁷⁸ Aanwijzing 169 vermeldt:

‘Een nieuwe regeling kan een daarvoor geldende regeling blijvend (eerbiedigende werking) of voor een bepaalde periode (uitgestelde werking) van toepassing laten op nader aangeduide feiten of verhoudingen.’

Naast het onderscheid tussen uitgestelde werking en eerbiedigende werking komt in de literatuur ook het onderscheid met uitgestelde inwerkingtreding aan bod.⁷⁹ Popelier benadrukt dat uitgestelde inwerkingtreding geen vorm van uitgestelde werking is, omdat het inwerkingtredingsmoment geldt als ijkpunt voor de werkingsregel. Van uitgestelde inwerkingtreding is sprake indien de periode tussen bekendmaking en inwerkingtreding meer dan twee maanden beloopt (zie par. 2.2.1).

2.6.2 *Keuze definitie*

Uit de hiervoor beschreven achtergrond van het begrip ‘uitgestelde werking’ volgt dat verschillende opvattingen bestaan over de inhoud van dit begrip. Een aantal auteurs (Popelier, Eijlander en Voermans) gaat ervan uit dat uitgestelde werking bewerkstelligt dat de nieuwe regel ten aanzien van bepaalde feiten gedurende een bepaalde periode niet van toepassing is. Andere auteurs (Knigge, Van der Beek, Haazen) menen dat de nieuwe regel gedurende een bepaalde periode geheel niet werkt. Teneinde een definitie te kunnen geven van uitgestelde werking waarin een oplossing wordt geboden voor deze verschillende opvattingen, moet naar mijn mening worden teruggekeerd naar de kenmerkende verschillen tussen eerbiedigende en uitgestelde werking.

77. Haazen 2001, p. 400.

78. Dit uitgangspunt wordt gevolgd in de Notitie TWK, p. 5.

79. Vgl. Voermans 2000, p. 9, Haazen 2001, p. 402, Weggeman 2001, p. 88, Popelier 1997, p. 594 en Lubbers 2005, p. 18.

2.6.2.1 *Het onderscheid tussen eerbiedigende en uitgestelde werking en uitgestelde inwerkingtreding*

Met betrekking tot eerbiedigende werking zijn de meeste auteurs het erover eens dat het bewerkstelligt dat de nieuwe regel niet van toepassing is op bepaalde nader omschreven ten tijde van de inwerkingtreding bestaande toestanden (zie ook par. 3.4.1). Dit betekent dat de nieuwe regel vanaf het inwerkingtredingsmoment geldt en werkt, maar (nog) niet op alle rechtstoestanden van toepassing is. Gelet op de werking vanaf het inwerkingtredingsmoment, is derhalve sprake van onmiddellijke werking. De toepassing van de nieuwe regel op bepaalde toestanden kan worden voorkomen door het treffen van een overgangsmaatregel in de vorm van eerbiedigende werking. De eerbiedigende werking kan slechts betrekking hebben op *bepaalde* toestanden of feiten. Indien de eerbiedigende werking zich tot alle rechtsgevolgen zou uitstrekken, heeft de nieuwe regel praktisch nog geen betekenis en moet worden geconcludeerd dat hij wel geldt, doch (nog) geen werking heeft. Deze betekenis wordt niet aan het begrip 'eerbiedigende werking' gegeven, waardoor kan worden geconcludeerd dat eerbiedigende werking slechts de *toepassing* van een werkende regel ten aanzien van bepaalde feiten en toestanden beperkt. De eerbiediging kan plaatsvinden gedurende een onbepaalde tijd – zolang de desbetreffende toestanden of feiten zich blijven voordoen – of gedurende een bepaalde tijd. Ook wanneer voor een bepaalde tijd eerbiedigende werking wordt toegekend, wordt dit in de praktijk eerbiedigende werking – en geen uitgestelde werking – genoemd. De volgende aan de parlementaire behandeling ontleende passages kunnen dit illustreren:

'Wel is voor de eerbiedigende werking voor deze saldolijfrenten een horizonbepaling opgenomen die ertoe leidt dat voor saldolijfrenten die op 31 december 2020 nog niet (geheel) zijn afgewikkeld, op dat moment een verplichte overheveling naar box III (de vermogensrendementsheffing) dient plaats te vinden.'⁸⁰

'Voor wat betreft de waardering is een eerbiedigende werking opgenomen met een looptijd van vijf jaar.'⁸¹

Nu de toepassing van de oude regel op bepaalde feiten en toestanden gedurende een beperkte tijd, in de praktijk – naar mijn mening terecht – eerbiedigende

80. *Kamerstukken II 1998/99*, 26 728, nr. 3, p. 17 inzake hfdst. 2 art. I onderdeel O Inv.w. Wet IB 2001 welke bepaling kort gezegd eerbiedigende werking tot 2021 regelt voor lijfrente-uitkeringen ter zake waarvan onder de Wet IB 1964 geen premies in aftrek konden worden gebracht.

81. *Kamerstukken II 1997/98*, 25 721, nr. 5, p. 20 inzake aanpassingen in het aandelenoptie-regime. Op aandelenoptierechten die vóór inwerkingtreding van het nieuwe regime zijn overeengekomen blijft gedurende vijf jaar het oude waarderingsforfait van toepassing.

werking wordt genoemd, moet het begrip 'uitgestelde werking' iets anders inhouden dan de toepassing van de oude regel op nader aangeduide feiten en toestanden gedurende een bepaalde periode. Dat eerbiedigende werking een ander karakter heeft dan uitgestelde werking leid ik ook af uit de meningen van met name Knigge en Haazen ten aanzien van de inhoud van beide begrippen. Beide auteurs spreken – kort gezegd – in geval van eerbiedigende werking over de toepassing van de wet in een concreet geval. In geval van uitgestelde werking spreken zij respectievelijk over de periode waarin de te waarderen feiten moeten zijn voorgevallen en het buiten toepassing laten van de regeling.

Van uitgestelde werking moet ook uitgestelde inwerkingtreding worden onderscheiden. Van uitgestelde inwerkingtreding is sprake als de periode tussen bekendmaking van een wet en de inwerkingtreding meer dan twee maanden bedraagt. In de laatstgenoemde situatie wordt de inwerkingtreding dus uitgesteld, terwijl bij uitgestelde werking juist de werking wordt uitgesteld.

2.6.2.2 De inhoud van het begrip 'uitgestelde werking'

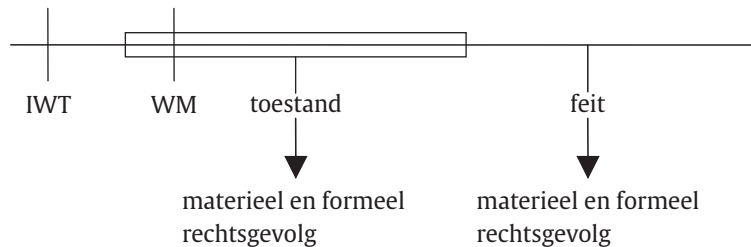
Uit het voorgaande leid ik af dat uitgestelde werking tot doel heeft de nieuwe regeling ná de inwerkingtreding gedurende een bepaalde periode *volledig* buiten toepassing te laten. Indien de regeling namelijk gedeeltelijk – met betrekking tot bepaalde feiten en toestanden – buiten toepassing blijft, is immers sprake van eerbiedigende werking. Een regeling die in het geheel niet van toepassing is, komt overeen met een regeling die niet werkt. Het verband tussen uitgestelde werking en het werken van een wet wordt duidelijk gelegd door Knigge en Van der Beek. Haazen is hierin wat minder expliciet, hetgeen kan worden veroorzaakt door de afwijkende terminologie die hij hanteert.⁸² Met Knigge en Van der Beek ben ik van mening dat uitgestelde werking inhoudt dat de nieuwe wet eerst na een periode ná de inwerkingtreding gaat werken. Dit betekent dat de nieuwe regel na inwerkingtreding vooralsnog niet werkt ten aanzien van op het inwerkingtredingsmoment bestaande en nadien ontstane toestanden.

In het licht van het voorgaande definieer ik *uitgestelde werking* als volgt:

Een wet geldt, maar gedurende een vastgestelde periode werkt zij nog niet ten aanzien van op het inwerkingtredingsmoment bestaande of nadien ontstane toestanden alsmede ten aanzien van feiten die zich in de periode tussen inwerkingtreding van de wet en aanvang van de werking voordoen.

82. Haazen maakt geen onderscheid tussen werken en toepassen omdat hij geen werkingsregels en overgangsmaatregelen onderscheidt. Werking van een wet houdt in zijn visie toepassing in; Haazen 2001, p. 387.

Schematisch kan uitgestelde werking als volgt worden weergegeven:



Op het moment dat de werking van de nieuwe wet aanvangt, vallen toestanden die op dat moment bestaan alsmede feiten die zich nadien voordoen onder haar werkingssfeer.

Het kenmerkende verschil tussen uitgestelde werking en uitgestelde inwerkingtreding is dat in de eerste situatie de inwerkingtreding op een eerder moment plaatsvindt en de werking wordt uitgesteld, terwijl in de tweede situatie juist de inwerkingtreding wordt uitgesteld en de werking veelal gelijk met de uitgestelde inwerkingtreding aanvangt. Uitgestelde inwerkingtreding kan goed als alternatief voor uitgestelde werking worden gebruikt.

2.6.3 Herkennen van uitgestelde werking in de praktijk

Dat een regel uitgestelde werking heeft, kan zowel uit de inwerkingtredingsbepaling als uit de wet zelf blijken. In de Aanwijzingen voor de regelgeving zijn hieromtrent geen voorschriften opgenomen. Indien de uitgestelde werking in de inwerkingtredingsbepaling is opgenomen, kan dat als volgt zijn vermeld:⁸³

‘Deze wet treedt in werking met ingang van (...), met dien verstande dat artikel (...), onderdeel (...) voor het eerst toepassing vindt met ingang van (...).’

De laatste tijd wordt ook regelmatig in de wet zelf vermeld dat een regel met uitgestelde werking in werking treedt. Daarbij wordt de volgende tekst gebruikt:⁸⁴

‘De wet (...) wordt met ingang van (...) als volgt gewijzigd: (...)’

83. Zie bijv. art. XXII Wet van 18 december 2003 tot wijziging van enkele belastingwetten c.a. (Overige fiscale maatregelen 2004), *Stb.* 2003, 527 inzake een aanpassing van art. 2 lid 4 Wet VPB 1969 waarvan de werking op 8 oktober 2004 is aangegeven, terwijl de wet op 1 januari 2004 in werking is getreden.

84. Zie bijv. art. II, art. IIIA en art. XI Wet van 15 december 2005 (Belastingplan 2006), *Stb.* 2005, 683.

Van een zeer beperkte uitgestelde werking wordt wel gebruikgemaakt indien de inflatiecorrectie moet worden toegepast voordat een op 1 januari in werking getreden regel toepassing kan vinden.⁸⁵

2.7 Functie van eerbiedigende werking

In onderdeel 2.6.2.1 heb ik geconcludeerd dat eerbiedigende werking een ander karakter heeft dan uitgestelde werking. Waar uitgestelde werking de werking van een wet regelt, bepaalt eerbiedigende werking of de wet ten aanzien van bepaalde feiten of toestanden mag worden toegepast. Veel auteurs zijn echter een andere mening toegedaan. Zij onderscheiden vier temporele functies, namelijk onmiddellijke werking, uitgestelde werking, terugwerkende kracht en eerbiedigende werking en maken geen onderscheid tussen werkingsregels en overgangsmaatregelen zoals dat door mij is aangebracht. In de literatuur zijn echter ook meningen te vinden waaruit ik afleid dat er naast werkingsregels wel degelijk nog een andere categorie van overgangsrechtelijke regels kan worden onderscheiden.⁸⁶ Gelet op deze opvattingen – die worden uiteengezet in par. 3.2 – alsmede de wijze waarop in het belastingrecht invulling wordt gegeven aan het begrip ‘eerbiedigende werking’ – namelijk door middel van materiële bepalingen – meen ik dat eerbiedigende werking niet tot de werkingsregels maar tot de overgangsmaatregelen moet worden gerekend. Dit type overgangsmaatregel wordt nader behandeld in par. 3.4.

2.8 Aanknopingspunt voor werking

2.8.1 Relevante feiten en toestanden

In par. 2.3 heb ik het begrip ‘werkingsregels’ geïntroduceerd. Een werkingsregel geeft aan *in welke periode* feiten zich moeten aandienen en toestanden zich moeten bevinden, wil de wet daaraan rechtsgevolgen kunnen verbinden. In dit kader heb ik drie varianten onderscheiden: aanvang van werking vóór het inwerkingtredingsmoment (terugwerkende kracht; par. 2.4), aanvang van werking op het inwerkingtredingsmoment (onmiddellijke werking; par. 2.5) en aanvang van werking ná het inwerkingtredingsmoment (uitgestelde werking; par. 2.6). Voor een juiste toepassing van de werkingsregel is evenwel van belang om vast te stellen *welk feit of welke toestand* voor de werking van een regel relevant is. Met andere woorden: wat is het aanknopingspunt voor werking van een regel?

Een voorbeeld illustreert de relevantie van deze vraag. Met ingang van 1 januari 2007 zijn nagenoeg alle termijnen voor verliesverrekening in de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969 aangepast. Een van deze aanpassingen behelst een

85. Zie bijv. Wet van 14 december 2006 (Belastingplan 2007), art. XXVII lid 1, *Stb.* 2006, 682.

86. O.a. Knigge 1984, p. 87-90 (zie ook par. 3.3.1), Polman 1984, p. 149, Lubbers 2004, p. 15.

verkorting van de termijn voor achterwaartse verliesverrekening als bedoeld in art. 20 lid 2 Wet VPB 1969 van drie tot één jaar. Deze aanpassing is met onmiddellijke werking in werking getreden zonder dat is voorzien in een aanvullende overgangsmaatregel. De vraag rijst of de nieuwe regel voor het eerst van toepassing is op

1. verliezen die vanaf 1 januari 2007 worden geleden;
2. winsten die vanaf 1 januari 2007 worden genoten; of
3. verliesverrekeningen die vanaf 1 januari 2007 plaatsvinden.

In de eerstgenoemde opvatting kan een verlies dat in 2006 is geleden nog drie jaar achterwaarts worden verrekend. Volgens de tweede opvatting zouden in elk geval verliezen uit 2009 nog achterwaarts kunnen worden verrekend met winst uit 2006 en in de derde opvatting kunnen verliezen over 2006 die in 2007 worden vastgesteld, nog slechts worden verrekend met winsten over 2005.⁸⁷ Kennis over de vraag bij welk feit de verliesverrekeningsregels aanknopen is derhalve vereist om de gevolgen van werking van een nieuwe regel te kunnen vaststellen.⁸⁸ Aan feiten die zich vóór aanvang van de werking hebben voorgedaan, heeft de oude regel reeds rechtsgevolgen verbonden. De nieuwe regel kan daarin in beginsel geen verandering meer brengen omdat hij eerst vanaf het werkingsmoment materiële rechtsgevolgen kan verbinden aan op het werkingsmoment bestaande toestanden en feiten die zich op of na het werkingsmoment voordoen.⁸⁹ Aan de feiten die zich ná aanvang van de werking aandienen, verbindt de nieuwe regel wel rechtsgevolgen.

Bij veel regels is het eenvoudig om vast te stellen bij welk feit of welke toestand zij aanknopen. Art. 3.120 lid 1 aanhef en onderdeel a Wet IB 2001 verbindt aan rentebetalingen ter zake van een eigenwoningschuld (feit) onder bepaalde voorwaarden het rechtsgevolg dat die rente aftrekbaar is. Art. 9.4 lid 1 onderdeel a Wet IB 2001 verbindt aan materiële belastingschulden waarbij de verschuldigde belasting het saldo van de voorheffingen met meer dan het in art. 9.4 genoemde bedrag te boven gaat (toestand) het rechtsgevolg dat een aanslag wordt opgelegd. Art. 13 lid 1 Wet VPB 1969 verbindt aan bepaalde aandelenparticipaties (toestand) het rechtsgevolg dat de voordelen uit hoofde van de deelneming niet tot de winst behoren.

Opgemerkt dient te worden dat de rechtsgevolgen van een regel die aanknoopt bij toestanden vaak pas intreden als zich een bepaalde gebeurtenis of een bepaald feit heeft voorgedaan. Hiervan is bijvoorbeeld sprake in de twee laatstgenoemde voorbeelden. Aan deelnemingen worden eerst rechtsgevolgen verbonden als een voordeel uit de deelneming wordt genoten. Aan niet-

87. Zie over deze problematiek ook Bravenboer 2005, par. 4 en Schuiver-Bravenboer 2006c, par. 2.

88. Vgl. Knigge 1984, p. 20 en De Die 1991, p. 819. Vgl. Popelier 1999b, p. 11 waar zij opmerkt dat de wetgever de temporele functie kan manipuleren door de keuze van het relevante rechtsfeit.

89. Een uitzondering vormt de correctieregeling die wordt besproken in par. 3.9.

geformaliseerde belastingschulden worden pas rechtsgevolgen verbonden als de aanslag wordt opgelegd. De regel die werkt op het moment dat die gebeurtenis plaatsvindt, bepaalt de inhoud van het rechtsgevolg. Dit betekent dat de verlaging van het bedrag in art. 9.4 lid 1 Wet IB 2001 van € 217 naar € 40, welke wijziging met ingang van 1 januari 2005 met onmiddellijke werking in werking is getreden,⁹⁰ werkt ten aanzien van alle aanslagen die na 31 december 2004 worden opgelegd, ongeacht op welk belastingjaar zij betrekking hebben. Indien een regel geen rechtsgevolgen verbindt aan toestanden, doch aan feiten, kan de invoering van een regel ook tot afstel van de rechtsgevolgen leiden.

Het is evenwel ook mogelijk dat een regel wel direct rechtsgevolgen verbindt aan toestanden. In dat geval vormt de toestand zelf het rechtsfeit. Een voorbeeld van een dergelijke toestand is een aanspraak op ouderdomspensioen. Indien de voorwaarden worden aangescherpt waaronder fiscaal gefacilieerd pensioen kan worden opgebouwd, wordt – bij het ontbreken van een overgangsmaatregel – aan een bestaande pensioenaanspraak, die volgens de nieuwe regels bovenmatig is, direct op het moment van aanvang van werking van de aangescherpte voorwaarden het rechtsgevolg verbonden dat de aanspraak wordt belast.

2.8.2 *Hulpmiddel: onderscheid materieel en formeel belastingrecht*

Uit par. 2.8.1 volgt dat bij het beantwoorden van de vraag aan welke feiten en toestanden een nieuwe regel rechtsgevolgen verbindt, in eerste instantie moet worden beoordeeld wat de inhoud van een regel is. Als de regel rechtsgevolgen verbindt aan feiten, is het moment waarop die feiten zich voordoen bepalend voor het antwoord op de vraag ten aanzien van welke feiten de regel werkt. Als de regel rechtsgevolgen verbindt aan toestanden treden de rechtsgevolgen direct bij aanvang van de werking in. Als op het eerste gezicht lijkt alsof de regel rechtsgevolgen verbindt aan toestanden, maar daarvoor een feit is vereist, treden de rechtsgevolgen eerst in op het moment waarop dat feit plaatsvindt.

Een hulpmiddel bij het beoordelen van de vraag aan welke feiten en toestanden een nieuwe regel gevolgen gaat verbinden, is het onderscheiden van regels die behoren tot het materiële belastingrecht en regels die behoren tot het formele belastingrecht.⁹¹ Het *materiële belastingrecht* omvat in elk geval alle bepalingen die betrekking hebben op de omvang van de materiële belastingschuld. De materiële belastingschuld is de belastingschuld die uit de wet voortvloeit zodra een *belastbaar feit* zich heeft voorgedaan. Deze belastingschuld groeit derhalve aan in het tijdvak waarover de belasting is verschuldigd en staat aan

90. Wet van 16 december 2004, houdende wijziging van enkele belastingwetten (Belastingplan 2005), *Stb.* 2004, 653.

91. Deze paragraaf is gedeeltelijk gebaseerd op een eerdere publicatie van mij, zie Bravenboer 2005.

het einde van dat tijdvak in beginsel vast.^{92, 93} De (belastbare) feiten waarop de materiële belastingschuld is gebaseerd, zijn dus reeds rechtsfeiten geworden. Wetswijzigingen waarvan de werking aanvangt nadat een belastbaar feit zich heeft voorgedaan, kunnen hierdoor geen verandering meer brengen in de rechtsgevolgen die aan dat belastbare feit zijn verbonden.⁹⁴ Ten aanzien van het in bijlage A beschreven voorbeeld inzake de landbouwwijstelling betekent dit dat op belastbare feiten die zich vóór 27 juni 2000 hebben voorgedaan, zoals het heretiketteren van grond tot privévermogen, de landbouwwijstelling van toepassing is.

Voor de aanwezigheid van een belastbaar feit dient er altijd een belastingplichtig subject te zijn. De kwalificatie die tot een bepaald subject leidt, kan medebepalend zijn voor de omvang van de materiële belastingschuld. In dit verband kan worden gedacht aan het kwalificeren als ondernemer ten gevolge waarvan recht kan ontstaan op de zelfstandigenaftrek. Voor het volledig worden van het rechtsgevolg dat recht bestaat op de volledige zelfstandigenaftrek moet evenwel aan een aantal voorwaarden worden voldaan. Die voorwaarden houden direct verband met het ontstaan van de materiële belastingschuld. Een aanpassing in het bedrag van de zelfstandigenaftrek op 1 januari kan hierdoor slechts materiële belastingschulden beïnvloeden die ná aanvang van de werking ontstaan.

De regeling van art. 9.4 lid 1 Wet IB 2001, waarin de aanslaggrens is vastgesteld, houdt geen verband met de materiële belastingschuld. Het is een regeling die een rol speelt bij het formaliseren van de belastingschuld, om welke reden de bepaling tot het formele belastingrecht moet worden gerekend. Kenmerkend voor het *formele belastingrecht* is, dat het wat betreft het verbinden van rechtsgevolgen niet aanknoopt bij het moment waarop het belastbare feit plaatsvond, maar een *zelfstandige gebeurtenis* is vereist.⁹⁵ Voorbeelden van dergelijke gebeurtenissen zijn het vaststellen van de formele belastingschuld, het indienen van een bezwaarschrift en het verstrekken van inlichtingen aan de inspecteur.

92. Adriani en Van Hoorn 1954, p. 84-85, Geppaart in Prast 1979, p. 10, Feteris 2007, p. 91-92 en De Blieck 2004, p. 164-165.

93. Omstandigheden die de materiële belastingschuld na afloop van het tijdvak nog kunnen veranderen, zijn o.a. het toerekenen van gemeenschappelijke inkomensbestanddelen, het gebruikmaken van een doorschuifregeling en wetswijzigingen met terugwerkende kracht. Zie ook Bravenboer 2005, p. 467.

94. Zo ook Adriani en Van Hoorn 1954, p. 97 die stellen dat 'het tijdstip van het ontstaan der belastingschuld van groot belang is bij wijziging van de belastingwetgeving.' In vergelijkbare zin: Van Sikkelerus 1953, p. 93, Van Soest 1962, p. 39 en HR 3 november 1976, nr. 18 007, BNB 1977/15 (concl. A-G Van Soest; m.nt. P. den Boer).

95. Zie voor voorbeelden met betrekking tot deze problematiek HR 11 juni 1997, nr. 32 299, BNB 1997/384 (concl. plv. P-G Van Soest; m.nt. Happé) inzake de wijziging van art. 16 AWR per 4 mei 1994 en HR 29 maart 2002, nr. 36 655, BNB 2002/255 (m.nt. Feteris), inzake de wijziging van art. 29 lid 2 AWR. Zie voor de gevolgen die onmiddellijke werking ten aanzien van deze wijzigingen heeft Bravenboer 2005, p. 468.

Terugblikkend naar par. 2.8.1 kan worden geconcludeerd dat het onderscheid tussen regels van materieel en formeel belastingrecht de zoektocht naar de inhoud van de wet vereenvoudigt. Veranderingen in regels die betrekking hebben op de omvang van de materiële belastingschuld krijgen pas effect ten aanzien van de materiële belastingschuld die ontstaat nadat de nieuwe regel is gaan werken. Veranderingen in regels die betrekking hebben op het formele belastingrecht verbinden gevolgen aan de met de desbetreffende regel verband houdende gebeurtenissen die zich na aanvang van de werking voordoen. Dit hulpmiddel schept evenwel niet altijd de gewenste duidelijkheid. Ten aanzien van de verliesverrekeningsregels ben ik van mening dat zij niet medebepalend zijn voor de omvang van de materiële belastingschuld. Indien ervan moet worden uitgegaan dat zij behoren tot de regels van het formele recht, zou naar mijn mening de verrekening van verliezen het aanknopingspunt vormen voor werking (zie par. 2.8.1, situatie 3). De Minister van Financiën is evenwel van mening dat het ontstaan van een verlies bepalend is (situatie 1).⁹⁶ In situaties als deze, waarin het aanknopingspunt voor werking onduidelijk is, is het naar mijn mening wenselijk dat het desbetreffende aanknopingspunt in de wettekst zelf wordt vermeld.⁹⁷

2.9 Gevolgen van de werking van een regel

2.9.1 Ingrijpen in voldongen feiten en afgeronde rechtstoestanden

Kenmerkend voor de werkingsregel terugwerkende kracht is dat hij ingrijpt in voldongen feiten en afgeronde rechtstoestanden.

Een voldongen feit is een feit dat zich voordeed vóór het inwerkingtredingsmoment, en waaraan destijds een rechtsgevolg was verbonden.⁹⁸ Dit rechtsgevolg kan het ontstaan van een materiële belastingschuld omvatten, doch kan ook inhouden het ontvangen van een beschikking of de formalisering van een belastingschuld. In het laatstgenoemde geval kan de werkingsregel terugwerkende kracht echter niet meer ingrijpen in voldongen feiten. Een wetswijziging vormt naar mijn mening geen nieuw feit, zodat navorderen niet is toegestaan.⁹⁹

96. Zie *Kamerstukken I* 2006/07, 30 572, nr. C, p. 44.

97. Illustratief is in dit verband de opzet van de Amerikaanse federale wettekst waarin regelmatig duidelijk wordt aangegeven hoe een bepaald nader aangeduid feit dat vóór dan wel ná een bepaalde datum heeft plaatsgevonden, moet worden behandeld. Zie b.v. § 1014 en § 1272 *Income Taxes*.

98. Haazen 2001, p. 86 en Van der Beek 1992, p. 17. Brunner 1991, p. 342 wijst erop dat het overgangsrecht geen rol speelt ten aanzien van rechtsvragen die onder het oude recht zijn afgedaan, maar dat voorzichtigheid is geboden omdat schijnbaar afgedane zaken weer kunnen herleven.

99. Vgl. Van der Struijk 2003 en Lubbers 2004, p. 18 en de door hen genoemde jurisprudentie. Uit HR 12 augustus 2005, nr. 36 924, *BNB* 2006/17 (m.nt. Van Zadelhoff) en HR 11 april 2008, nr. 36 122, *BNB* 2008/166 (concl. Van den Berge) lijkt impliciet te volgen dat een wetswijziging geen nieuw feit oplevert. Niet duidelijk is of naheffen in dit geval wel is toegestaan. →

Van een voldongen feit is mijns inziens ook sprake indien aan een feit geen rechtsgevolg is verbonden bij gebreke aan een wettelijke grondslag. Van een voldongen feit is géén sprake indien aan een feit wel een rechtsgevolg kán worden toegekend, maar dit nog niet is gebeurd.

Voorbeeld

Met ingang van 1 januari 1991 is een aantal strafrechtelijke en administratiefrechtelijke boetes niet langer aftrekbaar (o.a. art. 15lid 2 onderdeel I Wet LB 1964 (tekst tot 1 januari 1991)). Indien in 1991 ter zake van een vóór 1991 verrichte daad een boete is opgelegd, is de boete niet meer aftrekbaar. In dit geval verbindt de fiscale regel geen rechtsgevolgen aan de daad, maar aan de betaling van de boete. De daad vormt derhalve geen voldongen feit.¹⁰⁰

Misverstanden hierover kunnen worden voorkomen door eerst het voor een regel relevante rechtsfeit vast te stellen als beschreven in par. 2.8. De bepaling inzake aftrekbaarheid van boeten verbindt immers rechtsgevolgen aan opgelegde boeten en niet aan het daaraan voorafgaande beboetbare feit.

Door toepassing van de werkingsregel terugwerkende kracht wordt een voldongen feit – voor zover mogelijk – weer ‘opengebroken’ door de wetgever. Het op deze wijze ingrijpen in voldongen feiten kan in principe ook slechts plaatsvinden door toepassing van de werkingsregel terugwerkende kracht. Hierop bestaat slechts één uitzondering, namelijk het treffen van een overgangsmaatregel in de vorm van een correctieregeling (zie par. 3.9).

Van een afgeronde rechtstoestand is sprake indien aan een toestand reeds voor het inwerkingtredingsmoment een rechtsgevolg is verbonden dat tevens het enige rechtsgevolg was dat aan die toestand zal worden gegeven. Ook als sprake is van een toestand ter zake waarvan de wet niet in een rechtsgevolg voorzag, is een afgeronde rechtstoestand ontstaan. Een afgeronde rechtstoestand kan evenwel niet ontstaan als de regel geen gevolgen verbindt aan de toestand, maar daarvoor een feit is vereist dat zich nog niet heeft voorgedaan. Met betrekking tot een dergelijke toestand valt niet uit te sluiten dat in de toekomst alsnog door middel van tussenkomst van een feit rechtsgevolgen aan die toestand worden verbonden.

→ In HR 6 oktober 1999, nr. 34 592, *BNB* 2000/29 (m.nt Kavelaars) oordeelt de Hoge Raad dat de regel dat naheffen is toegestaan als navorderen niet tot de mogelijkheden behoort, niet opgaat als weliswaar geen inkomstenbelasting kan worden nagevorderd maar waarin ook bij een juiste wettoepassing geen aanslag in die belasting had kunnen worden opgelegd. Hieruit zou de conclusie kunnen worden getrokken dat naheffen in geval van terugwerkende kracht wel is toegestaan. De rechtszekerheid van de belastingplichtige zou hiermee naar mijn mening echter ernstig in het gedrang komen.

100. Volgens de wetgever was in casu geen sprake van strijdigheid met art. 1 WvS, zie *Kamerstukken II* 1988/89, 20 857, B, p. 9.

Indien een regel inhoudt dat hij rechtsgevolgen verbindt aan toestanden kunnen alleen terugwerkende kracht en de hiervoor genoemde correctieregeling bewerkstelligen dat aan een vóór de inwerkingtreding afgeronde rechtstoestand door een nieuwe regel andere rechtsgevolgen worden verbonden.¹⁰¹

Voor een schematische weergave van het ingrijpen in voldongen feiten en afgeronde rechtstoestanden verwijs ik naar par. 2.4.2.

2.9.2 *Ingrijpen in niet-afgeronde toestanden*

In par. 2.9.1 heb ik geconcludeerd dat – wat betreft de werkingsregels – alleen terugwerkende kracht kan ingrijpen in voldongen feiten en afgeronde toestanden. Voor *alle drie* de werkingsregels geldt dat zij ertoe kunnen leiden dat de rechtsgevolgen die door een nieuwe regel – al dan niet door tussenkomst van een feit – aan een toestand kunnen worden verbonden, anders zijn dan bij aanvang van de toestand op basis van de op dat moment van toepassing zijnde regel werd verwacht. Verwachtingen van belastingplichtigen komen als gevolg hiervan niet uit.

In de literatuur wordt niet altijd aandacht besteed aan de veranderende gevolgen van op het werkingsmoment bestaande niet-afgeronde toestanden. De oorzaak hiervan is mijns inziens dat meestal een feit moet plaatsvinden voordat een rechtsgevolg intreedt. Indien dat feit zich voordoet ná het werkingsmoment, is ‘automatisch’ de nieuwe regel van toepassing. Bij toepassing van de werkingsregel terugwerkende kracht kan dan nog de vraag worden gesteld of ingrijpen in voldongen feiten gerechtvaardigd is. In geval van onmiddellijke of uitgestelde werking speelt deze vraag evenwel niet. Indien dan met name wordt gefocust op de belastbare feiten die zich onder de werking van de nieuwe wet voordoen, en niet wordt gelet op de met die feiten verband houdende toestanden die al bij de aanvang van de werking bestonden, bestaat het risico dat de gevolgen van de werking van een regel voor bestaande toestanden worden onderschat.¹⁰² De rechtsgevolgen van toestanden die eerst intreden als een feit zich heeft voorgedaan gaan immers komen; onbekend is nog wanneer. Om met de woorden van Geppaart te spreken:¹⁰³

‘Het gaat er echter niet om of zich een belastbaar feit heeft voorgedaan. Dat is niet relevant. Het gaat erom of er een rechtsverhouding in een latente vorm is ontstaan die wel tot een materieel bepaalde rechtspositie kan leiden.’

Vanuit deze gedachte is het van belang om vast te stellen wat de gevolgen zijn van een werkingsregel voor bij aanvang van de werking bestaande toestanden, of – in geval van terugwerkende kracht – tussen het werkings- en inwerking-

101. Zie Duk en Jeukens 1965, p. 15 over het scheppen en vernietigen van rechtsgevolgen.

102. Vgl. Prast 1978, p. 12.

103. Geciteerd in Prast 1979, p. 10.

tredingsmoment ontstane toestanden. Deze gevolgen kunnen tweeledig zijn. Ten eerste kan sprake zijn van materieel terugwerkende kracht (par. 2.9.3). Ten tweede kan maatschappelijk terugwerkende kracht ontstaan (par. 2.9.4).

2.9.3 *Materieel terugwerkende kracht*

In par. 2.4 is de inhoud van het begrip ‘terugwerkende kracht’ besproken. Terugwerkende kracht houdt, kort gezegd, in dat de materiële rechtsgevolgen die gedurende een vóór het inwerkingtredingsmoment liggende periode aan feiten of toestanden zijn verbonden, worden veranderd. Het gevolg hiervan is dat wordt ingebroken in voldongen feiten of afgeronde toestanden (par. 2.9.1). Deze vorm van terugwerkende kracht – ook wel formeel terugwerkende kracht of terugwerkende kracht in enge zin¹⁰⁴ genoemd – moet niet worden verward met begrippen als materieel en maatschappelijk terugwerkende kracht.

Hoewel een eenduidige opvatting over de inhoud van de twee laatstgenoemde begrippen in de literatuur ontbreekt, kan op voorhand wel worden gezegd dat deze begrippen beogen aan te geven dat de rechtsgevolgen die ná aanvang van de werking intreden, verband houden met op het werkingsmoment bestaande toestanden (par. 2.9.2). In de civielrechtelijke literatuur heeft met name Haazen aandacht besteed aan de gevolgen van werkingsregels.¹⁰⁵ Hij onderkent dat onmiddellijke en uitgestelde werking kunnen ingrijpen in op het werkingsmoment bestaande toestanden en noemt dit verschijnsel onmiddellijke werking met terugwerkende kracht respectievelijk uitgestelde werking met terugwerkende kracht (zie par. 2.5.1 en 2.6.1). Voor het fiscale recht is het in mijn visie van belang binnen deze mogelijke gevolgen van de werking van een regel onderscheid te maken tussen materieel en maatschappelijk terugwerkende kracht. In deze paragraaf ga ik nader in op het begrip ‘*materieel terugwerkende kracht*’.

Met betrekking tot het antwoord op de vraag wanneer sprake is van materieel terugwerkende kracht, lopen de meningen onder fiscalisten zeer uiteen. Er zijn auteurs die van mening zijn dat bij materieel terugwerkende kracht de regel teruggrijpt op de periode voorafgaand aan het werkingsmoment, waarbij het vervolgens niet van belang is waarop de regel teruggrijpt.¹⁰⁶ In deze opvatting is bijvoorbeeld sprake van materieel terugwerkende kracht indien met onmiddellijke werking de hypotheekrenteaftrek wordt afgeschaft en deze aanpassing ook werkt ten aanzien van rentebetalingen op basis van op het werkingsmoment bestaande hypotheekovereenkomsten. Voorts zijn er auteurs die ervan uitgaan dat materieel terugwerkende kracht inhoudt dat aan een latent voordeel dat onder de werking van de oude regel is ontstaan, onder de werking van de

104. Zie o.a. Hijmans van den Bergh 1928, p. 18.

105. Haazen 2001, p. 397-402.

106. Zie b.v. Happé en Pauwels 2005, p. 66-67 en Weber in zijn aantekening bij HvJ EG 8 juni 2000, nr. C-396/98 (*Schloßstraße*), FED 2001/396.

nieuwe regel andere rechtsgevolgen worden verbonden dan het geval zou zijn geweest indien dat voordeel vóór aanvang van de werking van de nieuwe regel zou zijn gerealiseerd.¹⁰⁷ In deze opvatting kan materieel terugwerkende kracht zich onder andere voordoen bij verandering van regels die rechtsgevolgen verbinden aan fiscale reserves of stille reserves. Geppaart spreekt in dit kader over latente fiscale rechtsverhoudingen.¹⁰⁸

In de parlementaire geschiedenis zijn voorbeelden te vinden waaruit blijkt dat ook bij behandeling van een wetsvoorstel onduidelijkheid kan ontstaan of al dan niet sprake is van materieel terugwerkende kracht. Een voorbeeld vormt de wijziging van de Wet OB 1968 per 29 december 1995, met terugwerkende kracht tot 31 maart 1995 18.00 uur.¹⁰⁹ Deze wet tastte geen 'claims' van voor 31 maart 1995 aan, maar leidde er in een aantal gevallen wel toe dat de in aftrek gebracht belasting moest worden herzien voor zover de herzieningstermijn nog niet was verstreken. Het voorstel heeft hierdoor zowel formele als materiële kracht gekregen aldus de Raad van State.¹¹⁰ De staatssecretaris deelde deze mening niet aangezien het inherent is aan de heffingssystematiek van de Wet OB 1968 dat de aanvankelijk verkregen aftrek nooit een voldongen feit is zolang de herzieningstermijn niet is verstreken. Hoewel de staatssecretaris terecht stelt dat de herzieningstermijn een verkregen aftrek altijd ongedaan kan maken, werd de ongedaanmaking in casu veroorzaakt door de wetswijziging. Mijns inziens is er hier daardoor wel sprake van materieel terugwerkende kracht.

Met betrekking tot de per 1 januari 2004 ingevoerde bijleenregeling stelden de leden van de VVD-fractie zich op het standpunt dat de regeling materieel terugwerkende kracht heeft. Zij geven derhalve een ruime uitleg aan het begrip 'materieel terugwerkende kracht'. De staatssecretaris was een andere mening toegedaan omdat de bijleenregeling niet ingrijpt in het verleden, maar slechts betrekking heeft op handelingen in de toekomst, namelijk het verwerven van een nieuwe eigen woning.¹¹¹ Daarmee zal hij hebben willen aangeven dat de rechtsgevolgen eerst kunnen intreden nadat een eigen woning is aangeschaft en dat geen rechtsgevolgen worden verbonden aan voordelen die vóór het werkmoment zijn ontstaan. Indien de opvatting van de staatssecretaris juist is verwoord, kan ik mij daar volledig in vinden.

De invoering van het wetsvoorstel Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen kan leiden tot materieel terugwerkende kracht ter zake van de hef-

107. Zie b.v. Maatoug en Boer 2004, p. 101, Van den Kerkhof en Verduijn 2004, p. 717-718 en Den Hollander in haar aantekening bij HR 19 november 2004, nr. 39 840, FED 2005/12. Ook Hofstra legt de nadruk op bestaande reële voordelen in zijn rapport over de invoering van een inflatieneutrale belastingheffing, zie Hofstra 1977, p. 299 en 302.

108. Geciteerd in Prast 1979, p. 10.

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

110. *Kamerstukken II* 1994/95, 24 172, nr. A, p. 5.

111. *Handelingen I* 2003/04, p. 510.

fining over de voordelen uit zogenoemde lucratieve belangen die vóór de invoering van deze wet in box 3 werden belast en per 1 januari 2009 in box 1 in de heffing worden betrokken.¹¹² De staatssecretaris trekt in twijfel of aanvankelijk sprake was van box 3-inkomen, doch laat niet blijken dat hier naar zijn mening geen sprake is van materieel terugwerkende kracht. Hij heeft wel aangegeven dat geen sprake is van formeel terugwerkende kracht, waardoor de Notitie TWK volgens hem niet van toepassing is.¹¹³ Het standpunt van de staatssecretaris dat de Notitie TWK bij materieel terugwerkende kracht niet hoeft te worden toegepast, deel ik niet.

Met inachtneming van het voorgaande versta ik in dit onderzoek onder *materieel terugwerkende kracht*:

aan een latent voor- of nadeel ('stille reserve') dat vóór het werkingsmoment is ontstaan, worden ná dat moment bij het intreden van het relevante rechtsfeit andere rechtsgevolgen verbonden dan het geval zou zijn geweest indien het relevante rechtsfeit vóór het werkingsmoment zou zijn ingetreden.

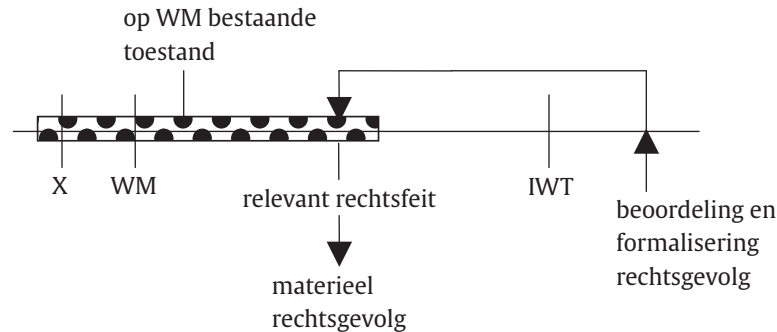
Materieel terugwerkende kracht kan bij alle drie de werkingsregels ontstaan. Gelet op de overgangssituaties die ik in par. 1.3 heb omschreven, kan materieel terugwerkende kracht slechts in twee situaties ontstaan. De eerste situatie is een wetswijziging die de bronvoorwaarden verandert, ten gevolge waarvan inkomsten of vermogensbestanddelen volgens een ander regime belast gaan worden. Een voorbeeld hiervan is de hiervoor genoemde overheveling van zogenoemde lucratieve belangen van box 3 naar box 1, zoals beoogd in het wetsvoorstel Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen. De tweede situatie betreft een aanpassing van het inkomensbegrip. Dit was aan de orde bij de aanpassing van de landbouwwijziging per 27 juni 2001, hetgeen ik hierna zal illustreren.

Een voorbeeld waarin naast formeel terugwerkende kracht ook sprake is van materieel terugwerkende kracht, is de aanpassing van de landbouwwijziging die in werking trad op 1 januari 2001, doch terugwerkte tot 27 juni 2000.¹¹⁴ Indien tussen het werkings- en inwerkingtredingsmoment een agrarische bedrijfswoning is overgebracht naar het privévermogen, is de landbouwwijziging niet van toepassing op het verschil tussen de waarde in het economische verkeer en de waarde in het economische verkeer bij agrarische bestemming van de ondergrond van de woning. In het volgende schema geeft de opgevulde balk de aangroei van het te belasten voordeel weer ('stille reserve'). Een deel van het te belasten voordeel is ontstaan vóór het werkingsmoment. Indien dit voordeel vóór het werkingsmoment (bijv. moment X) zou zijn gerealiseerd, was het voordeel onbelast gebleven.

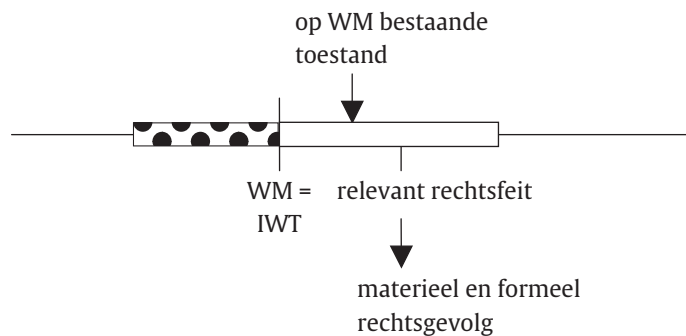
112. Zie o.a. wetgevingscommentaar NOB 10 juni 2008, p. 8.

113. *Kamerstukken II* 2007/08, 31 459, nr. 6, p. 25 en nr. 9, p. 13.

114. Zie bijlage A voor een beschrijving van de wetswijziging.



De met onmiddellijke werking op 1 januari 2001 ingevoerde regeling van art. 3.9 Wet IB 2001 kan eveneens leiden tot materieel terugwerkende kracht zo blijkt uit een aan Hof Arnhem voorgelegde zaak.¹¹⁵ In het voorgelegde geval heeft belanghebbende in 2000 een negatief resultaat behaald, waardoor het in art. 3.9 lid 2 bedoelde referentiebedrag reeds bij aanvang van de werking negatief is. Dit leidt ertoe dat het verlies over 2000 (het opgevulde gedeelte van de balk) wordt 'teruggenomen' in 2001. Voor invoering van de nieuwe regel zou een dergelijk gevolg niet aan het verlies over 2000 zijn verbonden. Schematisch ziet het een en ander er als volgt uit:



Materieel terugwerkende kracht kan overigens ook gunstig zijn voor de belastingplichtige. Een voorbeeld hiervan vormt de aanpassing van de blokkeringsperiode van in de jaren 2001 t/m 2004 gespaard spaarloon, in die zin dat de blokkeringsperiode op 1 september 2005 eindigt. Deze wijziging is op 1 december 2005 in werking getreden en werkt terug tot en met 1 september 2005.¹¹⁶ De nieuwe regel kan voor het eerst worden toegepast op deblokkeringen die plaatsvinden op of na 1 september 2005. In de deblokkering is echter ook een voordeel begrepen dat vóór 1 september 2005 is ontstaan. Indien de realisatie

115. Hof Arnhem 5 maart 2007, nr. 04/01810, V-N 2007/26.15.

116. Art. IA en art. III, lid 1 en 3 Wet van 15 september 2005 (vervallen van de concernfinancieringsregeling), *Stb.* 2005, 468.

van dat voordeel vóór de werking van de nieuwe regel zou hebben plaatsgevonden, zou het opgenomen saldo belastbaar loon zijn geweest.¹¹⁷

2.9.4 *Maatschappelijk terugwerkende kracht*

In par. 2.9.3 heb ik onderscheid gemaakt tussen een ruime en beperkte uitleg van het begrip ‘materieel terugwerkende kracht’, waarbij ik heb gekozen voor de beperkte uitleg. Dit betekent echter niet dat als geen sprake is van materieel terugwerkende kracht, de nieuwe regel in het geheel geen invloed heeft op de periode voorafgaand aan de werking. Naar aanleiding van een discussie in de literatuur en het parlement¹¹⁸ die voortvloeide uit onduidelijkheid over de betekenis van het begrip ‘terugwerkende kracht’, is het – voor zover ik heb kunnen nagaan – Heeden geweest die in de fiscale literatuur het begrip ‘maatschappelijk terugwerkende kracht’ heeft geïntroduceerd. Hij definieerde dit begrip als volgt:¹¹⁹

‘van terugwerkende kracht in maatschappelijke zin is sprake, indien de nieuwe rechtsregel zodanig uitwerkt op een vroeger verrichte rechtshandeling dat, ware de regel van kracht geweest op het tijdstip waarop de rechtshandeling verricht werd, men algemeen tot een andere rechtshandeling zou zijn gekomen.’

Met deze definitie heeft Heeden, naar ik vermoed, willen aangeven dat de *verwachtingen* die belastingplichtigen hebben omtrent de fiscale gevolgen van een bepaalde beslissing ten gevolge van wetswijzigingen anders uit kunnen pakken. Reeds eerder is dit aspect aangestipt door W.H. van den Berge:¹²⁰

‘Tengevolge van de dikwijls ingrijpende gevolgen van de belastingheffing voor de individuele burgers wordt het als redelijk aangemerkt, dat zij bij het bepalen van hun gedragingen met die gevolgen kunnen rekening houden en wordt erkend dat het achteraf van hen vorderen van een niet voorziene belasting gewoonlijk een onevenredig zwaar offer betekent.’

Ook Hofstra onderkende dat aandacht moet worden besteed aan belastingplichtigen die posities hebben ingenomen die niet, of niet zonder belangrijke nadelen kunnen worden teruggedraaid.¹²¹ Bavinck merkte met betrekking tot de beperking van de WIR in 1991 op dat een investerende ondernemer op het moment

117. Art. 22 lid 2 Uitv.reg. werknemersspaarregelingen en winstdelingsregelingen.

118. Van Dijk 1965 en *Handelingen I* 1964/65, p. 221.

119. Heeden 1968, p. 118.

120. Van den Berge 1949, p. 153.

121. Hofstra 1977, p. 302.

van de investering al bekend had moeten zijn met de op handen zijnde beperking (en uiteindelijk afschaffing) van de uitbetaling van investeringsbijdragen.¹²²

‘Hiermee raken wij de kern van de zaak: is er geen terugwerkende kracht, omdat alleen na 1 juli 1990 in aanmerking te nemen WIR wordt getemporeerd of is er wel sprake van terugwerkende kracht, omdat wordt teruggekomen op ten tijde van de investering toegekende, maar later “te verzilveren” rechten?’

In de rechtseconomische Amerikaanse literatuur is de invloed van wetswijzigingen op de verwachtingen van belastingplichtigen uitvoerig behandeld. Daarbij worden enerzijds de termen ‘retroactive effect’ en ‘retrospective’¹²³ gehanteerd, maar wordt anderzijds ook wel gesproken over ‘retroactivity’. Dit laatste begrip correspondeert met de werkingsregel terugwerkende kracht.¹²⁴ De achterliggende reden van het gebruik van de term ‘terugwerkende kracht’ terwijl van terugwerkende kracht zoals besproken in par. 2.4 geen sprake is, is dat niet alleen ingeval van formeel terugwerkende kracht beslissingen die vóór de inwerkingtredingsdatum zijn genomen worden beïnvloed, maar ook indien sprake is van onmiddellijke werking of uitgestelde werking. Dit gevolg duid ik, in navolging van Heeden, aan met de term ‘*maatschappelijk terugwerkende kracht*’. Aan dit begrip ken ik de volgende definitie toe:

Verwachtingen van belastingplichtigen komen niet uit ten gevolge van de invoering van een nieuwe regel die op het moment dat de verwachtingen werden gevormd niet kon worden voorzien.

In deze definitie knoop ik niet aan bij het werkings- of inwerkingtredingsmoment. Ervan uitgaande dat belastingplichtigen in elk geval op het inwerkingtredingsmoment op de hoogte zijn van een nieuwe regel, kan geen maatschappelijk terugwerkende kracht ontstaan ten aanzien van ná het inwerkingtredingsmoment genomen beslissingen, ook niet ingeval de werkingsregel uitgestelde werking van toepassing is. Bij toepassing van de werkingsregel terugwerkende kracht zal in beginsel alleen ten aanzien van vóór het werkingsmoment gevormde verwachtingen sprake kunnen zijn van maatschappelijk terugwerkende kracht. Dit is echter anders indien de wetswijziging op het werkingsmoment nog niet (volledig) voorzienbaar was. In die situatie kan ook maatschappelijk terugwerkende kracht ontstaan ten aanzien van tussen het werkings- en inwerkingtredingsmoment gevormde verwachtingen. Voor het beantwoorden

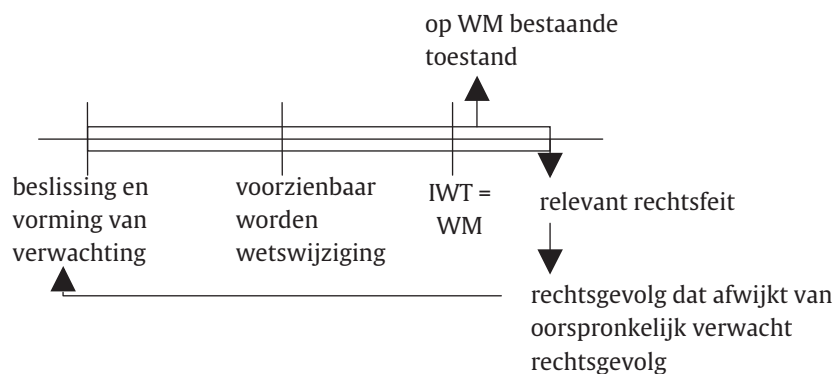
122. Bavinck 1991, p. 106.

123. Zie over de betekenis van deze term nader Bobbett 2006.

124. Zie o.a. Graetz 1977, p. 49, Logue 1996, p. 1131 e.v. en Shaviro 2000, p. 27 e.v.; zie voor een overzichtsartikel over de Amerikaanse literatuur inzake fiscaal overgangsbeleid Schuwer-Bravenboer 2005.

van de vraag wanneer een wetswijziging volledig voorzienbaar is, geef ik in hfdst. 5 een handvat.

Maatschappelijk terugwerkende kracht kan zich aldus in vele varianten voordoen. Ervan uitgaande dat reeds voor het werkingsmoment en het voorzienbaar worden van een wetswijziging een beslissing is genomen ten gevolge waarvan een toestand is ontstaan, waarvan de rechtsgevolgen veranderen door een met onmiddellijke werking ingevoerde nieuwe regel, is de schematische weergave van maatschappelijk terugwerkende kracht als volgt:



Verwachtingen van belastingplichtigen komen tot uiting in hun beslissingen. Het kan hierbij gaan om vele soorten beslissingen, zoals bijvoorbeeld de prijs die men bereid is te betalen voor een koopwoning. Indien een woning wordt aangeschaft in de veronderstelling dat de hypotheekrenteaftrek onverkort gehandhaafd blijft, zal men waarschijnlijk bereid zijn een hogere prijs voor de woning te betalen dan wanneer men verwacht dat de hypotheekrenteaftrek – ook voor bestaande toestanden – op korte termijn zal worden beperkt. Indien na verloop van tijd wordt besloten om de hypotheekrenteaftrek met onmiddellijke werking af te schaffen, heeft deze wijziging maatschappelijk terugwerkende kracht. Indien op het aankoopmoment immers bekend zou zijn geweest dat de hypotheekrenteaftrek zou worden afgeschaft, zou vermoedelijk een lagere prijs voor de woning zijn betaald. De onmiddellijke werking van de wetswijziging verbindt op deze wijze gevolgen aan beslissingen die voorafgaand aan het voorzienbaar worden van de wetswijziging zijn genomen.¹²⁵ Graetz formuleert dit als volgt:¹²⁶

‘A change in the tax law, made effective as of the date of enactment, may also have retroactive effect, most often by changing the value of assets that were acquired prior to “any suggestion that the law might be changed”.’

125. Zie voor een uitgebreide uiteenzetting Schuver-Bravenboer 2005, p. 115-117.

126. Graetz 1977, p. 49.

Kaplow voegt hieraan toe dat niet alleen de waarde van investeringen afhangt van toekomstige omstandigheden, maar dat in feite de gevolgen van alle activiteiten, met uitzondering van bepaalde vormen van consumptie, kunnen worden beïnvloed door wetswijzigingen.¹²⁷ Naar mijn mening is het aandeel van de consumptie ter zake waarvan géén terugwerkend effect kan ontstaan te verwaarlozen. Ik sluit namelijk niet uit dat de omvang van de consumptie enigszins wordt bepaald door de verwachte toekomstige bestedingscapaciteit. Shavero onderscheidt twee situaties waarin een verandering van regels in zijn visie geen maatschappelijk terugwerkende kracht oplevert.¹²⁸ Ten eerste heeft een wetswijziging die van tevoren bekend is geen invloed op het verleden, omdat de gevolgen volledig bekend zijn en dus in het verwachtingspatroon van de burger zijn verwerkt. Ten tweede heeft een wijziging die onveranderlijke eigenschappen, zoals leeftijd of geslacht, raakt zonder dat zij verband houdt met in het verleden genomen beslissingen volgens Shavero geen terugwerkend effect. Reeds in een eerder stadium heb ik ten aanzien van deze twee situaties kritische kanttekeningen geplaatst.¹²⁹ Een wetswijziging die van tevoren bekend is, heeft alleen dan geen effect op verwachtingen indien belastingplichtigen bij het nemen van een beslissing volledig op de hoogte waren van de in de toekomst in te voeren nieuwe regelgeving. Wanneer hiervan sprake is, komt aan de orde in hfdst. 5 en 9.

In de tweede door Shavero benoemde situatie, waaronder bijvoorbeeld de invoering van een speciale heffing voor 65-plussers kan worden geschaard, kan men inderdaad niet aan de heffing ontkomen aangezien het bereiken van een bepaalde leeftijd redelijkerwijs niet te voorkomen is. Die 'beslissing' kan – in het zicht van de wetswijziging – derhalve niet worden teruggedraaid. De wetswijziging kan evenwel wél gevolgen verbinden aan andere beslissingen die in het verleden zijn genomen. Indien men de wetswijziging zou hebben voorzien, had men rekening kunnen houden met de wetswijziging door bijvoorbeeld te zorgen voor een extra inkomensvoorziening.

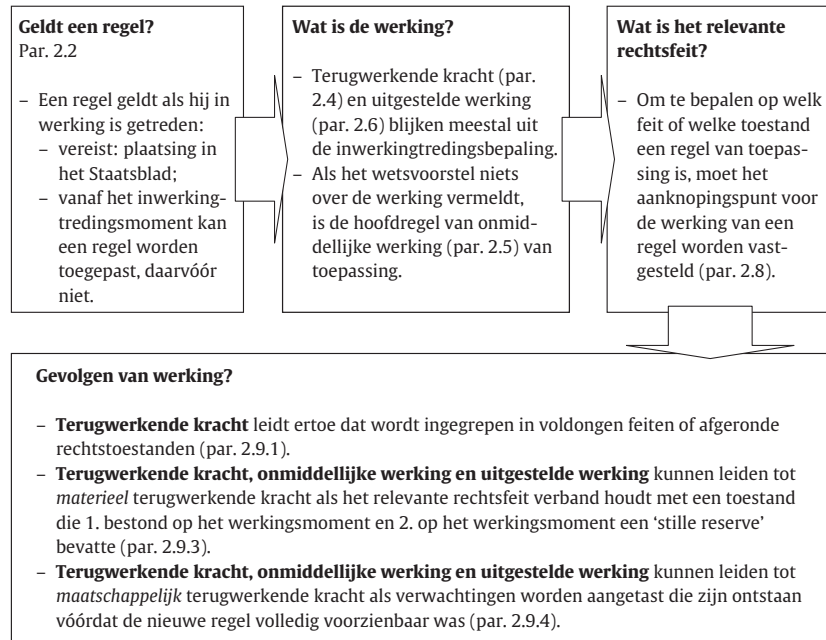
2.10 Stappenplan analyseren gevolgen van werkingsregels

Naar aanleiding van hetgeen in dit hoofdstuk is behandeld met betrekking tot de inwerkingtreding en werking van wettelijke regels kan een stappenplan worden opgesteld met behulp waarvan de mogelijke gevolgen van werkingsregels eenvoudig kunnen worden geanalyseerd.

127. Kaplow 1986, p. 516; in een voetnoot vermeldt Kaplow dat een terugwerkend effect in elk geval wel kan ontstaan ten aanzien van duurzame consumptiegoederen.

128. Shavero 2000, p. 27.

129. Schuver-Bravenboer 2005, p. 116.



2.11 Conclusie

In dit hoofdstuk heb ik onderzocht welke werkingsregels kunnen worden onderscheiden en wat de gevolgen van een bepaalde werking van een regel kunnen zijn ten opzichte van bij aanvang van de werking bestaande toestanden. Een werkingsregel geeft aan in welke periode de wet werkt, met andere woorden: in welke periode moeten feiten zich voordoen en toestanden zich bevinden, wil de wet daaraan rechtgevolgen kunnen verbinden.

Bij de bespreking van de inhoud en de gevolgen van werkingsregels heb ik gebruikgemaakt van een aantal begrippen waaraan ik de volgende betekenis heb toegekend:

In werking treden (IWT):	Het gaan gelden van een wet vanaf 1. een in de wet vermeld tijdstip dat ligt ná de datum waarop de wet is bekendgemaakt, of 2. de eerste dag van de tweede kalendermaand na de datum van bekendmaking.
Gelden (G):	Algemeen verbindend zijn of het kunnen verbinden van formele rechtsgevolgen; de gelding vangt aan op het inwerkingtredingsmoment.

Uitgestelde inwerkingtreding:	In werking treden op een moment dat meer dan twee maanden na de bekendmaking van de wet ligt.
Werken (W):	Het in algemene zin kunnen verbinden van (materiële) rechtsgevolgen.
Werkingsmoment (WM):	Het moment waarop de werking van een wet aanvangt.
Toepassen:	Het in een specifieke situatie daadwerkelijk kunnen verbinden van rechtsgevolgen. De toepassing van een wet kan worden beperkt of uitgebreid door overgangsmaatregelen (hfdst. 3).

Voor een nadere uitleg en een illustratie van deze begrippen verwijs ik naar par. 2.2.

Zodra een wet in werking is getreden, is van belang vast te stellen wat de werking van die wet is. De van toepassing zijnde werkingsregel blijkt veelal uit de inwerkingtredingsbepaling. In afwijking hiervan wordt uitgestelde werking de laatste jaren ook wel elders in de wet aangegeven. Indien een aanwijzing met betrekking tot de werking van een wet in het geheel ontbreekt, is de hoofdregel van onmiddellijke werking van toepassing. Ik onderscheid drie verschillende werkingsregels:

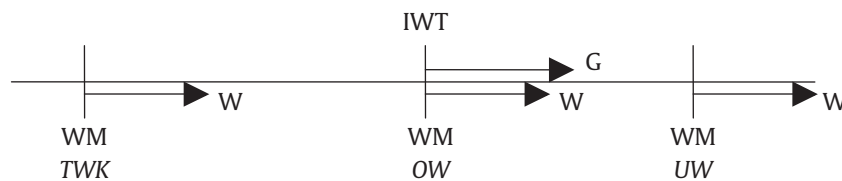
- a. terugwerkende kracht;
- b. onmiddellijke werking; en
- c. uitgestelde werking.

Zowel bij het onderscheiden als het definiëren van deze werkingsvarianten ben ik gestart met in kaart te brengen wat in de algemeen juridische literatuur over overgangsrecht hierover is geschreven. Hierdoor sluiten de door mij in het kader van dit onderzoek gegeven definities zo goed mogelijk aan op een 'geaccepteerd juridisch begrippenkader'. Het ijkpunt voor werking is het inwerkingtredingsmoment. Dit betekent dat de werkingsregel steeds de werking van een de nieuwe regel aangeeft ten opzichte van het inwerkingtredingsmoment. Aldus heb ik de drie werkingsvarianten als volgt gedefinieerd:

Terugwerkende kracht (TWK):	Ná het inwerkingtredingsmoment veranderen de materiële rechtsgevolgen die zijn verbonden aan feiten die zich voordeden vóór het inwerkingtredingsmoment of aan toestanden die bestonden op het moment van aanvang van de werking dan wel in de periode tussen aanvang van de werking en het inwerkingtredingsmoment zijn ontstaan.

- Onmiddellijke werking (OW): Een wet verbindt vanaf het inwerkingtredingsmoment rechtsgevolgen aan op het inwerkingtredingsmoment bestaande toestanden alsmede aan feiten die zich op of na het inwerkingtredingsmoment voordoen.
- Uitgestelde werking (UW): Een wet geldt, maar gedurende een vastgestelde periode werkt zij nog niet ten aanzien van op het inwerkingtredingsmoment bestaande of nadien ontstane toestanden alsmede ten aanzien van feiten die zich in de periode tussen inwerkingtreding van de wet en aanvang van de werking voordoen.

Het voorgaande kan als volgt schematisch worden samengevat in een overzicht. Voor een meer gedetailleerde schematische weergave verwijs ik naar par. 2.4.2, 2.5.2 en 2.6.2.2.



Voor het analyseren van de gevolgen van werking is het van belang vast te stellen *welk feit of welke toestand* voor de werking van een regel relevant is. Het gaat hierbij om het aanknopingspunt voor de werking van een regel. Een hulpmiddel is het onderscheid tussen regels van materieel en formeel belastingrecht (par. 1.4.6). Binnen de regels die behoren tot het materiële belastingrecht vormen de belastbare feiten de relevante feiten. Het formele belastingrecht knoopt niet aan bij belastbare feiten, doch vereist een zelfstandige gebeurtenis voor het verbinden van rechtsgevolgen.

Indien vaststaat bij welk feit of welke toestand een regel aanknoopt en voorts bekend is wat de werking van de nieuwe regel is, kunnen de gevolgen van werking voor een specifieke wetswijziging worden vastgesteld. Deze gevolgen kunnen worden gerubriceerd in één of meer van de volgende varianten:

- ingrijpen in voldongen feiten of afgeronde toestanden;
- materieel terugwerkende kracht;
- maatschappelijk terugwerkende kracht; of
- gevolgen hebben geen binding met de oude wet.

In par. 2.10 is een stappenplan opgenomen aan de hand waarvan de gevolgen van werking kunnen worden geanalyseerd.

Kenmerkend voor de werkingsregel terugwerkende kracht is dat hij ingrijpt in *voldongen feiten en afgeronde rechtstoestanden*. Een voldongen feit is een feit dat zich voordeed vóór het inwerkingtredingsmoment, en waaraan destijds een materieel rechtsgevolg is verbonden. Van een afgeronde rechtstoestand is sprake indien aan een toestand reeds voor het inwerkingtredingsmoment een rechtsgevolg is verbonden dat tevens het enige rechtsgevolg was dat aan die toestand zal worden gegeven. Van belang is in dit verband dat onderscheid wordt gemaakt tussen toestanden waaraan direct een rechtsgevolg wordt verbonden en toestanden waarbij de tussenkomst van een feit is vereist. In het laatste geval kunnen de rechtsgevolgen immers ook nog op een later moment intreden.

Indien het later intredende rechtsgevolg verband houdt met een op het werkingsmoment bestaande toestand, kan de wetswijziging leiden tot *materieel terugwerkende kracht*. Materieel terugwerkende kracht houdt in dat aan een *latent voordeel* dat vóór het werkingsmoment is ontstaan ná dat moment bij het intreden van het relevante rechtsfeit andere rechtsgevolgen worden verbonden dan het geval zou zijn geweest indien het relevante rechtsfeit vóór het werkingsmoment zou zijn ingetreden.

Als verwachtingen van belastingplichtigen ten gevolge van de invoering van een nieuwe regel niet uitkomen, terwijl die regel op het moment dat de verwachtingen werden gevormd niet kon worden voorzien, is sprake van *maatschappelijk terugwerkende kracht*. Maatschappelijk terugwerkende kracht kan ontstaan als op het werkingsmoment niet-afgeronde toestanden aanwezig zijn of ingeval tussen het werkings- en inwerkingtredingsmoment toestanden zijn ontstaan terwijl de wetswijziging op dat moment nog niet voorzienbaar was. Ervan uitgaande dat belastingplichtigen in elk geval op het inwerkingtredingsmoment op de hoogte zijn van een nieuwe regel, kan geen maatschappelijk terugwerkende kracht ontstaan ten aanzien van ná het inwerkingtredingsmoment genomen beslissingen, ook niet ingeval de werkingsregel uitgestelde werking van toepassing is.

Indien geen van de genoemde gevolgen van toepassing is, is er geen binding met de oude wet, waardoor overgangsrechtelijke problemen zich mijns inziens niet voordoen.

HOOFDSTUK 3

Overgangsmaatregelen

3.1 Inleiding

Het instrumentarium van de wetgever voor het ontwerpen van het overgangsrecht bestaat naast de in hfdst. 2 besproken werkingsregels (terugwerkende kracht, onmiddellijke werking en uitgestelde werking) uit overgangsmaatregelen. De werkingsregel geeft aan in welke periode feiten en toestanden zich moeten bevinden, opdat een bepaalde regel aan die feiten of toestanden rechtsgevolgen kan verbinden. Overgangsmaatregelen reguleren vervolgens de toepassing van die regel. Zij kunnen de *toepassing* van een werkende regel voor *bepaalde situaties beperken of uitbreiden*. Zo kunnen zij ervoor zorgen dat de regel – ondanks zijn werking – op bepaalde feiten in een overgangssituatie niet of slechts gedeeltelijk van toepassing is. In dit verband kan worden gedacht aan een ingroeiregeling of eerbiedigende werking. Ook kunnen zij juist regelen *dát* de nieuwe regel op bepaalde feiten *kán* worden toegepast, waar dat zonder overgangsmaatregel niet mogelijk zou zijn. In de laatstgenoemde situatie voorziet de wetgever in een correctieregeling die qua resultaat veel overeenkomsten heeft met de werkingsregel terugwerkende kracht. Dit deed hij bijvoorbeeld bij de herziening van de fiscale behandeling van de aankoopkosten van een deelneming. Overgangsmaatregelen vormen derhalve een aanvulling op de werkingsregel. In tegenstelling tot een werkingsregel behoeft bij een wetswijziging niet altijd een overgangsmaatregel te worden getroffen. Of een overgangsmaatregel in een gegeven situatie gewenst is, volgt – zo zal ik betogen – uit de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid die in deel II aan de orde komen.

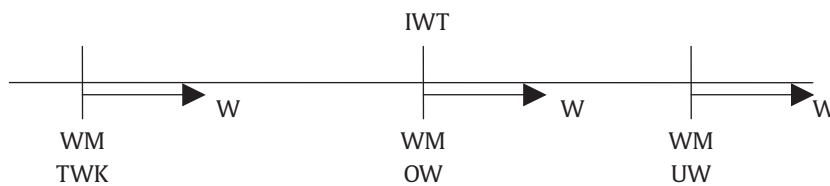
In dit hoofdstuk werk ik het begrip ‘overgangsmaatregelen’ nader uit. Omdat een oordeel over de overgangsmaatregelen eerst kan worden gevormd als de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid zijn ingevuld, is dit hoofdstuk met name inventariserend van aard.

Aangezien het bestaan van overgangsmaatregelen naast werkingsregels niet algemeen is aanvaard, werk ik in par. 3.2 uit waarom het onderscheiden van overgangsmaatregelen naar mijn mening gerechtvaardigd is. Vervolgens komt in par. 3.3 de inhoud van het begrip ‘overgangsmaatregelen’ aan de orde, waarbij ik zowel aandacht besteed aan de juridische achtergrond van het begrip als aan de invulling die ik aan dit begrip geef. In par. 3.4 t/m 3.12 behandel ik de negen overgangsmaatregelen die ik in dit onderzoek onderscheid. Bij die behandeling besteed ik onder andere aandacht aan hun verschijningsvorm(en)

en de vraag of zij de gevolgen van werking, te weten: 1. ingrijpen in voldongen feiten of afgeronde toestanden; 2. materieel terugwerkende kracht; of 3. maatschappelijk terugwerkende kracht geheel of gedeeltelijk kunnen wegnemen. Het hoofdstuk wordt in par. 3.13 afgesloten met een conclusie. In deze conclusie geef ik de definities van de negen behandelde overgangsmaatregelen alsmede hun specifieke kenmerken in een schematisch overzicht weer.

3.2 Rechvaardiging voor het onderscheiden van overgangsmaatregelen naast werkingsregels

In par. 2.3 heb ik het begrip ‘werkingsregel’ geïntroduceerd. De werkingsregel geeft aan vanaf welk moment in de tijd – het werkingsmoment – een regel rechtsgevolgen verbindt aan feiten die zich vanaf dat moment voordoen of toestanden die op het werkingsmoment bestaan (werken). Indien het werkingsmoment ligt vóór het inwerkingtredingsmoment, is sprake van terugwerkende kracht (par. 2.4); als het werkingsmoment samenvalt met het inwerkingtredingsmoment, is sprake van onmiddellijke werking (par. 2.5) en als het ligt ná het inwerkingtredingsmoment, is sprake van uitgestelde werking. In het volgende overzicht zijn deze drie werkingsvarianten schematisch weergegeven.



De werkingsregel maakt geen onderscheid tussen feiten en toestanden. Vanaf het werkingsmoment vallen álle relevante feiten en toestanden¹ onder de werkingssfeer van de nieuwe regel.

Naast deze algemene ‘grove’ werkingsregels is er behoefte aan fijnmaziger wetgeving die de overgang van de oude naar de nieuwe regel regelt. Deze regels zorgen er bijvoorbeeld voor dat de nieuwe regel ten aanzien van *bepaalde*, nader aangeduide, feiten of toestanden niet, nog niet, of niet volledig van toepassing wordt. Voor zover ik heb kunnen nagaan is Polman de eerste geweest die in de Nederlandse literatuur over overgangsrecht een afzonderlijke categorie regels onderscheidt die de toepassing van een regel ten aanzien van bepaalde feiten en toestanden beperkt. Ten aanzien van deze categorie regels schreef Polman:²

‘Van de voornoemde bepalingen (MSB: de grove werkingsregels) zijn te onderscheiden, die, welke ten doel hebben “un régime intermédiaire entre

1. Zie voor ‘relevante feiten en toestanden’ par. 2.8.

2. Polman 1984, p. 149.

les deux lois” te vestigen; zij strekken er toe een regiem te scheppen, dat het overgaan naar de nieuwe wet van rechtssituaties vergemakkelijkt; zij bevatten, aldus Roubier, niet “une règle juridique de solution des conflits”, zij regelen niet het “conflict” als zodanig, al kan – gezien hun strekking – gesteld worden, dat zij partij kiezen voor de nieuwe wet, welke echter niet ten volle toepasselijk is; het zijn bepalingen, die in hoge mate aanbevelenswaardig zijn op het vlak van de wetgevingspolitiek.’

In hetzelfde jaar onderkent ook Knigge dat er naast werkingsregels bijzondere overgangsbepalingen zijn te onderscheiden. Hij betoogt:³

‘Voor de wetgever is de vraag welke oplossing voor zeker probleem van overgangsrecht billijk of rechtvaardig is. Het beginsel van exclusieve werking kan hem daarbij niet helpen. Toch heeft dat beginsel ook voor de wetgever betekenis. De wetgever dient er voor zorg te dragen, dat de oplossing, die hij om wat voor reden dan ook rechtvaardig acht, in de tekst van de wet wordt neergelegd. Het beginsel van exclusieve werking vormt daarbij voor hem een redactioneel criterium. Aan de hand van dat beginsel kan worden uitgemaakt of de door hem rechtvaardig geachte oplossing een bijzondere overgangsbepaling eist.’

In de Overgangswet NBW is een duidelijke rol weggelegd voor een bijzondere categorie regels die naast de werkingsregel functioneren. Van der Beek spreekt in dit kader over overbruggingsregels of koppelregels:⁴

‘In gevallen als het zojuist geschetste moet de overgangswetgever grover geschat gebruiken. Dat heeft hij tot zijn beschikking in de vorm van overbruggingsregels ofwel koppelregels. Het belangrijke verschil met verwijzingsregels (*MSB*: werkingsregels) is, dat overbruggingsregels *directe* regels zijn: zij verwijzen niet naar oud of naar nieuw recht, maar houden zelf een “materiële” regel in. Deze kan een oplossing voor het aan de orde zijnde overgangsprobleem vervatten of door een “truc” de weg vrij maken voor toepassing van de nieuwe wet.’

De Vries Lentsch-Kostense constateert:⁵

‘In de Overgangswet (*MSB*: NBW) zijn naast de gebruikelijke verwijzingsregels ook regels opgenomen die, zoals de wetgever dat uitdrukt, “een brug leggen tussen oud en nieuw recht”. Voor het bouwen van bruggen wordt veelal gebruik gemaakt van de constructies “omzetting”, “fictie” en “bekrachtiging”.’

3. Knigge 1984, p. 113.

4. Van der Beek 1992, p. 49.

5. De Vries Lentsch-Kostense 1992, p. 3.

Ook Popelier onderscheidt verschillende categorieën van overgangsrechtelijke regels, namelijk regels met een temporele functie, overgangsbepalingen en overgangsmaatregelen. Met de temporele functie doelt zij op de categorie regels die door mij werkingsregels worden genoemd.⁶ Overgangsbepalingen en overgangsmaatregelen zijn in haar visie bepalingen die de overgang van de bestaande toestand naar de door de nieuwe rechtsregel in het leven geroepen toestand regelen respectievelijk begeleiden (zie par. 3.3.1).⁷

In de algemene literatuur over overgangsrecht is voor het bestaan van overgangsmaatregelen, naast de werkingsregels die slechts de werking van een wet bepalen, derhalve voldoende basis te vinden. Ook in het belastingrecht is deze tweedeling naar mijn mening functioneel.⁸ Bij de behandeling van de verschillende overgangsmaatregelen in par. 3.4 e.v. zal blijken dat het bij deze categorie regels om veel fijnmaziger wetgeving gaat dan bij werkingsregels het geval is. Door beide categorieën van overgangsrechtelijke regels te onderscheiden, kan veel beter worden ingespeeld op de eisen die de in deel II te behandelen beginselen van behoorlijk overgangsbeleid stellen.

3.3 Inhoud van het begrip ‘overgangsmaatregelen’

3.3.1 Algemeen juridische achtergrond

Uit par. 3.2 volgt dat onderscheid moet worden gemaakt tussen werkingsregels en overgangsmaatregelen. De vraag is evenwel wat onder overgangsmaatregelen moet worden verstaan. Het begrip ‘overgangsmaatregelen’ is beslist niet eenduidig. Ten eerste worden voor het aanduiden van overgangsmaatregelen ook alternatieve begrippen gebruikt zoals ‘bijzondere overgangsbepalingen’, ‘overbruggingsregels’ en ‘koppelregels’. Ter bevordering van de leesbaarheid zal ik hierna waar mogelijk het begrip ‘overgangsmaatregelen’ hanteren. Ten tweede wordt aan het begrip ‘overgangsmaatregelen’ door velen een onderling verschillende inhoud gegeven. Ten einde in par. 3.3.2 het begrip ‘overgangsmaatregelen’ zodanig te definiëren dat de definitie zo goed mogelijk aansluit bij de heersende opvattingen omtrent de inhoud van dit begrip, schets ik hierna eerst haar achtergrond.

Polman maakt onderscheid tussen algemene en bijzondere overgangsbepalingen.⁹ Algemene overgangsbepalingen geven in zijn visie een permanent richtsnoer voor de oplossing van overgangsrechtelijke vragen, die zich bij afschaffing en/of invoering van een wet kunnen voordoen. Als voorbeeld noemt hij art. 4

6. Popelier 1999a, p. 24.

7. Popelier 1997, p. 593-594.

8. Zo ook Lubbers 2004, p. 15 en Geppaart 2004, p. 1841.

9. Polman 1984, p. 148.

Wet AB, waarin is bepaald dat de wet geen terugwerkende kracht heeft.¹⁰ In die visie zouden binnen de fiscaliteit art. 3.39 en 3.51 Wet IB 2001 en art. 52 en 53 Wet OB 1968 als algemene overgangsbepalingen kunnen worden aangemerkt. Deze bepalingen uit de Wet IB 2001 regelen dat willekeurige afschrijving op bedrijfsmiddelen respectievelijk de investeringsaftrek altijd plaatsvindt volgens de regels voor het tijdvak waarin voor de verwerving van het bedrijfsmiddel verplichtingen zijn aangegaan. De bepalingen uit de Wet OB 1968 schrijven voor hoe met lopende contracten moet worden omgegaan ingeval een wetswijziging heeft plaatsgevonden.

Onder bijzondere overgangsbepalingen, die Polman nader aanduidt als overgangsmaatregelen, verstaat hij voorschriften die uitsluitend de toepassing van een bepaalde wet beperken en daarbuiten geen werking hebben. Polman verwijst voor de uitleg van het begrip 'bijzondere overgangsbepalingen' onder andere naar het onderzoek van Roubier en een publicatie van Scholten.¹¹ Polman vermeldt dat Roubier als voornaamste overgangsmaatregelen de verlenging van een termijn, de vergoeding door degenen die worden bevoordeeld door de wetswijziging en de vergoeding door de staat noemde:

'Aldus Roubier, die te dezen spreekt van "*lois de transition*" (...); de wetgever kan op dit vlak uit talrijke oplossingen kiezen en dergelijke wetten vertonen vele nuances; hij noemt als de drie voornaamste maatregelen van deze aard de verlenging van een termijn, de vergoeding door "*les bénéficiaires de la réforme*", de vergoeding "*par l'Etat*"; (...). Een dergelijke wet is ook wel "(la) troisième norme" genoemd (...).

(...)

Scholten sprak t.a.p. van "transitoir recht": de voor elk bijzonder geval vastgestelde regels om de overgang van oud naar nieuw geleidelijk te doen gaan; dit recht is een aanvulling van het intertemporele, het geeft zelf materiële regels (i.t.t. het intertemporele recht, dat aanwijst welke materiële regel in zekere gevallen zal gelden); (...).

Ik duid een bepaling als deze hierna aan met de term overgangsmaatregel.'

Polman sluit zich aan bij Roubier en Scholten en vermeldt expliciet dat het betalen van een vergoeding door bevoordeelden of de staat tot de overgangsmaatregelen moet worden gerekend.¹² Anders dan Polman, is Knigge van mening dat een overgangsmaatregel niet de betaling van een schadevergoeding omvat,

10. Polman 1984, p. 148; deze bepaling houdt evenwel geen verbod op terugwerkende kracht in, zie HR 26 oktober 1951, *NJ* 1952, 756, m.nt. Veegens.

11. Polman 1984, p. 149, de verwijzingen naar Roubier en Scholten betreffen Paul Roubier, *Le droit transitoire*, Parijs: Dalloz et Sirey 1960 en Paul Scholten, Opmerkingen over intertemporaal privaatrecht naar aanleiding van eenige nieuwe wetten en ontwerpen, *WPNR* 1906/1896.

12. Polman 1984, p. 150; reeds eerder Hijmans van den Bergh 1928, p. 146-147 die de schadevergoeding evenwel tot de werkingsregels rekent.

doch slechts een nadere begrenzing geeft aan de inhoud van de materiële bepaling. Hij vermeldt:¹³

‘Zij (MSB: een overgangsbepaling) vult de “materiële” regel aan of maakt daarop een uitzondering; zij kan ook niet meer doen dan alleen bevestigen wat reeds in de “materiële” regel besloten lag. Overgangsbepaling en “materiële” regel samen vormen de inhoud van de wet.’

Opvallend is dat Knigge vermeldt dat een overgangsmaatregel niet meer kan doen dan alleen bevestigen wat reeds in de materiële regel besloten ligt. Ik kom hierop in par. 3.3.2 terug. Voor het overige wordt de zienswijze van Knigge breed gedragen.

Van der Beek noemt de overgangsmaatregelen die zijn getroffen in de Overgangswet NBW ‘overbruggingsregels’ of ‘koppelregels’. In zijn visie zijn dit directe regels die niet verwijzen naar oud of nieuw recht, maar zelf een materiële regel inhouden (zie par. 3.2). Als soorten overbruggingsregels noemt hij onder andere *omzetting* van oude rechten in hun evenknie uit de nieuwe wet en *fictie* waarmee wordt bereikt dat bepaalde feiten geacht worden een bepaalde hoedanigheid te hebben.¹⁴

Popelier onderscheidt overgangsbepalingen en overgangsmaatregelen. Overgangsbepalingen zijn in haar visie bepalingen die uitdrukkelijk de overgang *regelen* van de bestaande toestand naar de door de nieuwe rechtsregel in het leven geroepen toestand.¹⁵ Het gaat dan om bepalingen die de temporele functie van een wet – door mij werking genoemd – regelen. Onder overgangsmaatregelen verstaat zij alle maatregelen die de overgang van de oude naar de door de nieuwe regel in het leven geroepen toestand *begeleiden*. Met betrekking tot de technieken die voor overgangsmaatregelen kunnen worden gehanteerd noemt Popelier de formulering van de temporele functies, de aankondiging van de nieuwe regel of de verlenging van de periode tussen bekendmaking en inwerkingtreding van de nieuwe rechtsregel.¹⁶ Wat betreft de inhoud van het begrip ‘overgangsmaatregel’ neemt zij nadrukkelijk de stelling in dat een schadevergoeding hiertoe niet behoort.¹⁷ Als motivering hiervoor vermeldt zij dat toekenning van een schadevergoeding niet de overgang van de ene rechtstoestand naar de andere begeleidt, doch juist laat zien dat deze overgang *niét* met de nodige begeleidende maatregelen gepaard gaat.¹⁸ Het onderscheid dat Popelier aanbrengt tussen overgangsbepalingen en overgangsmaatregelen is overigens niet volledig duidelijk. In latere publicaties rekent zij namelijk ook eerbiedigende werking en uitgestelde werking tot de overgangsmaatregelen, hetgeen

13. Knigge 1984, p. 122-123.

14. Van der Beek 1992, p. 48-49; zo ook De Vries Lentsch-Kostense 1992, p. 3.

15. Popelier 1997, p. 593.

16. Popelier 1997, p. 594.

17. Popelier 1997, p. 597 en Popelier 1999a, p. 8.

18. Popelier 1997, p. 597 en Popelier 1999a, p. 9.

zij in 1997 niet deed.¹⁹ Coremans en Van Damme duiden overgangsmaatregelen aan als overgangsbepalingen en vermelden hierover:²⁰

‘(...) zij regelen de overgang van de bestaande toestand naar de door de nieuwe tekst in het leven geroepen nieuwe toestand. (...)

Overgangsbepalingen komen meestal erop neer dat voor de in de overgangsregel aan te wijzen rechtssubjecten en toestanden, de opgeheven regeling voor een tijd haar gelding behoudt.’

De visie van Coremans en Van Damme komt derhalve overeen met die van Knigge en Van der Beek.

3.3.2 *Keuze definitie*

Uit par. 3.3.1 volgt dat geen eenduidige opvatting bestaat over de inhoud van het begrip ‘overgangsmaatregel’. Men is het erover eens dat overgangsmaatregelen de overgang van de oude naar de nieuwe regel begeleiden. Elke auteur heeft echter een eigen visie met betrekking tot de wijze waarop dat moet gebeuren.

Gelet op het onderscheid dat ik aanbreng tussen gelden, werken en toepassen (zie par. 2.2) kunnen overgangsmaatregelen als zodanig niet de gelding (die wordt bepaald door de inwerkingtreding) of de werking (die wordt bepaald door de werkingsregel) van een wet veranderen. In mijn opvatting behoren terugwerkende kracht, onmiddellijke werking en uitgestelde werking daarom niet tot de overgangsmaatregelen. Wat overgangsmaatregelen echter wel kunnen realiseren, is een *beperking* of een *uitbreiding* van de *toepassing* van een werkende regel voor *bepaalde situaties*. De overgangsmaatregel zorgt er in deze visie voor dat een regel ten aanzien van bepaalde – nader aangeduide – feiten en/of toestanden niet of niet volledig van toepassing is. Zonder een overgangsmaatregel zou de regel op grond van de werkingsregel wél van toepassing zijn geweest. Daarnaast kan een overgangsmaatregel bewerkstelligen dat een regel juist *kan* worden toegepast, waar dat zonder overgangsmaatregel niet mogelijk zou zijn. In de navolgende paragrafen ga ik hier mede aan de hand van voorbeelden nader op in.

Een *overgangsmaatregel* definieer ik aldus als volgt:

Een overgangsmaatregel is een materiële regel die voor nader genoemde feiten en/of toestanden in aanvulling op een wettelijke bepaling nadere voorschriften bevat die de toepassing van een werkende regel reguleren.

19. Annotatie bij RvS-België 12 februari 1998, *RW* 1997-1998, nr. 41, p. 1475 en Popelier 1999a, p. 25.

20. Coremans en Van Damme 2001, p. 66.

Volgens deze definitie bevestigt een overgangsmaatregel dus niet wat in de materiële regel besloten ligt, zoals Knigge stelt. Een overgangsmaatregel beperkt echter de toepassing van deze materiële regel voor een specifiek geval of breidt de toepassing juist uit. Zoals hierna in par. 3.4 e.v. zal blijken, kunnen zij zowel in het voor- als in het nadeel van belastingplichtigen zijn.

Naast overgangsmaatregelen in de zin van de hiervoor vermelde definitie zijn ook andere methoden denkbaar waarmee de wetgever de overgang naar een nieuw regime kan regelen. Omdat deze methoden in dit onderzoek verder niet aan de orde komen, noem ik ze hier slechts kort. Ten eerste kan worden gedacht aan het verstrekken van een schadevergoeding. Schadevergoedingen kwalificeren – conform de in de literatuur heersende opvatting – op grond van de hiervoor vermelde definitie niet als overgangsmaatregel. Schadevergoedingen beperken de toepassing van een regel immers niet, noch breiden die uit, maar zorgen ervoor dat de belastingplichtige op andere wijze gecompenseerd wordt voor de gevolgen van de overgang naar de nieuwe regel. Ten tweede noem ik uitgestelde inwerkingtreding. Door de inwerkingtreding van een nieuwe regel uit te stellen, wordt de periode tussen aankondiging van de nieuwe regel en het moment van aanvang van de gelding vergroot. Deze methode lijkt dan ook sterk op uitgestelde werking (par. 2.6) en kan als alternatief voor uitgestelde werking worden gebruikt. Een derde methode – die ook door Popelier wordt genoemd – is formulering van de temporele functie. Zij slaagt er echter niet in invulling te geven aan deze derde methode. Zoals ik in par. 2.4.3 en 2.6.3 behandelde, worden de werkingsregels terugwerkende kracht en uitgestelde werking altijd expliciet vermeld in de inwerkingtredingsbepaling. Dat maakt beide werkingsregels evenwel niet tot een overgangsmaatregel. Een vierde methode die ik hier wil noemen is het opnemen van een referentieperiode in de materiële regel die zodanig lang is, dat anticiperen op de nieuwe regel niet meer mogelijk is. Indien deze referentieperiode enkel wordt opgenomen om een positief aankondigingseffect te voorkomen, vormt deze methode overgangsrecht. Indien de referentieperiode niet alleen ziet op het voorkomen van aankondigingseffecten, maar blijvend van toepassing is, is geen sprake van overgangsrecht. Als voorbeeld noem ik art. 32bb Wet LB 1964 dat als onderdeel van de Wet Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen is ingevoerd. Op grond van deze bepaling is het loon dat een werknemer in het tweede aan het vertrek voorafgaande kalenderjaar heeft genoten bepalend voor de hoogte van de fiscaal geaccepteerde vertrekvergoeding.

3.3.3 *Herkennen van overgangsmaatregelen in de praktijk*

Overgangsmaatregelen zijn er in vele varianten. Hierna zal ik negen overgangsmaatregelen onderscheiden, waarbij ik benadruk dat volledigheid niet is nagestreefd. De negen te behandelen overgangsmaatregelen zijn mijns inziens

echter wel de maatregelen die het meest voorkomen. Niet-behandelde maatregelen zullen veelal een variant zijn op een maatregel die wel is behandeld.

Voor een goed begrip van de overgangsmaatregelen in de sfeer van fiscale wetgeving verdeel ik deze maatregelen over vijf categorieën:

- a. (doel en strekking) oude regel blijft van toepassing;
- b. nieuwe regel is slechts gedeeltelijk van toepassing;
- c. doel en strekking nieuwe regel corrigeert rechtsgevolgen uit het verleden;
- d. keuzeregelingen;
- e. technische overgangsmaatregelen.

De categorieën bevatten een aanduiding van hoe de overgangsmaatregel in *essentie* werkt. Hierna volgt een korte bespreking van de vijf categorieën.

a. (Doel en strekking) oude regel blijft van toepassing

Een overgangsmaatregel kan bewerkstelligen dat ondanks de werking van een nieuwe regel, de oude regel – al dan niet in aangepaste vorm – van toepassing blijft op bepaalde, nader aangeduide, gevallen. Het komt voor dat exact de oude regel van toepassing blijft, zoals die luidde voorafgaand aan de wetswijziging. Een voorbeeld van een dergelijke overgangsmaatregel is hfdst. 2 art. I onderdeel AL Inv.w. Wet IB 2001. Deze maatregel ziet op vóór 31 december 2000 gesloten belaste kapitaalverzekeringen. De maatregel bewerkstelligt dat op de uitkeringen uit deze kapitaalverzekeringen de regels van de Wet IB 1964 van toepassing blijven.

Het gebeurt evenwel ook vaak dat de oude regel niet van toepassing *kan* blijven omdat hij niet past binnen het samenstel van wetsbepalingen van na de wetswijziging. In die situatie kiest de wetgever soms voor een overgangsmaatregel die niet de voortzetting van de oude regel inhoudt, doch waarin wel doel en strekking van de oude regel uitdrukkelijk terugkomen. Als voorbeeld noem ik hfdst. 2 art. I onderdeel ATa Inv.w. Wet IB 2001. Deze bepaling regelt dat, in verband met het vervallen van de invorderingsvrijstelling per 1 januari 2001, de algemene heffingskorting wordt verhoogd en deze verhoging gedurende vijf jaren worden afgebouwd tot nihil.

In beide gevallen zorgt de overgangsmaatregel voor een beperking van de toepassing van de werkende regel; de oude regel – die formeel niet meer werkt – wordt immers nog geheel of gedeeltelijk (soms in aangepaste vorm) toegepast.

Binnen de categorie van regels waarbij de oude regel – eventueel in aangepaste vorm – van toepassing blijft, onderscheid ik drie soorten overgangsmaatregelen:

1. regels van eerbiedigende werking (par. 3.4);
2. afbouwregelingen (par. 3.5);
3. bevroeringsregels (par. 3.6).

b. Nieuwe regel is slechts gedeeltelijk van toepassing

Een overgangsmaatregel die de nieuwe regel als uitgangspunt neemt, zorgt voor een beperking óf een uitbreiding van de toepassing van een nieuwe regel. In deze categorie, waar het gaat om gedeeltelijke toepassing van de nieuwe regel is sprake van een beperking van de toepassing. Als voorbeeld noem ik de vervanging van de stakingswinstvrijstelling door de stakingsaftrek per 1 januari 2001. Tot 1 januari 2001 waren voordelen die een ondernemer behaalde met of bij het staken van een onderneming vrijgesteld tot een bedrag van f 20 000 indien de ondernemer jonger was dan 55 jaar en tot een bedrag van f 45 000 indien de ondernemer ouder was dan 54 jaar. Per 1 januari 2001 werd de objectieve vrijstelling vervangen door een stakingsaftrek ten bedrage van € 3630, ongeacht de leeftijd van de belastingplichtige. Deze wetswijziging is met onmiddellijke werking in werking getreden, waardoor de nieuwe regel werkte vanaf 1 januari 2001 en zonder overgangsmaatregel van toepassing zou zijn op alle stakingen die vanaf die datum zouden plaatsvinden. Netto leverde deze wetswijziging, voor met name oudere ondernemers, een verslechtering op. In hfdst. 2 art. I onderdeel A Inv.w. Wet IB 2001 is voor ondernemers die vanaf 1 januari 2001 als zodanig gekwalificeerd kunnen worden, de toepassing van de nieuwe regel evenwel beperkt. Op grond van de getroffen overgangsmaatregel komen die ondernemers gedurende vijf jaren in aanmerking voor een verhoging van het bedrag van de stakingsaftrek. Voor die belastingplichtigen werd de nieuwe regel derhalve nog niet volledig toegepast. De overgangsmaatregel sluit aan bij de systematiek van de nieuwe regel, doch zorgt ervoor dat de nieuwe regel op bepaalde belastingplichtigen nog niet volledig van toepassing is.

Binnen de categorie overgangsmaatregelen die zijn gebaseerd op de nieuwe regel, doch ervoor zorgen dat de nieuwe regel (nog) niet volledig van toepassing is, onderscheid ik twee verschillende overgangsmaatregelen:

1. ingroeieregelingen (par. 3.7);
2. compartimenteren (par. 3.8).

Ook een waarderingsmaatregel (par. 3.11) kan de toepassing van een nieuwe regel beperken. Nu deze maatregel verschillende effecten in zich heeft, behandel ik hem in de categorie technische maatregelen.

c. Doel en strekking nieuwe regel corrigeert rechtsgevolgen uit het verleden

Af en toe maakt de wetgever gebruik van een techniek waarbij de nieuwe regel direct vanaf het werkingsmoment volledig van toepassing is en zijn toepassing voorts uitbreidt naar feiten die zich vóór het inwerkingtredingsmoment hebben voorgedaan. De overgangsmaatregel verandert aldus de materiële rechtsgevolgen die zijn verbonden aan voldongen feiten of afgeronde rechtstoestanden.

Binnen deze categorie is geen nadere onderverdeling in overgangsmaatregelen aan te brengen. Hierna zal deze categorie derhalve als overgangsmaatregel onder de noemer 'correctieregeling' aan de orde komen (par. 3.9).

d. Keuzeregelingen

Sporadisch maakt de wetgever gebruik van een overgangsmaatregel in de vorm van een keuzeregeling. Een keuzeregeling houdt in dat de belastingplichtige mag kiezen of hij onder de oude dan wel de nieuwe regeling wenst te vallen. Indien hij voor de oude regel kiest, wordt de toepassing van die regel derhalve uitgebreid en de toepassing van de nieuwe regel beperkt. Als hij voor de nieuwe regel kiest, is die regel vanaf het werkingsmoment volledig van toepassing.

Een keuze voor de oude regel kan ook alleen een keuze voor doel en strekking van de oude regel impliceren. Evenals ik vermeldde onder a, kan de situatie zich voordoen dat de oude regel niet van toepassing kan blijven omdat hij niet past binnen het samenstel van wetsbepalingen van na de wetswijziging. In dergelijke situaties ontwerpt de wetgever een overgangsmaatregel die aansluit bij doel en strekking van de oude regel, doch functioneert binnen het nieuwe wettelijke kader. Keuzeregelingen vormen een zelfstandig type overgangsmaatregel en kunnen niet nader worden onderverdeeld. De keuzeregelingen werk ik uit in par. 3.10.

e. Technische maatregelen

Technische maatregelen zijn er niet op gericht om de oude regeling ook ná het werkingsmoment van de nieuwe regel nog van toepassing te laten zijn, of de nieuwe regeling geheel of gedeeltelijk buiten toepassing te laten. Zij zorgen er juist voor dát de nieuwe regel *kan* worden toegepast. De technische maatregelen vormen hierdoor een ander soort overgangsmaatregel dan de voorgaande categorieën. Overgangsmaatregelen die binnen deze categorie kunnen worden onderscheiden, zijn:

1. waarderingsmaatregelen (par. 3.11);
2. fictiebepalingen (par. 3.12).

In de navolgende paragrafen bespreek ik de genoemde negen overgangsmaatregelen. Daarbij besteed ik steeds aan de hand van een aantal voorbeelden aandacht aan hun verschijningsvormen, geef ik een definitie van de desbetreffende overgangsmaatregel en behandel ik of zij kunnen worden getroffen bij belastende c.q. begunstigende wetswijzigingen en of zij materieel c.q. maatschappelijk terugwerkende kracht geheel of gedeeltelijk kunnen wegnemen.

3.4 Regels van eerbiedigende werking**3.4.1 Juridische achtergrond van eerbiedigende werking**

In het kader van het onderscheid tussen eerbiedigende werking en uitgestelde werking heb ik in par. 2.6.1 al summier aandacht besteed aan de inhoud van het begrip 'eerbiedigende werking'. In par. 2.6.2.1 concludeerde ik dat de meeste auteurs het erover eens zijn dat eerbiedigende werking bewerkstelligt dat de nieuwe regel niet van toepassing is op bepaalde nader omschreven, op het

inwerkingtredingsmoment bestaande, toestanden. Deze auteurs zijn het er evenwel niet over eens of eerbiedigende werking als werkingsregel dan wel als overgangsmaatregel moet worden gekwalificeerd.

Knigge beschouwt eerbiedigende werking als een specifieke regel die ervoor zorgt dat een nieuwe regel in afwijking van de werkingsregel in een bepaalde situatie niet van toepassing is.²¹ Gelet op het door mij aangebrachte onderscheid tussen werkingsregels en overgangsmaatregelen, zou Knigge hier mijns inziens over een overgangsmaatregel spreken. Van der Beek gebruikt de term 'eerbiediging van oud recht' in plaats van 'eerbiedigende werking' en beschouwt eerbiedigende werking als een werkingsregel. Hij definieert deze regel als volgt:²²

'Eerbiediging van oud recht houdt in dat de nieuwe wet niet vanaf de invoering en ook niet vanaf een later tijdstip gaat werken voor de rechtstoestand zoals deze bij de inwerkingtreding bestond; in plaats daarvan blijft daarop het oude recht van toepassing.'

Doordat Van der Beek evenwel alleen ten aanzien van op het inwerkingtredingsmoment bestaande toestanden de werking van een wet beperkt, is er geen sprake van een werkingsregel. Naar mijn mening beperkt eerbiedigende werking alleen de *toepassing* van een nieuwe werkende wet. Om in termen van Van der Beek te spreken, hebben we dan te maken met een overbruggingsregel (volgens mijn terminologie 'overgangsmaatregel').

Popelier hanteert een afwijkende opvatting en gaat ervan uit dat een regel eerbiedigende werking heeft als de oude regel nog van toepassing is op bepaalde rechtsfeiten die dateren van ná de inwerkingtreding van de nieuwe regel.²³ Eerbiedigende werking wordt derhalve wel beperkt tot bepaalde rechtsfeiten, maar niet tot rechtsfeiten die verband houden met op het inwerkingtredingsmoment bestaande rechtstoestanden. Doordat eerbiedigende werking slechts voor specifiek aangeduide rechtsfeiten een uitzondering maakt op onmiddellijke werking, merkte Popelier eerbiedigende werking aanvankelijk aan als een overgangsbepaling (zie par. 3.3.1), maar sprak zij twee jaar later over overgangsmaatregelen.²⁴

Haazen acht de Belgische opvatting dat eerbiedigende werking verband houdt met posterieure feiten waarschijnlijk juister, doch hanteert dit uitgangspunt niet in zijn eigen definitie. Hij verstaat onder eerbiedigende werking:²⁵

'Eerbiedigende werking of eerbiediging betekent dat de wettelijke bepaling weliswaar vanaf de inwerkingtreding geldt, maar niet zal worden toegepast op een ten tijde van de inwerkingtreding reeds bestaande rechtstoestand.

21. Knigge 1984, p. 87 en 90.

22. Van der Beek 1992, p. 37.

23. Popelier 1997, p. 594 en Popelier 1999a, p. 32.

24. Popelier 1997, p. 594 en Popelier 1999a, p. 25.

25. Haazen 2001, p. 398.

De nieuwe regel werkt dus niet jegens bestaande rechtstoestanden. (...) Men kan daarom ook spreken van nawerking van de oude regel.'

Haazen gaat dus ervan uit dat de oude regel ten aanzien van bepaalde op het inwerkingtredingsmoment bestaande toestanden blijft werken, waardoor de toepassing van de nieuwe regel wordt beperkt. Ook Aschke hanteert dit uitgangspunt waar hij spreekt over de overgangsmaatregel 'Weitergeltung alten Rechts'.²⁶ Hij verstaat onder deze overgangsmaatregel de doorwerking van het oude recht – eventueel 'bedingt, beschränkt oder befristet' – ten aanzien van op het inwerkingtredingsmoment bestaande toestanden.

In de Aanwijzingen voor de regelgeving wordt onder eerbiedigende werking een blijvende beperking van de toepassing van de nieuwe regel ten aanzien van bepaalde feiten verstaan.²⁷ In de Notitie TWK wordt dezelfde betekenis aan het begrip 'eerbiedigende werking' toegekend.²⁸

3.4.2 *Eerbiedigende werking in het kader van dit onderzoek*

3.4.2.1 *Definitie*

Uit par. 3.4.1 volgt dat de meeste auteurs van mening zijn dat eerbiedigende werking ervoor zorgt dat (de feiten die verband houden met) bepaalde toestanden die reeds op het inwerkingtredingsmoment bestaan, ook onder de werking van de nieuwe regel volgens de oude regel behandeld worden. De oude regel blijft derhalve in zoverre van toepassing en de toepassing van de nieuwe regel wordt ten aanzien van die toestanden uitgesloten. De opvatting van Popelier, dat in geval van eerbiedigende werking de oude regel op posterieure feiten van toepassing blijft, volg ik indien die opvatting vereist dat de posterieure feiten verband houden met op het inwerkingtredingsmoment bestaande toestanden. In de fiscaliteit houdt de eerbiediging van een bestaande toestand in het algemeen namelijk in dat niet de rechtsgevolgen die worden verbonden aan de toestand worden geëerbiedigd, doch dat alle *rechtsfeiten* die zich in verband met die toestand na het inwerkingtredingsmoment voordoen onder de toepassing van de oude regel blijven vallen. Als voorbeeld noem ik de op 31 december 2006 bestaande oneigenlijke deelnemingen (rechtstoestand) die in afwijking van art. 13 Wet VPB 1969 (tekst vanaf 1 januari 2007) tot 1 januari 2010 met een deelneming in de zin van voornoemde bepaling gelijk worden gesteld.²⁹ Dit betekent dat niet zozeer de op 31 december 2006 bestaande rechtstoestand wordt geëerbiedigd, doch dat alle daarmee samenhangende belastbare feiten die zich vanaf

26. Aschke 1987, p. 30.

27. Aanwijzing 169 AR, zie ook par. 2.6.1.

28. Notitie TWK, p. 2.

29. Wet van 30 november 2006, *Stb.* 2006, 631, art. VIII d.

1 januari 2007 aandienen (posterieure feiten) behandeld worden alsof het oude regime nog steeds van toepassing is.

Van eerbiedigende werking is niet alleen sprake wanneer het oude regime van toepassing blijft, maar ook ingeval een overgangsmaatregel bewerkstelligt dat het oude regime in aangepaste vorm van toepassing blijft. Een overgangsmaatregel die de oude regel aanpast, kan noodzakelijk zijn indien de oude regel binnen een veranderd samenstel van wetsebepalingen niet meer kan functioneren. Onder andere in hfdst. 2 art. I onderdeel ASa Inv.w. Wet IB 2001 maakte de wetgever van deze methode gebruik. De bepaling regelt namelijk dat renten van schulden die zijn aangegaan ter bekostiging van ziektekosten vanaf 1 januari 2001 gedurende vijf jaren mogen worden aangemerkt als buitengewone uitgaven, aangezien aftrek van rente op consumptief krediet onder de Wet IB 2001 niet mogelijk is.

In de in par. 3.4.1 vermelde literatuur wordt – zoals gezegd – ervan uitgegaan dat eerbiedigende werking betrekking heeft op op het inwerkingtredingsmoment bestaande toestanden. Uit hfdst. 5 zal evenwel blijken dat het goed verdedigbaar is in bepaalde gevallen niet de op het inwerkingtredingsmoment bestaande toestanden te eerbiedigen, maar de toestanden die bestonden op het moment dat belastingplichtigen van de wetswijzigingen op de hoogte werden gebracht. Dat is het moment waarop de wetswijziging voorzienbaar is geworden en de belastingplichtige niet langer mocht verwachten dat de oude regel zal blijven voortbestaan. Zo is bij de invoering van de Wet IB 2001 voor het overgangsrecht voor lijfrente- en kapitaalverzekeringen aangesloten bij op 14 september 1999 – de datum van indiening van het wetsvoorstel – bestaande verzekeringen. In de hierna te geven definitie van eerbiedigende werking zal ik daarom niet zonder meer aanknopen bij op het inwerkingtredingsmoment bestaande toestanden, maar ook de mogelijkheid voor aanknopingsmoment open houden.

Naast het aanknopingsmoment voor bestaande rechtstoestanden vormt ook de duur van de eerbiedigende werking een variabele factor. Volgens de Aanwijzingen voor de regelgeving alsmede de Notitie TWK is geen sprake van eerbiedigende werking indien aan de toepassing van de oude regel een einddatum is gesteld. Ook Van der Beek lijkt dit standpunt in te nemen. In het spraakgebruik wordt evenwel ook van eerbiedigende werking gesproken indien bepaalde feiten of toestanden gedurende een bepaalde periode geëerbiedigd worden. Zo werd bijvoorbeeld met betrekking tot hfdst. 2 art. I onderdeel O Inv.w. Wet IB 2001 gesproken over ‘eerbiedigende werking tot 2020’³⁰ en werd voor een aanpassing in de fiscale behandeling van bloot eigendom gevraagd om een overgangsmaatregel in de vorm van eerbiedigende werking voor een bepaalde periode.³¹ Van de laatstvermelde opvatting zal ik hierna uitgaan, aangezien de systematiek die wordt toegepast bij eerbiedigende werking voor bepaalde tijd

30. *Kamerstukken II 1999/2000*, 26 727 en 26 728, nr. 5, p. 7.

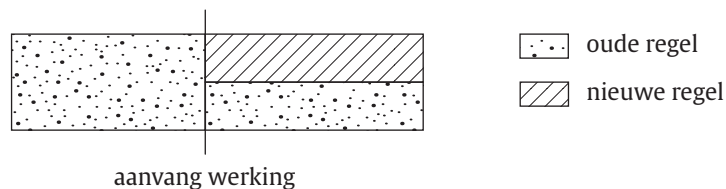
31. *Kamerstukken II 1999/2000*, 26 727 en 26 728, nr. 202, p. 65. Zie ook par. 2.6.2.1.

niet wezenlijk verschilt ten opzichte van eerbiedigende werking voor onbepaalde tijd. Slechts de looptijd van de overgangsmaatregel verschilt. Hierna zal blijken dat evenwel ook bij andere overgangsmaatregelen de looptijd varieert.

Gelet op het voorgaande definieer ik *eerbiedigende werking* als volgt:

Regels van eerbiedigende werking bewerkstelligen dat op de rechtsfeiten die verband houden met bepaalde nader aangeduide toestanden de oude regel voor bepaalde of onbepaalde tijd van toepassing blijft. De toestanden waarop de eerbiedigende werking betrekking heeft, bestaan op het inwerkingtredingsmoment of op een daarvóór nader aangeduid tijdstip.

Op het niveau van de wetswijziging kan de overgangsmaatregel eerbiedigende werking als volgt schematisch worden weergegeven:



In de figuur is op de rechtsfeiten die verband houden met bepaalde nader gespecificeerde toestanden de oude regel van toepassing. Alle overige rechtsfeiten worden behandeld volgens de nieuwe regel.

3.4.2.2 Herkennen van eerbiedigende werking in de praktijk

Veelal zijn regels van eerbiedigende werking verwoord in een materiële regel. Als voorbeeld noem ik de in par. 3.4.2.1 beschreven overgangsmaatregelen die zijn opgenomen in hfdst. 2 art. I onderdeel O en onderdeel AN Inv.w. Wet IB 2001 en art. VIId Wet van 30 november 2006, *Stb.* 2006, 631.

Regels van eerbiedigende werking worden evenwel ook wel aangetroffen in de inwerkingtredingsbepaling. De toepassing van de nieuw werkende regel wordt dan als volgt beperkt:³²

‘De wijzigingen met betrekking tot de vennootschapsbelasting, uitgezonderd artikel II, onderdeel M, voor zover dat betrekking heeft op de in te voegen artikelen 12b en 12c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, vinden voor het eerst toepassing met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2007.’

32. Art. XIII lid 3 Wet van 30 november 2006, *Stb.* 2006, 631.

Of.³³

‘Het ingevolge artikel I, onderdeel D, ingevoegde artikel 3.78a (MSB: startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid) van de Wet inkomstenbelasting 2001 vindt voor het eerst toepassing met betrekking tot de belastingplichtige die na 31 december 2006 ondernemer wordt.’

De eerstgenoemde vermeldingswijze wordt veelvuldig toegepast bij wetswijzigingen waarbij belastingplichtigen met een gebroken boekjaar zijn betrokken.³⁴ Belastingplichtigen die een boekjaar hanteren dat samenvalt met het kalenderjaar vallen in het voorbeeld vanaf 1 januari 2007 onder de nieuwe regels. Op belastingplichtigen die een boekjaar hanteren dat later in het kalenderjaar aanvangt, blijven vooralsnog de oude regels van toepassing. De in het tweede citaat opgenomen vermeldingswijze is in de parlementaire geschiedenis niet als eerbiedigende werking aangeduid. Aan de systematiek van eerbiedigende werking en de door mij gegeven definitie wordt echter wel voldaan. Deze overgangsmaatregel is getroffen omdat de regel anders zijn doel voorbij zou schieten. De maatregel beoogde namelijk het starten van ondernemersactiviteiten te stimuleren.³⁵

3.4.2.3 Toepassingsbereik van regels van eerbiedigende werking

Regels van eerbiedigende werking kunnen in combinatie met alle werkingsregels worden getroffen. De meest voorkomende combinatie is evenwel die met de werkingsregel onmiddellijke werking.

Wat betreft de gevolgen van werkingsregels kan eerbiedigende werking als begunstigende overgangsmaatregel zowel in geval van materieel als in geval van maatschappelijk terugwerkende kracht verlichting bieden. Afhankelijk van de duur van de overgangsmaatregel kan eerbiedigende werking materieel en maatschappelijk terugwerkende kracht zelfs volledig wegnemen. Als in aanvulling op de werkingsregel terugwerkende kracht in een overgangsmaatregel in de vorm van eerbiedigende werking wordt voorzien, kan deze overgangsmaatregel ook voorkomen dat wordt ingegrepen in voldongen feiten of afgeronde toestanden.

Voorts kan eerbiedigende werking zowel als begunstigende als belastende overgangsmaatregel fungeren. Voor voorbeelden van eerbiedigende werking als belastende overgangsmaatregel verwijs ik naar par. 3.4.2.2 (invoering van art. 3.78a Wet IB 2001) en art. V Wet van 15 december 2005, *Stb.* 2005, 684 waarin met betrekking tot het vervallen van de tijdelijke afwaarderingsregeling voor deelnemingen (art. 13ca Wet VPB 1969; tekst 2005) is bepaald dat een aantal

33. Art. XXVII lid 2 Wet van 14 december 2006, *Stb.* 2006, 682.

34. Vgl. Schuiver-Bravenboer 2006a, par. 3.3.

35. *Kamerstukken II* 2006/07, 30 804, nr. 3, p. 81.

recapture-bepalingen van art. 13ca ook na intrekking van die bepaling van toepassing blijft. Eerbiedigende werking vormt in dat geval het sluitstuk van de oude regeling. De voorbeelden laten eveneens zien dat eerbiedigende werking zowel bij begunstigende – art. 3.78a Wet IB 2001 – als bij belastende wetswijzigingen – art. 13ca Wet VPB 1969 – een rol kan spelen.

3.5 Afbouwregelingen

Een afbouwregeling is een overgangsmaatregel die bewerkstelligt dat een nieuwe regel voor nader aangeduide gevallen stapsgewijs van toepassing wordt. Zij doet dit door de toepassing van de oude regel langzaam af te bouwen. De afbouwregeling vormt derhalve een materiële regel die qua inhoud aansluit bij de systematiek van de oude regel.

Afbouwregelingen worden zelden getroffen. Een goed voorbeeld van een afbouwregeling vormt de geleidelijke afschaffing van de mogelijkheid om de algemene heffingskorting uit te betalen als bedoeld in art. 8.9 Wet IB 2001. In het coalitieakkoord van het kabinet Balkenende IV was afgesproken dat de uitbetalingsmogelijkheid in twintig jaar zou worden afgeschaft. Teneinde financiële ruimte voor het voortbestaan van de AOW te creëren, is deze termijn uiteindelijk beperkt tot vijftien jaar.³⁶

In de maatschappelijke discussie over de afschaffing van de hypotheekrenteaftrek is van verschillende kanten voorgesteld de huidige regeling af te bouwen gedurende een periode die varieert van vijftien tot dertig jaar.³⁷ Een afbouwregeling zal dan inhouden dat aftrekbaarheid van rente over de eigenwoning-schuld in box 1 stapsgewijs wordt beperkt.

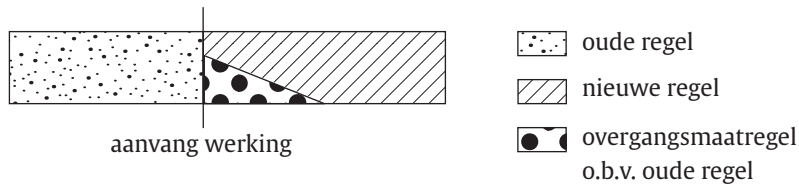
In het kader van dit onderzoek definieer ik een *afbouwregeling* als volgt:

Een afbouwregeling is een overgangsmaatregel die voor specifieke gevallen het oude regime – of een daarvan afgeleide regel – van toepassing verklaart, in die zin dat in een vastgestelde periode de voor- of nadelen van de oude regel stapsgewijs worden afgebouwd.

36. Deze aanpassingen zijn opgenomen in art. II onderdeel J en art. III onderdeel D Belastingplan 2008, *Stb.* 2007, 562, en treden per 1 januari 2008 met uitgestelde werking tot respectievelijk 1 januari 2009 en 1 januari 2010 in werking. Voor een aantal belastingplichtigen is in afwijking van de afbouwregeling voorzien in eerbiedigende werking.

37. O.a. *NRC Handelsblad* 11 mei 2006, Aardema 2005.

Schematisch ziet dit er op het niveau van de wetswijziging als volgt uit:



Een afbouwregeling kan in aanvulling op alle werkingsregels worden getroffen. Wat betreft de gevolgen van werkingsregels kan zij in alle situaties verlichting bieden. Afhankelijk van de omstandigheden van het geval zullen materieel en maatschappelijk terugwerkende kracht in beginsel evenwel niet kunnen worden voorkomen. In geval van een begunstigende wetswijziging ligt het treffen van een afbouwregeling als belastende overgangsmaatregel niet voor de hand. Hier kom ik in hfdst. 10 op terug.

3.6 Bevriezingsregelingen

Een bevrozingsregeling komt neer op voortzetting van het oude regime, maar dan in versoberde vorm. Een voorbeeld van bevrozing is te vinden in art. 70a Wet IB 1964 jo. art. 24 Uitv.reg. IB 1990. Deze overgangsmaatregel is getroffen in verband met een wijziging in de waardering van pensioenverplichtingen per 1 januari 1995. Met ingang van die datum mochten belastingplichtigen niet langer de lineaire methode toepassen. Voor bestaande verplichtingen kon dit tot gevolg hebben dat een deel van de verplichting zou vrijvallen, hetgeen zou leiden tot materieel terugwerkende kracht. Ter voorkoming hiervan is in de overgangsmaatregel bepaald dat de omvang van de pensioenverplichting wordt gesteld op de waarde volgens het oude lineaire waarderingstelsel per ultimo van het laatste jaar waarin het oude stelsel nog toepassing vond. Zodra die waarde gelijk is aan de waarde volgens het nieuwe waarderingstelsel, wordt de nieuwe regel van toepassing. Deze overgangsmaatregel heeft tot gevolg dat belastingplichtigen die gebruikmaakten van de lineaire methode tijdelijk niet kunnen doteren aan de pensioenverplichting. Vanaf het werkingstmoment kunnen derhalve geen voordelen meer ontstaan op basis van de oude regel. In het verleden ontstane voordelen worden echter ongemoeid gelaten. Door deze bevrozingsregel wordt materieel terugwerkende kracht voorkomen; maatschappelijk terugwerkende kracht kan zich echter wel voordoen. De keuze voor bevrozing is echter overwogen. De wetgever wilde voorkomen dat de oude situatie jarenlang zou blijven bestaan; voorts lijkt men uit oogpunt van kostenbesparing niet te hebben gekozen voor een afbouwregeling.³⁸

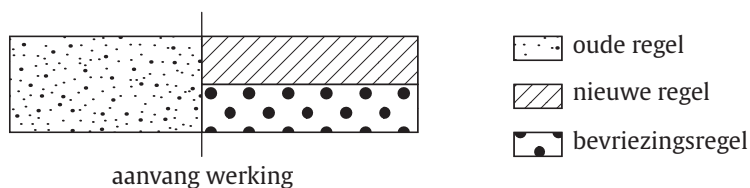
38. O.a. *Kamerstukken II* 1993/94, 23 071, nr. 5, p. 7 en 8 en *Kamerstukken I* 1993/94, 23 071, nr. 322b, p. 1 en 2.

Een recenter voorbeeld van toepassing van de bevizingsmethode is hfdst. 2 art. I onderdeel AN Inv.w. Wet IB 2001. Deze bepaling vormt samen met onderdeel AL en AM het overgangsregime voor kapitaalverzekeringen. Doel en strekking van het onder de Wet IB 1964 geldende regime vormen de basis voor het overgangsregime. Door de invoering van het boxensysteem heeft de wetgever ook rekening moeten houden met de heffingssystematiek van het nieuwe regime. Gelet op het nieuwe regime, zou het recht op een kapitaalsuitkering tot de bezittingen van box 3 behoren. Voor op 14 september 1999 bestaande kapitaalverzekeringen is in onderdeel AN evenwel bepaald dat het recht op een uitkering tot een bedrag van € 123 428 is vrijgesteld. Dit bedrag komt overeen met de voor het jaar 2000 geldende vrijstelling en wordt niet geïndexeerd. De onder het oude regime geldende vrijstelling is derhalve bevroren. Materieel terugwerkende kracht kan zich in de onderhavige situatie niet voordoen. Maatschappelijk terugwerkende kracht echter wel. Door toepassing van de bevizingsmethode wordt de maatschappelijk terugwerkende kracht beperkt ingeval het recht op een uitkering het bedrag van de vrijstelling overschrijdt.

Gelet op het voorgaande definieer ik een *bevizingsregeling* als volgt:

Een bevizingsregeling is een overgangsmaatregel die bewerkstelligt dat (doel en strekking van) de oude regel van toepassing blijft, doch dat een belastingplichtige niet méér voordeel van de oude regel kan behalen dan het voordeel dat is of zou zijn genoten in het laatste jaar waarin de oude regel werkte.

Schematisch lijkt een bevizingsregel veel op eerbiedigende werking, zij het dat niet de oude regel van toepassing blijft, maar een overgangsmaatregel daarvoor in de plaats treedt die een versoberde versie van het oude regime continueert:



Een bevizingsregeling kan in combinatie met alle werkingsregels worden getroffen. Zoals uit de behandelde voorbeelden blijkt, voorkomt de bevizingsmethode dat de werking van de nieuwe regel materieel terugwerkende kracht tot gevolg heeft. Maatschappelijk terugwerkende kracht kan zij echter niet voorkomen, doch wel beperken. Als met terugwerkende kracht een voor de belastingplichtige belastende wetwijziging wordt ingevoerd, kan een bevizingsregeling – voor nader aangeduide situaties – de mate waarin wordt inge-

grepen in afgeronde feiten of toestanden beperken danwel voorkomen dat de voor het inwerkingtredingsmoment ontstane rechtsgevolgen van een feit of toestand veranderen.

Het treffen van een bevrozingsregel bij een begunstigende wetswijziging ligt niet voor de hand. Zij speelt daarom alleen een rol bij belastende wetswijzigingen.

3.7 Ingroeiregelingen

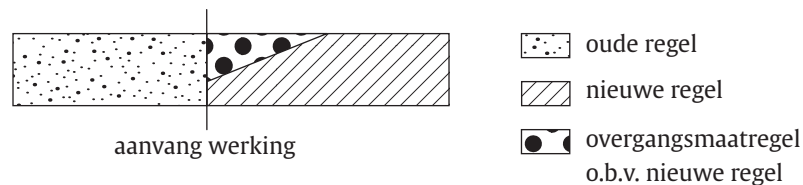
Een ingroeiregeling impliceert – evenals een afbouwregeling – een geleidelijke overgang naar de nieuwe regel. Voorbeelden van overgangsmaatregelen die ik als ingroeiregeling kwalificeer, zijn te vinden in de Inv.w. Wet IB 2001. In hfdst. 2 art. I onderdeel A Inv.w. Wet IB 2001 is bijvoorbeeld een regeling opgenomen die voor op 1 januari 2001 bestaande ondernemers voorziet in een verhoging van de stakingsaftrek. Gedurende vijf jaren neemt de verhoging jaarlijks af, waardoor wordt bereikt dat 'bestaande' gevallen stapsgewijs naar de nieuwe situatie toegroeien. De financiële gevolgen van de nadeliger nieuwe regel worden in de tijd steeds meer 'voelbaar'. Anders dan bij afbouwregelingen het geval was, wordt aangesloten bij de systematiek van de nieuwe regel. De – nieuwe – stakingsaftrek wordt immers verhoogd; er wordt dus niet langer gewerkt met de – oude – stakingswinstvrijstelling.

Een minder duidelijk voorbeeld van een ingroeiregeling is hfdst. 2 art. I onderdeel Sa Inv.w. Wet IB 2001. Die bepaling regelt dat de in art. 3.130 lid 2 lid Wet IB 2001 genoemde terugwentelingsperiode voor aftrek van lijfrentepremies van zes maanden gedurende twee jaren wordt verlengd tot twaalf maanden. Door deze overgangsmaatregel kregen pensioenuitvoerders na de invoering van de Wet IB 2001 meer tijd om de voor het berekenen van de jaarruimte benodigde gegevens over de pensioenaangroei aan belastingplichtigen te verstrekken, welke jaarruimte vóór 1 januari 2001 niet behoefde te worden berekend. In dit voorbeeld is geen sprake van een langzame aanpassing aan het nieuwe art. 3.130, maar aan het nieuwe lijfrenteregime dat stringentere voorwaarden stelt aan de aftrek van lijfrentepremies. De systematiek van de nieuwe regels vormt derhalve het uitgangspunt, doch er wordt door middel van een overgangsmaatregel een tijdelijke tussenstap gecreëerd die ervoor zorgt dat belastingplichtigen geen onnodig financieel nadeel ondervinden van de zwaardere uitvoeringslasten van verzekeraars. In casu wordt derhalve ook met behulp van een overgangsmaatregel, die is gebaseerd op het nieuwe regime, naar de nieuwe situatie toegegroeid.

In het kader van dit onderzoek definieer ik een *ingroeiregeling* als volgt:

Een ingroeiregeling is een overgangsmaatregel die uitgaat van toepassing van de nieuwe regel doch deze regel in een specifiek geval nog niet volledig van toepassing laat zijn, doch stapsgewijs van toepassing laat worden.

Schematisch kan een ingroeiregeling als volgt worden weergegeven:



Evenals bij de afbouwregeling het geval is, vormt de ingroeiregeling een op zichzelf staande materiële regel. Anders dan bij de afbouwregeling, is zij niet gebaseerd op het oude regime, maar op het nieuwe regime. Wanneer een overgangsmaatregel bewerkstelligt dat het oude regime voor een bepaalde groep belastingplichtigen voor een bepaalde tijd van toepassing blijft, is dus geen sprake van een ingroeiregeling. Waar Crone inzake een voorstel tot differentiatie van de bijtelling volgens het autokostenforfait naar vervuilingsgraad sprak over een ingroeiregeling, stelde hij feitelijk eerbiedigende werking voor:³⁹

‘Het moet trouwens altijd een ingroeiregeling zijn want je kunt auto’s niet met terugwerkende kracht (MSB: bedoeld zal zijn maatschappelijk terugwerkende kracht) anders belasten. In de leaseautosector worden auto’s wel het snelst vervangen. De meeste leaseauto’s worden maar drie jaar of zelfs korter geleast.’

Een ingroeiregeling kan in combinatie met alle werkingsregels worden getroffen. Meestal wordt zij gecombineerd met onmiddellijke werking. Wat betreft het beperken van de gevolgen van werking, kan een ingroeiregeling zowel bij een ingrijpen in vaststaande feiten of afgeronde toestanden als bij materieel of maatschappelijk terugwerkende kracht verlichting bieden. Kaplow vermeldt:⁴⁰

‘Compensating losers buys off opponents and taxing winners can help finance such an effort. More commonly, politicians employ phase-ins to soften a reform’s impact and grandfathering to mitigate the more significant losses.’

Zoals hierna nog zal blijken, zijn ingroeiregelingen alleen nuttig in geval van invoering van een belastende regel. In begunstigende overgangssituaties komen zij derhalve niet voor.

39. *Kamerstukken II 2006/07, 30 804, nr. 37, p. 10.*

40. Kaplow 1986, p. 571.

3.8 Compartimenteren

3.8.1 Juridische achtergrond van compartimenteren

3.8.1.1 Het begrip 'compartimenteren'

In 1992 werd door de Hoge Raad voor het eerst het begrip 'compartimenteringsleer' gebruikt.⁴¹ De compartimenteringsleer als zodanig werd echter reeds in 1955 door de Hoge Raad toegepast. In HR 23 november 1955 oordeelde de Hoge Raad dat, kort gezegd, de waardestijging van grond onder de landbouw-vrijstelling valt voor zover de waardestijging is ontstaan in de periode waarin de grond de bestemming landbouw had.⁴² De term 'compartimenteren' werd daarbij echter niet gebruikt. Waarschijnlijk is het de staatssecretaris van Financiën geweest die in 1979 de term 'compartiment' heeft geïntroduceerd.⁴³

Een eenduidige definitie van het begrip 'compartimenteren' bestaat niet. Het begrip 'compartimenteren' is onder andere als volgt omschreven:

- een vorm van rechtsvinding aan de hand van de ratio van een regeling, derhalve gebaseerd op de aan een regeling materieel ten grondslag liggende normen.⁴⁴
- splitsing van fiscale sferen in de tijd.⁴⁵
- voordelen die ten tijde van het juridisch relevante moment (realisatiemoment) slechts onder rechtsregel 1 vallen, doch ten dele aan een periode kunnen worden toegerekend toen rechtsregel 2 van toepassing was, [worden] voor dat deel onder rechtsregel 2 (...) belast.⁴⁶
- van compartimentering is sprake indien door een verandering in feiten of regelgeving een nieuw fiscaal regime van toepassing wordt waarbij men aan de hand van de aan de desbetreffende regeling ten grondslag liggende normen en bij wijze van overgangsrecht voor een deel uit blijft gaan van het oude regime.⁴⁷
- the allocating of items of income at the time of realization to two different periods to which two different set of rules apply, whereby each set of rules gives rise to a divergent tax treatment of the income.⁴⁸

41. HR 18 maart 1992, nr. 27 121, *BNB* 1992/195 (m.nt. P. den Boer).

42. HR 23 november 1955, nr. 12 488, *BNB* 1956/39 (m.nt. Smeets).

43. De staatssecretaris merkte in een overleg met de Vaste Commissie van Financiën van 11 december 1979 *Kamerstukken II* 1979/80, 15 975, nr. 1, p. 59-60) over het compenseren van verliezen van een beleggingsinstelling met winsten die naar het normale tarief zijn belast op, dat de invoering van 'verlies-compartimenten' dit probleem zou kunnen oplossen.

44. IJzerman 1988, p. 1529.

45. Van Nieuwenhuizen 1993, p. 900.

46. Pijl 2003, p. 361.

47. Smit 2004, p. 21.

48. Shalhav 2005, p. 64.

- het verdelen van winsten en inkomsten over tijdvakken met een verschillend regime.⁴⁹

Een belangrijke oorzaak van de verschillen tussen de definities van 'compartimenteren' is het toepassingsbereik van de compartimenteringsleer. De compartimenteringsleer kan namelijk zowel bij een sfeerovergang ten gevolge van een wijziging in de feiten (hierna: feitencompartimentering) als bij een sfeerovergang ten gevolge van een wijziging in de wet- of regelgeving een rol spelen (hierna: regelcompartimentering).⁵⁰ Regelcompartimentering is een aantal keren door de wetgever in de vorm van een wettelijke overgangsmaatregel voorgeschreven.

3.8.1.2 *Compartimenteren als wettelijke overgangsmaatregel*

Bij verandering van wettelijke regels heeft de wetgever – zoals ik hierna uiteenzet – een aantal keer in een wettelijke compartimenteringsregel voorzien.

Per 1 april 1986 werd de landbouwwijziging aangepast in die zin dat waardeveranderingen die in de uitoefening van het bedrijf zijn ontstaan en bestemmingswijzigingswinsten niet langer onder de landbouwwijziging zouden vallen. Met betrekking tot deze wetswijziging is in art. 70 Wet IB 1964 een overgangsmaatregel opgenomen die bewerkstelligt dat waardeveranderingen van landbouwgrond die zijn ontstaan vóór 1 april 1986, zijn vrijgesteld. Hiertoe diende vóór 1 januari 1992 een beschikking te worden aangevraagd waarin de waardeverandering van de grond wordt vastgelegd voor zover deze is ontstaan vóór 1 april 1986 en daarop de landbouwwijziging van toepassing zou zijn geweest indien de waardeverandering was gerealiseerd op 31 maart 1986. Opvallend is dat deze compartimenteringsregel ingevolge art. 70 lid 2 Wet IB 1964 alleen op verzoek van de belastingplichtige wordt toegepast. In geval van waardedaling van de grond kon de belastingplichtige er derhalve voor kiezen de compartimenteringsleer buiten toepassing te laten, zodat de waardevermindering in aanmerking kon worden genomen.

Bij de herziening van het aanmerkelijkbelangregime per 1 januari 1997, waarbij onder andere het bezitsvereiste werd verlaagd van 33% naar 5%, trof de wetgever eveneens een wettelijke compartimenteringsregel. Voor belastingplichtigen die vóór de inwerkingtreding van de nieuwe wet niet over een aanmerkelijk belang beschikten, maar als gevolg van de inwerkingtreding van het nieuwe regime wel over een aanmerkelijk belang zijn gaan beschikken, is in art. 70c lid 1 onderdeel c Wet IB 1964 bepaald dat als verkrijgingsprijs de waarde in het economische verkeer op 1 januari 1997 – in plaats van de historische kostprijs – wordt aangemerkt. De wetgever duidde deze overgangsmaatregel aan

49. A-G Van Ballegooijen in onderdeel 6.2 van zijn conclusie bij HR 12 mei 2006, nr. 41 105, *BNB* 2006/269 (m.nt. Lubbers).

50. Terminologie ontleend aan Ruijschop 2006, p. 553.

als 'opstapregeling'.⁵¹ Deze overgangsmaatregel is ook van toepassing indien de historische kostprijs lager is dan de waarde in het economische verkeer op 1 januari 1997, hetgeen betekent dat ook ten nadele van belastingplichtige moet worden gecompartmenteerd.

Bij de invoering van box 3 in de Wet IB 2001 per 1 januari 2001 heeft de wetgever met betrekking tot op 31 december 2000 lopende termijnen van huren, pachten en renten – voor zover zij niet tot het ondernemingsvermogen behoren – voorzien in een compartimenteringsregel. In hfdst. 2 art. I onderdeel AK Inv.w. Wet IB 2001 is namelijk geregeld dat de regels van de Wet IB 1964 van toepassing blijven voor zover de termijnen op 31 december 2000 zijn gerijpt, doch nog niet zijn genoten. De onderdelen AKa en AKaa bevatten een soortgelijke compartimenteringsregel voor uitgestelde respectievelijk nog niet lopende termijnen.

Met betrekking tot aanpassingen in de sfeer van de deelnemingsvrijstelling heeft de staatssecretaris zich als medewetgever in het algemeen een voorstander van compartimenteren getoond:⁵²

'In zijn algemeenheid ben ik van mening dat in geval van een sfeerovergang ten gevolge van een wetswijziging op het gebied van de deelnemingsvrijstelling de compartimenteringsgedachte van toepassing is.'

Meer specifiek heeft hij als medewetgever in de parlementaire toelichting bij wijzigingen in de deelnemingsvrijstelling herhaaldelijk aangegeven dat – gelet op de jurisprudentie inzake feitencompartimentering in de sfeer van de deelnemingsvrijstelling – gecompartmenteerd dient te worden.⁵³ Bij een aanpassing in de deelnemingsvrijstelling is tot op heden echter nooit in een wettelijke compartimenteringsregel voorzien. Als uitvoerder van de wet heeft de staatssecretaris zich in elk geval tweemaal in positieve zin uitgelaten over compartimenteren.⁵⁴ Bij aanpassingen in de liquidatieverliesregeling is de compartimenteringsgedachte volgens hem evenwel niet van toepassing.⁵⁵

51. *Kamerstukken II* 1996/97, 24 761, nr. 7, p. 72.

52. *Kamerstukken II* 2003/04, 29 210, nr. 25, p. 34, vgl. *Kamerstukken II* 2001/02, 28 034, nr. 5, p. 25.

53. Zie *Kamerstukken II* 1991/92, 22 334, nr. 2, V-N 1991, p. 2901 en nr. 3, V-N 1991, p. 3248 inzake de invoering van art. 13g Wet VPB 1969, *Kamerstukken II* 1995/96, 24 696, nr. 5, p. 38 en 39 en nr. 8, p. 20 inzake de uitbreiding van de deelnemingsvrijstelling tot valutaresultaten, *Kamerstukken I* 2001/02, 28 034, nr. 123b, p. 13 inzake de invoering van art. 13g lid 3 Wet VPB 1969, *Kamerstukken II* 2004/05, 30 031, nr. 6, p. 4 inzake aanpassing vereiste minimum bezitspercentage art. 13g Wet VPB 1969, *Kamerstukken II* 2006/07, 30 572, nr. 3, p. 16 inzake Werken aan winst.

54. Brief van 3 juli 1998, nr. DB 97/27430, V-N 1998/35.21 inzake de uitbreiding van de deelnemingsvrijstelling tot valutaresultaten, en besluit van 1 februari 2006, nr. CPP2005/2702M, onderdeel 1.1.1.2, *BNB* 2006/161 in algemene zin bij wijzigingen in art. 13 lid 1 Wet VPB 1969.

55. Besluit van 1 februari 2006, nr. CPP2005/2702M, onderdeel 6.1.1, *BNB* 2006/161 waarin hij vermeldt dat de wettekst die geldt op het tijdstip van de vereffening bepalend is.

3.8.2 *Compartimenteren in het kader van dit onderzoek*

3.8.2.1 *Keuze definitie*

De in par. 3.8.1.2 besproken compartimenteringsregelingen vertonen onderling verschillen doch bewerkstelligen uiteindelijk dat winsten of inkomsten die worden genoten nadat de werking van de nieuwe regel is aangevangen, worden toegerekend aan twee periodes, namelijk de periode waarin de oude regel werkte en de periode waarin de nieuwe regel werkt.

Bij het definiëren van het begrip ‘compartimenteren’ moet naar mijn mening onderscheid worden gemaakt tussen feitencompartimentering en regelcompartimentering. Bij sfeerovergang ten gevolge van een feitenwijziging heeft alleen de regel die geldt voor de nieuwe sfeer het voor het zeggen. De toepassing van regels binnen de ene en de andere sfeer wordt niet duidelijk gescheiden door een werkingsregel. De regels van beide sferen werken immers door; de belastingplichtige heeft na een feitenwijziging echter alleen nog maar met de set regels van de nieuwe sfeer te maken. Als voorbeeld neem ik een binnenlandse belastingplichtige die ten gevolge van een feitenwijziging een buitenlandse belastingplichtige wordt. De betreffende persoon heeft na de feitenwijziging alleen nog te maken met de regels die gelden voor buitenlandse belastingplichtigen. De regels voor binnenlandse belastingplichtigen blijven op andere binnenlandse belastingplichtigen echter gewoon van toepassing.

Bij regelcompartimentering speelt de werkingsregel een belangrijke rol. Ten gevolge van een wetswijziging verliest een regel – voor alle belastingplichtigen – zijn werking – en vangt de werking van een nieuwe regel aan. In geval van regelcompartimentering beoogt de overgangsmaatregel vervolgens nadrukkelijk af te wijken van de werkingsregel. De na het werkingsmoment gerealiseerde winsten of inkomsten worden immers gedeeltelijk toegerekend aan een periode waarin een andere regel werkte, doch waarin geen voordelen zijn genoten. A-G Overgaauw acht dit onderscheidende criterium evenwel niet van belang. In zijn opvatting bevatten de ‘feiten’ in de definitie van onmiddellijke werking niet noodzakelijkerwijs belastbare feiten. De waardeaan groei die onder de werking van de oude regel heeft plaatsgevonden kan volgens hem worden opgevat als een vóór de inwerkingtreding plaatsgehad hebbend feit, waarop de nieuwe wet geen toepassing vindt.⁵⁶ Ik deel deze mening niet. Onder ‘feiten’ in de definitie van het begrip ‘onmiddellijke werking’ kunnen alleen worden verstaan die feiten waaraan de regel rechtsgevolgen verbindt. Indien een ruimer feitenbegrip zou worden gehanteerd, kan de werkingsregel de werking niet bepalen, aangezien dan niet duidelijk is ten aanzien van welk feit de regel voor het eerst van toepassing is.⁵⁷

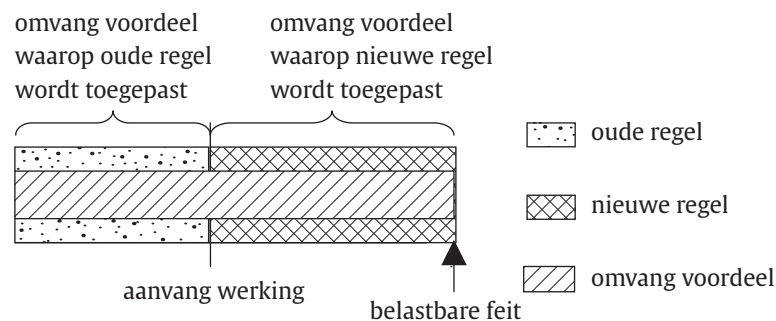
56. Onderdeel 4.12 van zijn conclusie bij HR 19 november 2004, nr. 39 840, BNB 2005/77.

57. Zie hierover met name par. 2.8.

In het kader van dit onderzoek definieer ik *compartimenteren* in het licht van het voorgaande als volgt:

Voordelen die worden genoten op het moment dat de nieuwe regel werkt, doch mede zijn ontstaan/aangegroeid in de periode waarin de oude regel werkte, worden voor het gedeelte dat kan worden toegerekend aan de periode waarin de oude regel werkte volgens de oude regel belast.

Schematisch kan het resultaat van compartimenteren als volgt worden weergegeven:



De term 'voordelen' vat ik op als een algebraïsch begrip, zodat daar ook nadelen onder moeten worden begrepen. Hoewel compartimenteren tot op heden – voor zover ik heb kunnen nagaan – niet is toegepast op aftrekposten, is dat mijns inziens ook mogelijk.

Het gedeelte van de winst of inkomsten dat moet worden toegerekend aan de periode waarin de oude rechtsregel werkte, kan op verschillende manieren worden bepaald. Zo zijn er verschillende methoden om het desbetreffende gedeelte van de winst of inkomsten vast te stellen (par. 3.8.2.2) en kan bij de berekening van de verschuldigde belasting op twee verschillende manieren met de compartimenten rekening worden gehouden (par. 3.8.2.3).

3.8.2.2 Methoden van compartimenteren

Het toerekenen van voordelen aan de periode waarop zij betrekking hebben, vereist dat op het werkingsmoment wordt bepaald wat de waarde in het economische verkeer is van de onderliggende vermogensbestanddelen.⁵⁸ Voor de vastlegging van deze waarde kunnen de volgende methoden worden gehanteerd:

- a. waardevaststelling, of
- b. herwaarderen.

58. Compartimenteren zou ook op basis van tijdsevenredige toerekening kunnen plaatsvinden. Deze methode behandel ik evenwel onder de fictiebepalingen.

Hierna volgt een korte beschrijving van deze methoden. De vraag welke methode de voorkeur geniet, kan worden beantwoord aan de hand van de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid.

a. Waardevaststelling

Zowel bij de in art. 70 lid 2 Wet IB 1964 als de in art. 70c Wet IB 1964 (zie par. 3.8.1.2) opgenomen overgangsmaatregel werd gebruikgemaakt van waardevaststelling bij beschikking. In art. 70 lid 2 Wet IB 1964 is bepaald dat de compartimenteringsleer alleen van toepassing is indien de belastingplichtige de inspecteur heeft verzocht om een beschikking waarin de voordelen die kunnen worden toegerekend aan het tijdvak waarin de oude regel gold zijn vastgesteld. Art. 70c Wet IB 1964 bevat een dergelijke bepaling niet. In een beleidsbesluit dat ruimschoots na de invoering van de onderhavige overgangsmaatregel op 1 januari 1997 is verschenen, heeft de staatssecretaris medegedeeld dat door middel van een vraag in het aangiftebiljet inkomstenbelasting/premies volksverzekeringen 1997 de aandelen die door wetswijziging tot een aanmerkelijk belang zijn gaan behoren, zullen worden getraceerd.⁵⁹ Vervolgens zal voor die belastingplichtigen een beschikking met betrekking tot de verkrijgingsprijs worden vastgesteld.

De waardevaststelling kan ook plaatsvinden door middel van renseignering. Voor de in hfdst. 2 art. 1 onderdeel AK t/m AKaa Inv.w. Wet IB 2001 opgenomen overgangsmaatregelen is geen regel getroffen voor de vaststelling van de omvang van de op 1 januari 2001 aangegroeide inkomsten. Uit de parlementaire toelichting blijkt dat de wetgever ervan uitgaat dat financiële instellingen een berekening van de gerijpte rente kunnen verstrekken.⁶⁰

b. Herwaardenen

De methode van herwaardenen is tot op heden niet gebruikt in een wettelijke compartimenteringsregel. In de jurisprudentie is deze methode evenwel niet onbekend. De Hoge Raad lijkt deze methode toe te passen in HR 12 juli 2002, nr. 36 954 inzake de compartimentering van vervreemdingswinst na wijziging van het belastingverdrag (zie par. 9.4.1).⁶¹ A-G Wattel concludeert evenwel dat in casu geen sprake is van verdragsrechtelijke compartimentering, doch dat compartimenteren voortvloeit uit het nationale recht.⁶² Door het ontstaan van een objectieve belastingplicht na de verdragswijziging, moest op dat moment een openingsbalans worden opgesteld naar de waarde in het economische verkeer. Indien deze benadering juist is, werd de Hoge Raad door het nationale recht gedwongen tot waardering op waarde in het economische verkeer en heeft hij dat niet gedaan om overgangsrechtelijke redenen.

59. Besluit Staatssecretaris van Financiën van 23 januari 1998, nr. DB97/4775, V-N 1998/8.23.

60. *Kamerstukken II* 1999/2000, 26 728, nr. 7, p. 39.

61. HR 12 juli 2002, nr. 36 954, *BNB* 2002/402 (concl. A-G Groeneveld; m.nt. Slot).

62. Onderdeel 2.8 van de bijlage van zijn conclusie bij HR 11 juni 2004, nr. 37 714, *BNB* 2004/344; zo ook Smit 2004, p. 113.

Bij feitencompartimentering in de sfeer van de deelnemingsvrijstelling wordt de methode van extracomptabel herwaarderen wel toegepast. In HR 22 januari 1997, nr. 31 748 oordeelde de Hoge Raad met betrekking tot een overgang van de sfeer van de deelnemingsvrijstelling naar de belaste sfeer dat het in overeenstemming is met de strekking van de deelnemingsvrijstelling om bij statuswijziging

‘de nadien behaalde winst te berekenen uitgaande van de waarde van de aandelen bij het einde van [het vrijgestelde] (...) tijdvak, en daarbij deze waarde aan te merken als de kostprijs van die aandelen’.⁶³

Het is volgens de staatssecretaris van Financiën evenwel niet verplicht om direct op het moment van de statuswisseling de in de aandelen besloten liggende winst in aanmerking te nemen. In een besluit van 3 december 1999 keurt hij goed dat de kostprijs van de aandelen wordt gehandhaafd, onder de voorwaarde dat de belastingplichtige schriftelijk verklaart wat de waarde in het economische verkeer is op het moment van statuswijziging en zich niet later op het standpunt stelt dat de kostprijs op het moment van statuswijziging wel had moeten worden herzien.⁶⁴

In de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel Werken aan winst gaat de staatssecretaris ten aanzien van een aanpassing in de deelnemingsvrijstelling echter ervan uit dat bij vervreemding na overgang van de belaste naar de vrijgestelde sfeer, wordt afgerekend over de op het moment van overgang aanwezige waardeverandering.⁶⁵ Dit uitgangspunt impliceert dat bij sfeerovergang ten gevolge van de onderhavige wetswijziging altijd moet worden geherwaardeerd, welke herwaardering extracomptabel moet worden vastgelegd.⁶⁶

Compartimenteren door middel van (extracomptabel) herwaarderen op het werkingstmoment is slechts mogelijk binnen de winst-, de resultaat- en de aanmerkelijkbelangsfeer voor zover het de heffing over vervreemdingsvoordelen betreft. Het voordeel van deze methode is echter dat zij eenvoudig is. Een verplichte extracomptabele herwaardering op het werkingstmoment kan evenwel in strijd zijn met de beginselen van goed koopmansgebruik indien winstneming op het moment van statuswijziging op grond van deze beginselen mogelijk is. Een verplichte extracomptabele herwaardering is naar mijn mening wel mogelijk, doch moet wel wettelijk worden vastgelegd. Indien zij niet wettelijk wordt vastgelegd, bestaat de mogelijkheid dat de rechter de voorrang geeft aan de regels van goed koopmansgebruik (zie par. 9.4.1).

63. HR 22 januari 1997, nr. 31 748, *BNB* 1997/101 (concl. plv. P-G Van Soest; m.nt. Van der Geld).

64. Besluit Staatssecretaris van Financiën van 3 december 1999, nr. DB99/3318M, *BNB* 2000/71.

65. *Kamerstukken II* 2006/07, 30 572, nr. 3, p. 17.

66. Vgl. wetgevingscommentaar NOB 27 juni 2006, p. 28-29.

3.8.2.3 Volledig versus gelimiteerd compartimenteren

Binnen de compartimenteringsleer kunnen twee varianten worden onderscheiden: volledig en gelimiteerd⁶⁷ compartimenteren. Volledige compartimentering houdt in dat de winst die is aangegroeid of inkomsten die zijn ontstaan in de periode waarin de oude regel werkte, strikt wordt gescheiden van na het werkingsmoment aangegroeide winst of genoten inkomsten. Dit betekent bijvoorbeeld dat een verlies dat is ontstaan onder de werking van de nieuwe regel niet op de onder de oude regel aangegroeide winst in mindering mag worden gebracht. Feitelijk niet-gerealiseerde voordelen worden op deze wijze toch in aanmerking genomen. Dit is enerzijds in overeenstemming met het ne-bis-in-idem-beginsel,⁶⁸ maar anderzijds niet in overeenstemming met het totaalwinstbegrip. Bij gelimiteerde compartimentering wordt wel rekening gehouden met een verlies dat is ontstaan na het werkingsmoment, waardoor in werkelijkheid niet behaalde winst of een niet geleden verlies niet in de winstberekening wordt betrokken.⁶⁹

In de tot op heden getroffen compartimenteringsregelingen is de wetgever steeds uitgegaan van volledige compartimentering.⁷⁰ Alleen in een tweetal arresten inzake de landbouwwijziging paste de Hoge Raad nog gelimiteerde compartimentering toe.⁷¹ In latere jurisprudentie heeft hij gelimiteerde compartimentering niet meer toegepast. In de sfeer van de deelnemingsvrijstelling gaat de Hoge Raad in HR 22 januari 1997, nr. 31 748 (zie par. 3.8.2.2) zelfs expliciet uit van volledige compartimentering.⁷² Het is naar mijn mening niet duidelijk of het nadien verschenen besluit van de staatssecretaris van 3 december 1999 alsnog een opening biedt voor gelimiteerde compartimentering.⁷³

3.8.2.4 Toepassingsbereik compartimenteringsleer

Een compartimenteringsregel kan in combinatie met alle werkingsregels worden getroffen. Nu hij voorkomt dat de nieuwe regel rechtsgevolgen verbindt aan voordelen die zijn ontstaan in de periode waarin de oude regel werkte, kan

67. Terminologie ontleend aan Dijkstra 2000. Van der Geld spreekt in zijn annotatie bij *BNB* 1997/101 over 'half-compartimentering' en Van den Kerkhof en Verduijn 2004 spreken over 'beperkt compartimenteren'.

68. Dit beginsel beoogt economisch dubbele heffing van een bate in de vennootschapsbelasting te voorkomen als sprake is van een deelneming in de zin van art. 13 Wet VPB 1969.

69. Zie voor verhelderende voorbeelden de annotatie van Van der Geld bij HR 22 januari 1997, nr. 31 748, *BNB* 1997/101 en Lubbers en Van Scharrenburg 2007, p. 1011.

70. Zie *Kamerstukken II* 1999/2000, 26 728, nr. 7, p. 39 en *V-N* BP21/6.12, p. 2319-2320 waarin de mogelijkheid van beperkte compartimentering van financiële producten die in waarde fluctueren wordt afgewezen.

71. HR 23 november 1955, nr. 12 488, *BNB* 1956/39 (m.nt. Smeets) en HR 17 maart 1965, nr. 15 349, *BNB* 1965/160 (m.nt. Hollander).

72. HR 22 januari 1997, nr. 31 748, *BNB* 1997/101 (concl. plv. P-G Van Soest; m.nt. Van der Geld).

73. Vgl. Schuiver-Bravenboer 2006c, p. 993.

er geen materieel terugwerkende kracht ontstaan. Maatschappelijk terugwerkende kracht kan hij niet volledig wegnemen. Op voordelen die zijn ontstaan ná het werkingsmoment is de nieuwe regel immers wel van toepassing. Om dezelfde reden kan een compartimenteringsregel een ingrijpen in voldongen feiten of afgeronde toestanden niet voorkomen. Wel kan een dergelijke regel – zoals hiervoor vermeld – de gevolgen van een ingrijpen beperken, in die zin dat geen materieel terugwerkende kracht kan ontstaan.

Compartimenteringsregels kunnen zowel bij belastende als begunstigende wetswijzigingen worden getroffen. Gelet op de aard van compartimenteren, is hiermee onlosmakelijk verbonden dat een compartimenteringsregel zowel een belastende als een begunstigende overgangsmaatregel kan zijn.

3.9 Correctieregelingen

Een correctieregeling als overgangsmaatregel heeft qua gevolgen veel overeenkomsten met de werkingsregel terugwerkende kracht. Een correctieregeling bewerkstelligt dat belastbare feiten die zich onder de werking van de oude regel hebben voorgedaan alsnog volgens (de strekking van) de nieuwe regel worden belast. In geval van terugwerkende kracht wordt de werking van de oude regel bekort en is de nieuwe regel ook op voor de inwerkingtredingsdatum voorgelopen feiten van toepassing.

In het wetsvoorstel dat diende om de gevolgen van HR 24 mei 2002, nr. 37 021, *BNB 2002/262* te repareren, was aanvankelijk voorzien in een correctieregeling.⁷⁴ De voorgestelde overgangsmaatregel kwam erop neer dat in alle gevallen waarin vóór de inwerkingtreding van de wet aankoopkosten in aftrek waren gebracht, een correctie moest plaatsvinden. Indien mogelijk zou de winst van het jaar waarin de kosten in aftrek zijn gebracht, worden verhoogd met de in aftrek gebrachte kosten. Indien de aanslag over dat jaar reeds onherroepelijk vaststond, zou de winst van het eerstvolgende jaar waarover de aanslag nog niet onherroepelijk vaststond, worden verhoogd met de in aftrek gebrachte kosten. Pauwels noemt de techniek die in casu werd gebruikt zeer opmerkelijk.⁷⁵ Ik deel zijn opvatting dat de wetgever waarschijnlijk voor een correctieregel heeft gekozen omdat de werkingsregel terugwerkende kracht belastingplichtigen waarvan de aanslag reeds vaststaat niet meer zou kunnen treffen. De voorgestelde correctieregeling heeft de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel echter niet overleefd.

In het hiervoor genoemde voorbeeld zou de correctieregeling als een belastende overgangsmaatregel hebben gefunctioneerd. De correctieregeling kan evenwel ook als begunstigende overgangsmaatregel worden toegepast. Een dergelijke overgangsmaatregel is getroffen ter zake van de afschaffing van art. 12 Wet VPB 1969 (omzetting afgewaardeerde vorderingen) per 9 december

74. Zie bijlage B voor een beschrijving van de wetswijziging.

75. Pauwels 2004, p. 679.

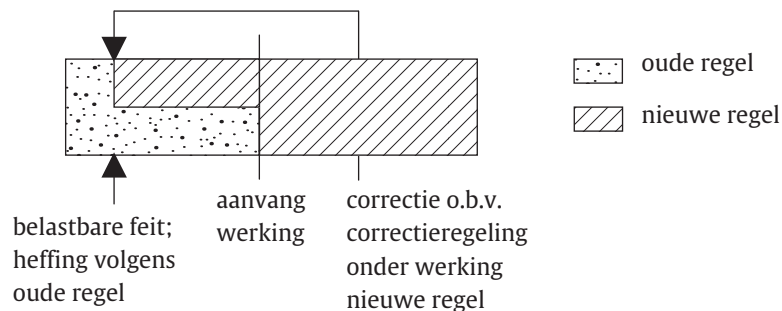
2005.⁷⁶ Deze regeling is ingevoerd per 1 januari 2001 en was vanaf het begin omstreden.⁷⁷ Nadat de staatssecretaris van Financiën in december 2002 had aangekondigd de regeling op zeer korte termijn aan te passen, is het desbetreffende wetsvoorstel uiteindelijk op 24 december 2003 bij de Tweede Kamer ingediend.⁷⁸ Aan de oproep om de regeling, vanwege zijn omstreden karakter, met terugwerkende kracht tot 1 januari 2001 af te schaffen werd – met name om budgettaire redenen – geen gehoor gegeven.⁷⁹ Dankzij het aandringen door verschillende leden van de Tweede Kamer en het bedrijfsleven is uiteindelijk toch nog een overgangsmaatregel in de vorm van een correctieregeling voorgesteld.⁸⁰ De overgangsmaatregel houdt namelijk in dat als art. 12 Wet VPB 1969 toepassing heeft gevonden, de daarbij verschuldigde belasting onder voorwaarden wordt teruggegeven. De teruggave vindt op verzoek van de belastingplichtige plaats door een herziening van de aanslag vennootschapsbelasting over het jaar waarin art. 12 Wet VPB 1969 is toegepast.

In de genoemde voorbeelden leidt de correctieregeling ertoe dat dankzij de overgangsmaatregel de rechtsgevolgen van voldongen feiten veranderen zonder dat sprake is van terugwerkende kracht (vgl. par. 2.9.1).

In het kader van dit onderzoek definieer ik het begrip *correctieregeling* als volgt:

Een correctieregeling is een overgangsmaatregel die de rechtsgevolgen van bepaalde – nader aangeduide – voldongen feiten en afgeronde rechtstoestanden verandert.

Schematisch kan de correctieregeling als volgt worden weergegeven:



76. Art. I onderdeel C Wet van 1 december 2005, *Stb.* 2005, 613.

77. Zie bijv. Rasser en Hein 2000.

78. Persbericht ministerie van Financiën 11 december 2002, *Kamerstukken II* 2002/03, 27 505, nr. 5, V-N 2003/2.4, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 381, nr. 2; later opgenomen in *Kamerstukken II* 2003/04, 29 686, nr. 2.

79. *Kamerstukken II* 2004/05, 29 686, nr. 9, p. 4.

80. Zie o.a. Van Eijdsen 2005, p. 922, FD 30 mei 2005 en *NRC Handelsblad* 18 mei 2005 en 25 mei 2005.

Voor voldongen feiten en afgeronde rechtstoestanden kan de correctieregeling zowel materieel als maatschappelijk terugwerkende kracht tot gevolg hebben. Indien de correctieregel leidt tot materieel of maatschappelijk terugwerkende kracht, zullen deze gevolgen ook intreden voor ná het werkingsmoment ontstane feiten en toestanden. Deze gevolgen worden dan evenwel niet veroorzaakt door de overgangsmaatregel, maar door de getroffen werkingsregel. In een beoordeling van de correctieregel dienen derhalve alleen voldongen feiten en afgeronde toestanden te worden betrokken. De getroffen werkingsregel dient vervolgens afzonderlijk te worden getoetst aan de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid. Als begunstigende overgangsmaatregel kan de correctieregeling materieel of maatschappelijk terugwerkende kracht ook voorkomen. Indien zij in aanvulling op de werkingsregel terugwerkende kracht wordt getroffen, kan zij een ingrijpen in voldongen feiten of afgeronde toestanden voor nader aangeduide situaties juist voorkomen.

3.10 Keuzeregelingen

3.10.1 *Verschijningsvormen*

Een keuzeregeling als overgangsmaatregel komt erop neer dat belastingplichtigen een keuze mogen maken tussen toepassing van (doel en strekking van) het oude regime en toepassing van het nieuwe regime. Een keuze voor het oude regime heeft vergelijkbare gevolgen als eerbiedigende werking. Een keuze voor het nieuwe regime vanaf het inwerkingtredingsmoment komt overeen met inwerkingtreding met onmiddellijke werking zonder overgangsmaatregel. Binnen de keuzeregelingen zijn verschillende variaties denkbaar. Zo kan een keuzemogelijkheid alleen gelden voor bestaande toestanden of zowel voor nieuwe als bestaande toestanden.⁸¹ Voorts kan een keuze voor het nieuwe regime eenmalig zijn of kan de wetgever voorzien in een jaarlijkse keuzemogelijkheid. Veelal is een keuzeregeling zodanig vormgegeven dat een belastingplichtige alleen bij een bepaalde voorkeur een actieve keuze moet maken. Indien hij voor een bepaalde datum geen keuze heeft gemaakt, is dan 'automatisch' het oude of nieuwe regime van toepassing.

De Nederlandse fiscale wetgever heeft voor zover ik heb kunnen nagaan slechts in enkele situaties voorzien in een keuzemogelijkheid. De keuzeregeling was daarbij voorbehouden aan bestaande toestanden en omvatte steeds een eenmalige keuze. Wel varieert de uiterste datum waarop een keuze moet worden gemaakt alsmede de regeling waarvoor een actieve keuze is vereist. De ene keer is een actieve keuze vereist indien men van de nieuwe regel gebruik wenst te maken. De andere keer is juist een actieve keuze vereist indien men nog onder de eerbiedigende werking van het oude regime wenst te vallen. Overigens moet worden vermeld dat dikwijls geen keuze tussen de oude of nieuwe

81. Zie par. 1.4.4 voor een definitie van bestaande en nieuwe toestanden.

regel kan worden gemaakt, maar tussen een afgeleide van de oude regel en de nieuwe regel.

Van vijf keuzeregelingen – waarbij het steeds gaat om een eenmalige keuze – geef ik hierna schematisch hun inhoud weer:

keuze-regeling	begunstigende of belastende wetswijziging	inwerking-tredings-datum	doelgroep keuzeregeling	deadline keuzemogelijkheid	actieve keuze voor nieuwe of oude regeling
Art. 70b lid 2 Wet IB 1964	begunstigend	1-1-1996	op 1-1-1996 bestaande toestanden	1996	oud
Art. 75 lid 1 Wet IB 1964	belastend	1-1-1992	op 15-10-1990 bestaande overeenkomsten en op 31-12-1991 bestaande premievrije overeenkomsten	aangifte over jaar van belastbaar feit	nieuw
Onderdeel AM Inv.w. Wet IB 2001	beide mogelijk	1-1-2001	op 31-12-2000 bestaande toestanden	aangifte over 2001	KEW (nieuw), geen keuze: box 3
Onderdeel P Inv.w. Wet IB 2001	beide mogelijk	1-1-2001	op 31-12-2000 bestaande toestanden	2001	nieuw
Art. V, Stb. 2002, 618 (herziening fiscale eenheid)	beide mogelijk	1-1-2003	op 1-1-2003 bestaande toestanden	2e boekjaar na iwt	oud (wel voldoen aan nieuwe voorwaarden)

Uit het schematisch overzicht kan voorzichtig worden geconcludeerd dat bij wetswijzigingen die voor de belastingplichtige nadelig kunnen uitpakken, veelal een actieve keuze moet worden gemaakt indien men onder het bereik van de nieuwe regel wil vallen. Zonder keuze zou het oude regime in de vorm van een overgangsmaatregel van toepassing zijn. Deze conclusie wordt gestaafd door de ontwikkeling die de keuzeregeling van art. 75 lid 1 Wet IB 1964 heeft doorgemaakt. Aanvankelijk omvatte die keuzeregeling namelijk een actieve keuze voor toepassing van de *oude* regeling; dat is aangepast toen zodanige wijzigingen in het wetsvoorstel werden aangebracht dat duidelijk werd dat de wetswijziging belastend zou uitwerken. Een actieve keuze voor het nieuwe regime lag onder andere om redenen van uitvoerbaarheid voor de hand; de ver-

wachting was immers dat veel belastingplichtigen zouden kiezen voor het oude – gunstigere – regime:⁸²

‘In antwoord hierop merken wij op, dat onze keuze om het nieuwe recht centraal te stellen de theoretisch juiste weg is. Onze keuze werd verder ingegeven door de overweging dat het nieuwe regime in veel gevallen niet nadeliger zou zijn dan het huidige regime. Nu het natuurlijk maximum nader ingevuld wordt en de lijfrentepremieaftrek gelimiteerd wordt, verdient deze visie nadere nuancering. Tevens bestaat bij ons begrip voor de vrees dat de fiscus geconfronteerd zal worden met een stroom van verzoeken om toepassing van de oude regeling, alhoewel wij erop mogen wijzen dat het verzoek pas schriftelijk gedaan hoeft te worden bij de aangifte van het jaar waarin de fiscale gevolgen van toepassing van het oude en nieuwe regime voor het eerst divergeren. Wanneer wij het bovenstaande in ogenschouw nemen, menen wij na ampele overweging gehoor te moeten geven aan de ook in uw Kamer levende wens om het overgangsregime in die zin te wijzigen dat voor lijfrentecontracten die zijn afgesloten voor de datum van inwerkingtreding van het voorgestelde regime in beginsel de thans bestaande regelingen ter zake van toepassing blijven, terwijl voor toepasselijkheid van het nieuwe regime een verzoek dient te worden gedaan.’

Voorts valt op dat slechts in één geval – art. 75 Wet IB 2001 – geen termijn aan de keuzemogelijkheid is gesteld.

De wetgever heeft – voor zover mij bekend – tot op heden slechts keuzeregelingen getroffen voor onder het oude recht ontstane situaties. Ook Aschke hanteert in zijn onderzoek deze beperking.⁸³ Naar mijn mening kunnen er echter omstandigheden zijn waarbij het wenselijk is dat ook belastingplichtigen die zich in nieuwe toestand bevinden van de keuzeregeling gebruik kunnen maken. Zo is in de uitvoeringssfeer wel eens een keuzeregeling getroffen die zowel voor bestaande als nieuwe toestanden gold. Het betrof een goedkeurende regeling in een aanvulling op hfdst. 2 art. I onderdeel AM lid 2 Inv.w. Wet IB 2001. Deze regeling voorziet in een eenmalige keuzemogelijkheid voor kwalificatie van een kapitaalverzekering als kapitaalverzekering eigen woning in plaats van een overgang van deze verzekering naar box 3.⁸⁴ Omdat bleek dat veel belastingplichtigen de afweging tussen beide mogelijkheden niet goed konden maken, ten gevolge waarvan zij een verkeerde keuze hebben gemaakt, stond de uitvoerder toe dat alle belastingplichtigen konden kiezen voor een overgang naar box 3 zonder dat daarbij sprake zou zijn van een fictieve uitkering van de kapitaal-

82. *Kamerstukken II* 1990/91, 21 198, nr. 9, p. 19-20.

83. Aschke 1987, p. 32. Vgl. Polman 1984, p. 151 die zijn voorbeelden eveneens beperkt tot bestaande toestanden.

84. Besluit Staatssecretaris van Financiën 26 juli 2002, nr. CPP2002/1935M, *BNB* 2002/355 en besluit Staatssecretaris van Financiën 31 maart 2004, nr. CPP2004/130M, *BNB* 2004/224.

verzekering eigen woning. Aan deze keuzeregeling was een termijn verbonden die afliep op 31 december 2003.

In de Verenigde Staten is de keuzeregeling in het Huis van Afgevaardigden, de Senaat en in de pers diverse malen voorgesteld als overgangsmaatregel voor de overgang naar een ander heffingssysteem, de vlaktaks. In 1997 diende Snowbarger een voorstel in tot invoering van de 'Flat Alternative Individual Return (FAIR) Tax Act'.⁸⁵ Het voorstel kwam erop neer dat belastingplichtigen jaarlijks een keuze mogen maken tussen toepassing van het traditionele systeem of de FAIR Tax, inhoudende 20% belasting over het inkomen verminderd met een vaste aftrekpost. Aan de keuzemogelijkheid was geen einddatum gesteld. In feite is in dit geval dan niet zozeer sprake van een overgangsmaatregel. Enkele jaren later deed Dorgan een voorstel voor een 'Fair and Simple Shortcut Tax Plan'.⁸⁶ Volgens dit plan maken belastingplichtigen ook jaarlijks een keuze tussen het traditionele en het nieuwe systeem. De keuzemogelijkheid geldt voor arbeidsinkomen en bepaalde andere inkomsten echter slechts tot een gesteld maximum. In 2003 stelde Burgess in de 'Freedom Flat Tax Act' voor een vlaktaks in te voeren en daarbij een eenmalige – onherroepelijke – keuze op te nemen voor bestaande toestanden.⁸⁷ Als voordelen van dit overgangsregime noemt Burgess 'fairness, simplicity and efficiency'.⁸⁸

Als reactie op de genoemde voorstellen is de keuzeregeling in de Amerikaanse pers toegejuicht, maar ook bekritiseerd. Moore is een voorstander van de keuzeregeling en noemt de tegenhanger van het traditionele heffingssysteem een 'alternative post maximum tax' (Maxtax).⁸⁹ Als voordelen van de keuzemogelijkheid noemt hij:⁹⁰

- er zijn geen (kostbare) overgangsmaatregelen nodig;⁹¹
- niemand gaat erop achteruit omdat iedereen de vrije keuze heeft tussen het oude en nieuwe regime;⁹²
- de weerstand van de lobby zal gering zijn, nu het niet gaat om het afschaffen van één aftrekpost, maar om alle aftrekposten waar tariefsverlaging tegenover staat;
- belastingplichtigen zullen sneller voor het nieuwe regime kiezen, omdat het invullen van het aangiftebiljet minder tijd zal kosten.

85. H.R. 2685 in the 105th Congres, 21 oktober 1997, <http://thomas.loc.gov>.

86. S. 3087 in the 106th Congres, 21 september 2000, <http://thomas.loc.gov>.

87. H.R. 1783 in the 108th Congres, 11 april 2003 en nogmaals in H.R. 1040 in the 109th Congres, 2 maart 2005, <http://thomas.loc.gov>.

88. Introductory remarks on measure, CR H2167, 20 april 2004, <http://thomas.loc.gov>.

89. Moore 1997, Moore 2005a en Moore 2005b.

90. In vergelijkbare zin Leen 2005b, p. 107-109.

91. Zo ook Hubbell 1998, p. 3.

92. Zo ook Hubbell 1998, p. 3 en Leen 2005a en Leen 2005b, p. 107.

Jack Kemp verdedigt in aanvulling op deze voordelen dat een algehele systeemwijziging veel gemakkelijker kan worden doorgevoerd indien de wetgever een keuzeregeling treft.⁹³ De voorstanders van keuzeregelingen verwijzen dikwijls naar het systeem dat in Hong Kong wordt gehanteerd.⁹⁴ Strikt genomen is dat echter niet juist, aangezien Hong Kong geen keuzeregime kent, maar belastingplichtigen afhankelijk van de hoogte van hun inkomen 'automatisch' onder een bepaalde regel vallen.⁹⁵

Bartlett verzet zich tegen de Maxtax van Moore, doch richt zich daarbij op de Maxtax als zodanig en noemt geen relevante bezwaren tegen een keuzeregeling.⁹⁶ Hubbell noemt wel twee bezwaren tegen keuzeregelingen.⁹⁷ Voor belastingplichtigen is een keuzeregeling inefficiënt omdat zij namelijk eerst zullen uitrekenen welke regeling voor hen het voordeligst is. Ook voor de overheid brengt het hanteren van twee regimes hogere uitvoeringskosten met zich.

3.10.2 Keuzeregelingen in het kader van dit onderzoek

Uit de in par. 3.10.1 genoemde voorbeelden volgt dat bij de totstandkoming van een keuzeregeling de volgende vier elementen een rol spelen:

- doelgroep: alleen bestaande of ook nieuwe toestanden?
- keuzemoment: eenmalige keuze of jaarlijkse keuze?
- keuzetermijn: keuze binnen bepaalde of onbepaalde tijd?
- keuze-inhoud: actieve keuze voor oude of nieuwe regeling?

De uiteindelijke vormgeving van de keuzeregeling wordt bepaald door de in deel II te bespreken beginselen van behoorlijk overgangsbeleid. Aan de hand van de in par. 3.10.1 besproken theorie kunnen echter wel reeds enkele voorlopige conclusies worden getrokken met betrekking tot het keuzemoment, de inhoud van de keuze en de keuzetermijn. Gelet op de doelstelling van een overgangsmaatregel – het begeleiden van de overgang van een oude naar een nieuwe regel – ligt het treffen van een regeling op grond waarvan belastingplichtigen jaarlijks een keuze mogen maken niet voor de hand. De wetgever heeft dan ook terecht tot op heden niet in een jaarlijkse keuzemogelijkheid voorzien. Wat betreft de keuze-inhoud neem ik op grond van hetgeen ik in par. 3.10.1 heb behandeld vooralsnog het standpunt in dat bij een belastende wetswijziging een actieve keuze voor het nieuwe regime moet worden gemaakt. Het moment waarop de belastingplichtige zijn keuze kenbaar zou moeten maken, hangt met name af van het heffingsmoment. Indien de voordelen jaarlijks in de belastingheffing worden betrokken, zoals het geval is bij vermogensbestanddelen die tot box 3 behoren, ligt het voor de hand dat de keuze uiterlijk wordt gemaakt bij het

93. Kemp 2002.

94. Zie o.a. Grecu 2004, p. 21 en Leen 2005b, p. 109.

95. Vgl. Reynolds 2005.

96. Bartlett 2005.

97. Hubbell 1998, p. 2.

indienen van de aangifte over het kalenderjaar waarin de wetswijziging voor het eerst werkt. In alle andere gevallen dient de keuze uiterlijk op het moment dat het eerste belastbare feit zich aandient – gemeten vanaf het werkingsmoment –, kenbaar te worden gemaakt.

In het kader van dit onderzoek definieer ik de term *keuzeregeling* als volgt:

Een keuzeregeling is een overgangsmaatregel die bepaalde, nader aangegeven, belastingplichtigen eenmalig de keuze biedt om vanaf het werkingsmoment de nieuwe regeling of voor bepaalde of onbepaalde tijd de oude regeling van toepassing te laten zijn.

Keuzeregelingen worden met name getroffen bij wetswijzigingen die zowel begunstigend als belastend kunnen uitwerken. De gevolgen van een keuzeregeling kunnen dan ook niet in één overzicht worden weergegeven. Een keuze voor de oude regel komt overeen met eerbiedigende werking (par. 3.4). In geval een wetswijziging leidt tot materieel en/of maatschappelijk terugwerkende kracht of ingrijpt in voldongen feiten of afgeronde toestanden, worden deze gevolgen van werking weggenomen door een keuze voor de oude regel. Ook een ingrijpen in voldongen feiten of afgeronde toestanden kan door een keuze voor de oude regel ongedaan worden gemaakt. Een keuze voor de oude regel zal in beginsel slechts worden gemaakt door de belastingplichtige voor wie de wetswijziging belastend is. Als de wetswijziging begunstigend is, is de belastingplichtige immers gebaat bij materieel en/of maatschappelijk terugwerkende kracht.

Een keuze voor de nieuwe regel heeft dezelfde gevolgen als onmiddellijke werking (par. 2.5). Indien de werking van de nieuwe regel leidt tot materieel en/of maatschappelijk terugwerkende kracht en men kiest op grond van de keuzeregeling voor het nieuwe regime, neemt de keuzeregeling de materieel en/of maatschappelijk terugwerkende kracht niet weg. Bezien vanuit de belastingplichtige is dit alleen bezwaarlijk als de wetswijziging belastend is.

Ter verduidelijking geef ik in een schematisch overzicht weer wat de gevolgen van een keuzeregeling zijn indien de werkingsregel leidt tot materieel of maatschappelijk terugwerkende kracht:

Wetswijziging is voor belastingplichtige <i>belastend</i>	Wetswijziging is voor belastingplichtige <i>begunstigend</i>
Keuze voor oude regel: <i>keuzeregeling neemt de gevolgen van werking weg*</i>	Keuze voor oude regel: <i>keuzeregeling neemt de gevolgen van werking weg**</i>
Keuze voor nieuwe regel: <i>keuzeregeling laat de gevolgen van werking in stand**</i>	Keuze voor nieuwe regel: <i>keuzeregeling laat de gevolgen van werking in stand</i>

* Dit is anders indien slechts voor een bepaalde periode een keuze voor de oude regel wordt gemaakt of slechts voor een afgeleide van de oude regel kan worden gekozen.

** Dit effect is nadelig voor de belastingplichtige.

Naar zijn aard kan een keuzeregeling dan ook begunstigend of belastend uitwerken. In het overzicht heb ik situaties waarin de keuzeregeling begunstigend uitwerkt gecursiveerd. Indien belastingplichtigen in staat zijn de voor hen in financieel opzicht gunstigste keuze te maken, is de keuzeregeling een begunstigende overgangsmaatregel.

3.11 Waarderingsmaatregel

Een overgangsmaatregel in de vorm van een waarderingsmaatregel kan gewenst zijn indien een wetswijziging een sfeerovergang tot gevolg heeft. Een sfeerovergang kan intreden als bronvoorwaarden zodanig worden aangepast dat bepaalde inkomsten of vermogensbestanddelen voortaan volgens een ander regime worden belast óf voortaan worden belast terwijl dat voorheen niet het geval was. Als dat regime voor de berekening van de verschuldigde belasting aansluit bij een bepaalde waarde van een activum of passivum, dient die waarde op het werkingsmoment te worden vastgesteld. Regimes waar het in dit geval om gaat zijn de winst-, resultaat- en aanmerkelijkbelangsfeer, alsmede box 3. Indien de waarde op het werkingsmoment op de waarde in het economische verkeer moet worden gesteld, komt de waarderingsmaatregel neer op een compartimenteringsregel (zie par. 3.8). Een waarderingsmaatregel die feitelijk compartimenteren tot gevolg heeft, behandel ik in dit onderzoek als compartimenteringsregel.

Waarderingsmaatregelen kunnen evenwel ook een andere functie hebben dan louter het toerekenen van voordelen aan de periode waarin zij zijn ontstaan. Zij kunnen namelijk ook tot doel hebben:

1. het verschaffen van duidelijkheid over de waardering;
2. het voorkomen dat kosten meermalen in aanmerking worden genomen; en
3. het voorkomen van materieel terugwerkende kracht ingeval een compartimenteringsregel niet volstaat.

Voorbeelden van de hier bedoelde waarderingsmaatregelen zijn hfdst. 2 art. I onderdeel K, M en AJ Inv.w. Wet IB 2001. Onderdeel K heeft betrekking op de overgang van de oudedagsreserve van de extracomptabele naar de winstfeer. Ten einde te voorkomen dat toevoeging van deze reserve aan de fiscale balans ten laste van het ondernemingsvermogen leidt tot winst en daarmee tot materieel terugwerkende kracht, is in onderdeel K bepaald dat deze winst niet in aanmerking wordt genomen. Onderdeel M en AJ hebben betrekking op de overgang van vermogensbestanddelen naar de resultaatsfeer. Beide onderdelen omvatten gedetailleerde waarderingsmaatregelen met oog op de hiervoor onder 1 en 2 genoemde doeleinden.

Een wetswijziging die leidt tot de overgang van een vermogensbestanddeel van box 1 of 2 naar box 3, zal niet snel worden begeleid met een waarderingsmaatregel. Het regime van box 3 kan niet met materieel terugwerkende kracht claims doen ontstaan, omdat niet de werkelijk genoten voordelen wor-

den belast, maar een forfaitair rendement wordt berekend over de gemiddelde waarde in het economische verkeer in een kalenderjaar. Met dat gevolg hoeft derhalve geen rekening te worden gehouden. Bij de overgang naar box 3 kunnen evenwel wel claims verloren gaan. Het verloren gaan van claims kan in de meeste gevallen echter beter worden voorkomen door middel van het treffen van een fictiebepaling die leidt tot heffing in box 1 of 2 (zie par. 3.12); dit vanwege het verschil in effectieve belastingdruk tussen de boxen 1 en 2 en box 3.

Voor dit onderzoek definieer ik de term *waarderingsmaatregel* als volgt:

Een waarderingsmaatregel is een overgangsmaatregel die specifieke regels geeft voor de waardering van een vermogensbestanddeel om andere redenen dan het toerekenen van voordelen aan de sfeer waarop zij betrekking hebben.

Het is niet zinvol om de gevolgen van een waarderingsmaatregel schematisch weer te geven. De hiervoor genoemde voorbeelden laten zien dat een waarderingsmaatregel

1. duidelijkheid verschaft waar onduidelijkheid kan ontstaan over de waardering;
2. materieel terugwerkende kracht kan wegnemen; en
3. voorkomt dat kosten meermalen in aanmerking kunnen worden genomen.

Het eerste effect is van technische aard en zorgt ervoor dat de nieuwe regel probleemloos kan worden toegepast. Het tweede effect beperkt in feite de toepassing van de nieuwe regel door materieel terugwerkende kracht te voorkomen. Het derde effect is eveneens van technische aard aangezien het de toepassing van de nieuwe regel niet beperkt. Maatschappelijk terugwerkende kracht of een ingrijpen in voldongen feiten of afgeronde toestanden kan een waarderingsmaatregel niet voorkomen. Als de waarderingsmaatregel echter materieel terugwerkende kracht voorkomt, beperkt hij tevens de maatschappelijk terugwerkende kracht.

Het is eigen aan technische overgangsmaatregelen dat zij zowel bij begunstige als belastende wetswijzigingen kunnen worden getroffen. Dit geldt ook voor waarderingsmaatregelen. Als een waarderingsmaatregel echter materieel terugwerkende kracht moet voorkomen, zal hij alleen bij belastende wetswijzigingen voorkomen.

3.12 Fictiebepalingen

Fictiebepalingen vormen in mijn visie de meest voorkomende overgangsmaatregel binnen de categorie technische maatregelen. Een fictiebepaling zorgt ervoor dat voor een op het werkingsmoment bestaande toestand de oude regel door middel van een fictie wordt omgezet in een regel die past binnen

het nieuwe regime. Zij beperkt niet de toepassing van het nieuwe recht vanaf het werkingsmoment, doch transformeert bestaande situaties zodanig dat het nieuwe recht vanaf het werkingsmoment kan worden toegepast, zonder dat onbedoelde voor- of nadelen optreden of uitvoeringsproblemen ontstaan.

Onbedoelde voor- en nadelen zijn neveneffecten van de wetswijziging waarvan het duidelijk is dat zij niet door de wetgever zijn beoogd. Onbedoelde voor- of nadelen ontstaan met name bij *redactionele veranderingen* en *sfeerovergang*.

Onder redactionele veranderingen versta ik de introductie van nieuwe termen alsmede aanpassingen in de structuur van de wet en bijbehorende nummering. Door de introductie van nieuwe termen kan discrepantie ontstaan tussen de terminologie van de oude en nieuwe wet, waardoor bepalingen die rechtsgevolgen verbinden aan feiten of toestanden uit een voorgaand jaar onbedoeld niet goed meer werken. Als voorbeeld noem ik het vervallen van art. 14 Wet IB 1964 (vervangingsreserve) en de invoering van art. 3.54 Wet IB 2001 (herinvesteringsreserve) per 1 januari 2001. Zonder een fictiebepaling als is opgenomen in hfdst. 2 art. I onderdeel J Inv.w. IB 2001, welke bepaling een op 31 december 2000 bestaande vervangingsreserve aanmerkt als een herinvesteringsreserve, zou de vervangingsreserve zijn vrijgevallen aangezien er vanaf 1 januari 2001 geen rechtsregel meer aan ten grondslag ligt. Aanpassingen in de wetstructuur en de nummering van bepalingen leveren een discrepantie op tussen de oude en nieuwe regel indien in de regel naar een bepaalde afdeling of een artikel in de wet wordt verwezen. Dit is bijvoorbeeld het geval in art. 3.129 lid 3 Wet IB 2001. Hfdst. 2 art. I onderdeel S Inv.w. Wet IB 2001 bewerkstelligt voor deze situatie dat voorzieningen die onder de Wet IB 1964 zijn opgebouwd ook onder de Wet IB 2001 als reeds opgebouwde voorziening worden aangemerkt.

Zoals besproken in par. 3.11, kan een sfeerovergang tot onbedoelde voor- of nadelen leiden als de heffingsgrondslag van het oude en nieuwe regime verschilt. Dikwijls kunnen deze voor- en nadelen worden voorkomen door middel van het treffen van een waarderingsmaatregel. Bij een overgang naar box 3 is dit evenwel geen afdoende oplossing en kunnen claims verloren gaan. Een fictiebepaling kan dan bewerkstelligen dat een afrekening plaatsvindt in box 1 of box 2. Als voorbeeld noem ik hfdst. 2 art. I onderdeel AF Inv.w. Wet IB 2001 dat ervoor zorgt dat een aandelenbezit, dat ten gevolge van de invoering van de Wet IB 2001 niet langer kan worden gekwalificeerd als een aanmerkelijk belang, bij wetsfictie toch als zodanig wordt aangemerkt.

Een sfeerovergang leidt ten tweede mogelijk tot onbedoelde voor- of nadelen als de oude sfeer een ander genietingsmoment hanteert dan de nieuwe sfeer. Onder de huidige directe belastingwetten lijkt dit verschijnsel zich echter niet snel voor te doen. Indien de wetswijziging ertoe leidt dat de winst- of resultaatsfeer wordt verlaten, wordt op basis van het totaalwinstbegrip immers op het moment van de sfeerovergang reeds geheven over de waardeaan groei, waardoor een heffingsmogelijkheid niet verloren gaat. Wat betreft de overige inkomensbronnen zal een heffingslek niet snel ontstaan, omdat voor verschil-

lende situaties in de wet reeds voorzieningen zijn getroffen.⁹⁸ Onder de Wet IB 1964 was dit nog wel mogelijk. Ten gevolge van aanpassingen in het aanmerkelijkbelangregime per 1 januari 1997 was het op grond van de wettekst niet mogelijk om te heffen over een inkoop van eigen aandelen ingeval de inkoop-handeling vóór en de betaling op of na 1 januari 1997 plaatsvond.⁹⁹ Tot 1 januari 1997 viel de desbetreffende inkoop namelijk onder de inkomsten uit vermogen (kasstelsel); vanaf 1 januari 1997 is het aanmerkelijkbelangregime van toepassing waarbij belastingheffing plaatsvindt op het vervreemdingsmoment.

Fictiebepalingen kunnen eveneens dienst doen ter vermindering van uitvoeringsproblemen. Uitvoeringsproblemen kunnen bijvoorbeeld ontstaan wanneer lopende afspraken met de fiscus moeten worden beëindigd dan wel worden aangepast aan de nieuwe situatie. Als voorbeeld noem ik art. XII Wet werken aan winst waarin wordt geregeld dat de nieuwe verliesverrekeningstermijnen ook van toepassing zijn op beschikkingen die vóór 1 januari 2007 ter zake van fusies en splitsingen zijn afgegeven. Een vergelijkbare bepaling is opgenomen in art. 12c Uittv.besl. LB 1965 in het kader van de aanpassing van de 35%-regeling in de 30%-regeling. De fictiebepaling voorkomt in genoemde situaties dat reeds afgegeven beschikkingen moeten worden vervangen door nieuwe beschikkingen.¹⁰⁰

Een ander voorbeeld van een situatie waarin ter voorkoming van uitvoeringsproblemen meestal wordt voorzien in een fictiebepaling is een aanpassing van het vennootschapsbelastingtarief. Als het tarief per 1 januari met onmiddellijke werking verandert, betekent dat voor een belastingplichtige die een gebroken boekjaar hanteert dat bij de berekening van de verschuldigde belasting met twee verschillende tarieven rekening moet worden gehouden. Een fictiebepaling in de vorm van tijdsevenredige toerekening kan in dat geval voorkomen dat de baten en lasten uit een boekjaar moeten worden toegedeeld aan kalenderjaren.¹⁰¹ Met ingang van 1 januari 2009 is deze overgangsmaatregel in art. 31 Wet VPB 1969 gecodificeerd.

Aschke onderscheidt een afzonderlijke groep van overgangsmaatregelen, die hij aanduidt met de term 'Überleitung' (aansluiting).¹⁰² Gelet op de uitleg die hij bij dit begrip geeft, lijkt er overeenkomst te zijn met de door mij gekozen groep van fictiebepalingen. De letterlijke vertaling van de term 'Überleitung' – 'overbrengen' – acht ik evenwel geen goede benaming voor deze groep van overgangsmaatregelen. Het geleidelijke aspect dat het begrip 'overbrengen' in zich heeft, ontbreekt namelijk bij de fictiebepaling. Voorts geeft de term 'fictiebepaling' naar mijn mening duidelijker weer dat er een aanpassing van de bestaande

98. Zie bijv. art. 3.116 lid 3 onderdeel a Wet IB 2001 (fictieve uitkering) en art. 4.16 lid 1 onderdeel g (fictieve vervreemding).

99. Zie HR 18 juni 2004, nr. 38 602, *BNB* 2004/312 (concl. A-G Groeneveld; m.nt. Van Vijfeijken).

100. Zie voor de vraag of een afgegeven beschikking voortijdig mag worden ingetrokken par. 5.4.1.

101. Zie hierover nader Schuiver-Bravenboer 2006a, p. 610.

102. Aschke 1987, p. 28.

toestand plaatsvindt. Ik zal derhalve de term *fictiebepaling* blijven hanteren en definieer deze overgangsmaatregel als volgt:

Een fictiebepaling is een overgangsmaatregel die het oude of nieuwe recht op aangepaste wijze van toepassing laat zijn op een bestaande toestand zodat voor- of nadelen ten gevolge van een wetswijziging geheel of gedeeltelijk worden voorkomen.

Een fictiebepaling kan zowel bij begunstigende als belastende wetswijzigingen worden getroffen. Indien zij getroffen is om onbedoelde voor- en nadelen weg te nemen, kan zij de ten gevolge van de werkingsregel eventuele ontstane materieel of maatschappelijk terugwerkende kracht wegnemen. Dat bij terugwerkende kracht wordt ingegrepen in voldongen feiten of afgeronde toestanden voorkomt een fictiebepaling in beginsel niet. Een overgangsmaatregel in de vorm van een fictiebepaling kan zowel begunstigend als belastend uitwerken.

3.13 Conclusie

In dit hoofdstuk wordt het begrip ‘overgangsmaatregel’ behandeld. Een overgangsmaatregel is een materiële regel die voor bepaalde feiten en/of toestanden – in aanvulling op de achterliggende wettelijke bepaling – nadere voorschriften bevat die de toepassing van een werkende regel reguleren. Het reguleren van de toepassing kan betekenen dat de toepassing van de nieuwe regel wordt beperkt, dat de nieuwe regel ook van toepassing wordt op voldongen feiten of toestanden of dat de nieuwe regel juist *kán* worden toegepast.

Of in een overgangsmaatregel dient te worden voorzien, wordt beoordeeld aan de hand van de in deel II te behandelen beginselen van behoorlijk overgangsbeleid. Een overgangsmaatregel wordt in aanvulling op de werkingsregel getroffen, zij vervangt de werkingsregel niet. Een overgangsmaatregel kan wel de keuze voor een bepaalde werkingsregel veranderen. Zo kan de correctieregeling in combinatie met onmiddellijke werking een alternatief voor de werkingsregel terugwerkende kracht zijn.

Overgangsmaatregelen zijn, gelet op hun verschijningsvorm, te verdelen over vijf categorieën:

1. (doel en strekking) oude regel blijft van toepassing;
2. nieuwe regel is slechts gedeeltelijk van toepassing;
3. doel en strekking nieuwe regel corrigeert rechtsgevolgen uit het verleden;
4. keuzeregelingen;
5. technische overgangsmaatregelen.

De eerste categorie overgangsmaatregelen bewerkstelligt dat voor specifieke gevallen de oude regel – of een afgeleide daarvan – van toepassing blijft. Tot deze categorie behoren regels van eerbiedigende werking, afbouwregelingen

en bevroeringsregels. *Eerbiedigende werking* houdt in dat op de rechtsfeiten die verband houden met bepaalde nader aangeduide toestanden de oude regel voor bepaalde of onbepaalde tijd van toepassing blijft. Naast de duur van de eerbiedigende werking, is het moment waarop die toestand moet hebben bestaan een variabele factor. Als uiterste moment waarop de toestand moet hebben bestaan, wordt het inwerkingtredingsmoment gekozen. Ook een daarvóór liggend tijdstip is evenwel mogelijk. Het een en ander is afhankelijk van het moment waarop de belastingplichtige niet meer mocht verwachten dat de oude regel zou blijven voortbestaan. In hfdst. 5 wordt hier nader op ingegaan.

Een *afbouwregeling* is een overgangsmaatregel die voor specifieke gevallen het oude regime – of een daarvan afgeleide regel – van toepassing verklaart, in die zin dat in een vastgestelde periode de voor- of nadelen van de oude regel stapsgewijs worden afgebouwd. Afhankelijk van de inhoud en de looptijd van de afbouwregeling kan zij door de werkingsregel ontstane materieel en/of maatschappelijk terugwerkende kracht geheel of gedeeltelijk wegnemen. Dit geldt ook bij bevroering van een bestaande toestand. *Bevroering* houdt in dat een overgangsmaatregel bewerkstelligt dat (doel en strekking van) de oude regel van toepassing blijft, doch dat een belastingplichtige niet méér voordeel van de oude regel kan behalen dan het voordeel dat is of zou zijn genoten in het laatste jaar waarin de oude regel werkte.

De tweede categorie overgangsmaatregelen bewerkstelligt dat de nieuwe regel slechts gedeeltelijk van toepassing is. Tot deze categorie behoren ingroeiregelingen en compartimenteren. Een *ingroeiregeling* is een overgangsmaatregel die uitgaat van toepassing van de nieuwe regel doch deze regel in een specifiek geval nog niet volledig van toepassing laat zijn, maar stapsgewijs van toepassing laat worden. *Compartimenteren* houdt in dat voordelen die worden genoten op het moment dat de nieuwe regel werkt, doch mede zijn ontstaan/aangegroeid in de periode waarin de oude regel werkte, voor het gedeelte dat kan worden toegerekend aan de periode waarin de oude regel werkte volgens de oude regel worden belast. De wetgever heeft een aantal keren in een wettelijke compartimenteringsregel voorzien. Dit geldt evenwel niet voor wijzigingen aangaande de deelnemingsvrijstelling. Bij een aanpassing in de deelnemingsvrijstelling heeft de staatssecretaris van Financiën tijdens de parlementaire behandeling van zo'n aanpassing herhaaldelijk aangegeven dat – gelet op de jurisprudentie inzake feitencompartimentering – gecompartmenteerd moet worden, zonder in een wettelijke compartimenteringsregel te voorzien.

Met betrekking tot de toepassing van de compartimenteringsleer kunnen voor het vastleggen van de waarde in het economische verkeer op het werkingsmoment de volgende methoden worden onderscheiden:

- a. waardevaststelling; en
- b. herwaarderen.

De laatstgenoemde methode kan slechts worden toegepast in de winst- en resultaatsfeer. Een verplichte extracomptabele herwaardering kan evenwel in strijd zijn met de beginselen van goed koopmansgebruik indien goed koopmansgebruik realisatie op het herwaarderingsmoment toestaat. Een strikte scheiding tussen de winst die is aangegroeid in de periode waarin de oude regel werkte en de na het werkingsmoment aangegroeide winst kan voorts leiden tot een schending van de totaalwinstgedachte. Bij deze methode – volledig compartimenteren genoemd – worden feitelijk niet-gerealiseerde voordelen namelijk toch in aanmerking genomen. Bij gelimiteerd compartimenteren gebeurt dit niet. Bij deze methode wordt bijvoorbeeld wel rekening gehouden met een na het werkingsmoment ontstaan verlies, waardoor in werkelijkheid niet behaalde winst of een niet geleden verlies niet in de winstberekening wordt betrokken.

De derde categorie overgangsmaatregelen waarbij doel en strekking van de nieuwe regel teruggrijpt op het verleden, bestaat uit de correctieregeling. Een *correctieregeling* is een overgangsmaatregel die de rechtsgevolgen van bepaalde – nader aangeduide – voldongen feiten en afgeronde rechtstoestanden verandert. Deze methode heeft veel overeenkomsten met de werkingsregel terugwerkende kracht. Een belangrijk verschil tussen de correctieregel en terugwerkende kracht is dat een regel niet met terugwerkende kracht kan worden toegepast indien een aanslag definitief vaststaat; een correctieregeling kan zodanig worden vormgegeven dat zij de rechtsgevolgen van voldongen feiten wel kan veranderen.

De keuzeregeling vormt de vierde categorie overgangsmaatregelen. Een *keuzeregeling* is een overgangsmaatregel die bepaalde, nader aangeduide, belastingplichtigen eenmalig de keuze biedt om vanaf het werkingsmoment de nieuwe regeling òf voor bepaalde of onbepaalde tijd de oude regeling van toepassing te laten zijn. De keuzeregeling wordt gekenmerkt door het aantal variabelen. Indien een belastingplichtige in staat is de voor hem in financieel opzicht gunstigste keuze te maken, is de keuzeregeling een begunstigende overgangsmaatregel.

De vijfde categorie overgangsmaatregelen wordt gevormd door de technische maatregelen. Tot deze groep reken ik de waarderingsmaatregelen en de fictiebepalingen. Deze maatregelen zorgen ervoor dat de nieuwe regel kan worden toegepast. Een *waarderingsmaatregel* is een overgangsmaatregel die specifieke regels geeft voor de waardering van een vermogensbestanddeel om andere redenen dan het toerekenen van voordelen aan de sfeer waarop zij betrekking hebben. Waarderingsmaatregelen in hier bedoelde zin kunnen met verschillende doeleinden worden getroffen. Meestal beperkt de waarderingsmaatregel de toepassing van de nieuwe regel niet en is zijn effect van technische aard.

Een *fictiebepaling* is een overgangsmaatregel die het oude of nieuwe recht op aangepaste wijze van toepassing laat zijn op een bestaande toestand zodat

voor- of nadelen ten gevolge van een wetswijziging geheel of gedeeltelijk worden voorkomen. Zij voorkomt dat onbedoelde voor- of nadelen ontstaan ten gevolge van redactionele veranderingen, sfeerovergangen en beperkt uitvoeringsproblemen.

In de onderstaande tabel zijn de negen overgangsmaatregelen opgenomen. Bij elke overgangsmaatregel geef ik aan of hij voor belastingplichtigen begunstigend en/of belastend kan uitwerken. Tevens geef ik aan in hoeverre de overgangsmaatregel geschikt is om bepaalde in hfdst. 2 genoemde gevolgen van werking weg te nemen. Deze tabel legt daarmee een belangrijke basis voor het in deel III uit te werken beoordelingskader. De vraag welke overgangsmaatregel in een bepaalde overgangssituatie het meest gewenst is, moet uiteindelijk worden beantwoord aan de hand van de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid die in deel II aan de orde komen.

overgangs- maatregel	begunstigende of belastende over- gangsmaatregel?	aansluiting bij oude of nieuwe regel?	voorkomt ingrij- pen in voldongen feiten en afgeronde toestan- den	voorkomt materieel terug- werkende kracht	voorkomt maat- schappe- lijk terug- werkende kracht
eerbie- digende werking	beiden	oud	+	+	+
afbouw- regeling	begunstigend	oud	±	±	±
bevriezing	begunstigend	oud	±	+	±
ingroeirege- ling	begunstigend	nieuw	±	±	±
comparti- menteren	beiden	nieuw	-	+	±
correctie- regeling	beiden	nieuw	±*	±*	±*
keuzerege- ling	begunstigend	oud of nieuw	***	***	***

vervolg tabel op volgende pagina

overgangs- maatregel	begunstigende of belastende over- gangsmaatregel?	aansluiting bij oude of nieuwe regel?	voorkomt ingrij- pen in voldongen feiten en afgeronde toestan- den	voorkomt materieel terug- werkende kracht	voorkomt maat- schappe- lijk terug- werkende kracht
waarde- ringsmaat- regel	beiden	nieuw	-	+	±
fictiebepa- ling	beiden	nieuw	-	+	+

+ = geheel

± = gedeeltelijk

- = nee

* als belastende overgangsmaatregel grijpt zij juist in in voldongen feiten en afgeronde toestanden en kan zij dientengevolge materieel of maatschappelijk terugwerkende kracht veroorzaken; als begunstigende overgangsmaatregel 'corrigeert' zij een ingrijpen in voldongen feiten en afgeronde toestanden en kan zij materieel en maatschappelijk terugwerkende kracht voorkomen.

** indien belastingplichtigen kiezen voor toepassing van de oude regel

DEEL II

Beginnelsen van behoorlijk
fiscaal wettelijk
overgangsbeleid

HOOFDSTUK 4

Ontwikkeling van beginselen van behoorlijk fiscaal wettelijk overgangsbeleid

4.1 Inleiding

In deel I van dit onderzoek heb ik het overgangsrechtelijk instrumentarium van de wetgever uitgewerkt. Dit bestaat uit werkingsregels (hfdst. 2) en overgangsmaatregelen (hfdst. 3). Bij het maken van een keuze voor een bepaalde werkingsregel en eventueel een overgangsmaatregel heeft de wetgever echter niet de volledige vrijheid. Hij wordt gestuurd door – zoals dat in de Notitie TWK wordt genoemd – rechtskundige en beleidsmatige aspecten. In deel II staan deze rechtskundige en beleidsmatige aspecten centraal.

In deel II behandel ik zeven beginselen van behoorlijk fiscaal wettelijk overgangsbeleid. Ik leid deze beginselen af van de algemene beginselen van behoorlijke regelgeving. Aan de hand van de beginselen van behoorlijk fiscaal wettelijk overgangsbeleid kan de wetgever beoordelen of de beoogde werkingsregel toelaatbaar is. Als de beoogde werkingsregel niet toelaatbaar is, zou hij moeten kiezen voor een andere werkingsregel of voorzien in een overgangsmaatregel. Welke overgangsmaatregel in een gegeven overgangssituatie de voorkeur heeft, kan eveneens worden beoordeeld aan de hand van de beginselen van behoorlijk fiscaal wettelijk overgangsbeleid. Het schema dat ik heb opgenomen in par. 10.1 geeft dit proces van kiezen en beoordelen weer. Aan de hand van deel II kan onderzoeksvraag 2 worden beantwoord en het antwoord op vraag 3 worden voorbereid. In deel II leg ik de basis voor het in hfdst. 10 uit te werken beoordelingskader en de in hfdst. 11 te geven vuistregels.

In dit hoofdstuk werk ik uit hoe ik tot de formulering van de beginselen van behoorlijk fiscaal wettelijk overgangsbeleid ben gekomen. Volledigheidshalve merk ik op dat ik hierna, zoals aangekondigd in par. 1.2.4, ter bevordering van de leesbaarheid steeds zal spreken over beginselen van behoorlijk overgangsbeleid in plaats van beginselen van behoorlijk fiscaal wettelijk overgangsbeleid.

In par. 4.2 ga ik nader in op de achtergrond van beoordelingscriteria voor overgangsrecht en overgangsbeleid. Daarbij besteed ik onder meer aandacht aan de eerdere pogingen die in de literatuur zijn ondernomen voor het formuleren van ‘beginselen’ of ‘factoren’ die een rol spelen bij het ontwerpen van overgangsrecht alsmede aan het rechtstheoretische kader waarbinnen beginselen van behoorlijk overgangsbeleid kunnen worden gevormd. Daarbij zal blijken

dat de beginselen van behoorlijke regelgeving een centrale rol spelen. In par. 4.3 bespreek ik het rechtskarakter van deze beginselen. Daarbij zal blijken dat de wetgever niet ten aanzien van alle beginselen van behoorlijk overgangsbeleid de juridische verplichting heeft tot naleving van deze beginselen. In par. 4.4 komen de beginselen van behoorlijke regelgeving aan de orde. Voor zover zij in het kader van dit onderzoek relevant zijn, leid ik uit de beginselen van behoorlijke regelgeving beginselen van behoorlijk overgangsbeleid af. Laatstgenoemde beginselen zal ik steeds na een korte bespreking van het desbetreffende beginsel van behoorlijke regelgeving introduceren.

In par. 4.5 besteed ik ten slotte aandacht aan een tweetal aspecten die van belang zijn bij de uitwerking van de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid in hfdst. 5 t/m 9. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een conclusie.

4.2 **Achtergrond beoordelingscriteria voor overgangsrecht en overgangsbeleid**

Par. 4.2.1 bevat een inventarisatie van de bestaande ideeën over beoordelingscriteria voor overgangsrecht. Daarbij zal blijken dat in de meeste gevallen geen rechtstheoretisch kader zichtbaar is waarbinnen de criteria kunnen worden gesitueerd. In par. 4.2.2 werk ik daarom een rechtstheoretisch kader uit waarbinnen de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid kunnen worden gevormd. In par. 4.2.3 komt vervolgens aan de orde dat, gelet op de specifieke materie van het overgangsrecht, niet kan worden volstaan met een louter juridische invulling van de vereisten, doch dat ook aandacht moet worden besteed aan het publieke belang en de economische dimensie.

4.2.1 *Bestaande ideeën over beoordelingscriteria*

In de literatuur over overgangsrecht zijn door verschillende auteurs factoren of beginselen genoemd die een rol spelen bij het beoordelen van een overgangsregime. Leyten richt zich in de eerste plaats tot de rechter en vermeldt dat tal van omstandigheden een rol spelen bij het beoordelen van de vraag hoe het overgangsrecht moet luiden¹ en noemt de volgende:²

- de strekking van de nieuwe wet;
- de mate, waarin het oude recht als onrechtmatig wordt ondervonden;
- de mate van instemming met de nieuwe regeling;
- de intensiteit van de verwachting of het recht, dat voor het individu voortspoot uit de oude rechtsregeling;

1. Hij verwijst naar een aantal factoren die de rechter in HR 19 mei 1967, NJ 1967, 261 (m.nt. Scholten) relevant acht; aangezien deze zaak evenwel geen betrekking heeft op overgangsrecht neem ik de genoemde factoren niet als uitgangspunt.
2. Leyten 1972b, p. 399-400.

- de belangrijkheid van dat recht of verwachting, beide laatste mede gezien de mate waarin de rechten of verwachtingen basis, uitgangspunt of belangrijke schakel zijn geworden in het leefpatroon.

Naar aanleiding van dit overzicht geeft Leyten aan dat ‘geen sprake is van een optelsom van de diverse omstandigheden’, maar dat de omstandigheden zelfs met elkaar kunnen botsen.

De Die geeft aan dat het voor de hand ligt om beginselen van overgangsrecht te zoeken in de verhouding tussen de nieuwe wet en de bestaande toestand.³ Hij formuleert uiteindelijk vijf criteria aan de hand waarvan die verhouding kan worden bepaald:⁴

- de strekking van de nieuwe wet;
- de ernst van de ingreep;
- het belang van de gunstigste bepaling;
- de aard van de toestand;
- de duurzaamheid van de toestand.

Knigge behandelt de door Leyten genoemde factoren en voegt daar nog de volgende factoren aan toe:⁵

- de traagheid van de wetgevende procedure;
- anticipatie op het van kracht worden van een nieuwe regeling;
- alternatieve overgangsregimes;
- rekening houden met de mogelijkheid van veranderingen;
- behoefte aan een eenvoudige en overzichtelijke regeling;
- overwegingen van budgettaire aard.

Reuvers concludeert in algemene zin dat wetten die een verandering van filosofie, richting of uitvoeringsmethode vereisen, alleen via een geleidelijk verloopend overgangsrecht mogen worden ingevoerd. Als dit overgangsrecht ontbreekt, dan is volgens Reuvers sprake van strijd met de beginselen van behoorlijke wetgeving.⁶

Kappelle leidt zijn beoordelingskader af van de beginselen van behoorlijke wetgeving. Het rechtszekerheidsbeginsel, het vertrouwensbeginsel, het gelijkheidsbeginsel, het uitvoerbaarheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel verbijzondert hij tot zeven aspecten die een rol spelen bij de afweging die moet worden gemaakt bij het formuleren van fiscaal overgangsrecht voor overeenkomsten van levensverzekering:⁷

3. De Die 1979, p. 270.

4. De Die 1979, p. 270-271.

5. Knigge 1984, p. 143-147.

6. Reuvers 2001, p. 124

7. Kappelle 2000, p. 62.

- formele wetgeving;
- vertrouwen;
- rechtszekerheid;
- gelijkheid;
- budget;
- uitvoerbaarheid;
- evenredigheid.

De meeste van de door Kappelle genoemde aspecten komen hierna terug in de door mij te formuleren beginselen van behoorlijk overgangsbeleid. Dit geldt evenwel niet voor de factor ‘formele wetgeving’. Onder deze factor verstaat Kappelle dat overgangsrecht moet voldoen aan de formele wettelijke bepalingen, zoals art. 4 Wet AB. Art. 4 Wet AB bepaalt dat de wet alleen voor het toekomstige verbindt en geen terugwerkende kracht heeft. Deze bepaling vind ik hier echter geen goed voorbeeld, aangezien deze bepaling zich richt tot de rechter en geen betekenis heeft voor de wetgever.⁸ De wet zou de formele wetgever overigens ook niet formeel kunnen binden, omdat een hiërarchie tussen wetten ontbreekt. Als twee wetten met elkaar conflicteren, gelden er in beginsel specifieke voorrangsregels.⁹ Het is wel mogelijk dat in een wet een ‘standaard’ overgangsmaatregel is opgenomen die van toepassing is op bepaalde wetswijzigingen. Als voorbeeld noem ik art. 31 Wet VPB 1969.

Voorts plaats ik een kanttekening bij het aspect ‘budget’. Dit aspect behoort tot het terrein van de politieke afweging en vloeit naar mijn mening niet voort uit de beginselen van behoorlijke wetgeving (zie par. 1.2.3).¹⁰

Ook in de Aanwijzingen voor de regelgeving worden elementen genoemd die behoren tot een toetsingskader van overgangsrecht. In de toelichting bij aanwijzing 166 is vermeld:

‘Voor de beoordeling in hoeverre afwijking van de hoofdregel (MSB: onmiddellijke werking) noodzakelijk is, dient de ontwerper van een regeling zich de maatschappelijke gevolgen daarvan voor te stellen. Punten van overweging zijn daarbij het vertrouwensbeginsel, de redelijkheid en billijkheid, de rechtszekerheid en het verrassingseffect (...).’

In de van bewindslieden afkomstige nota’s over terugwerkende kracht staat overgangsbeleid meer voorop. Zo worden in de Notitie TWK criteria genoemd voor het verlenen van terugwerkende kracht en eerbiedigende of uitgestelde werking. Daarbij wordt onderscheid gemaakt tussen het inhoudelijke element

8. HR 26 oktober 1951, *NJ* 1952, 756, m.nt. Veegens.

9. Latere of meer bijzondere wetten hebben in beginsel voorrang op eerdere of meer algemene wetten. Dit is anders indien een wet beoogt een algemeen kader te scheppen voor andere regelingen. Zie Kortmann 2000, p. 13.

10. Vgl. Kappelle 2000, p. 63 die indirect uit de nota Zicht op wetgeving afleidt dat het budget een rol speelt bij de afweging die wordt gemaakt tussen tegengestelde belangen.

en het tijdselement. Inhoudelijke criteria die bij de beoordeling van terugwerkende kracht een rol spelen zijn rechtszekerheid, gelijkheid, ingrijpende budgettaire gevolgen en uitvoeringsaspecten.¹¹ Het tijdselement geeft aan of de nieuwe regeling voorzienbaar is. Inhoudelijke criteria voor het al dan niet verlenen van eerbiedigende of uitgestelde werking zijn onder andere de aanwezigheid van gerechtvaardigde verwachtingen, het realiteitsgehalte van de verwachtingen en gelijke behandeling.¹²

In de Notitie SV is vermeld dat de wettelijke regeling van het overgangsrecht zal moeten voldoen aan de criteria die in de Nota Zicht op wetgeving zijn geformuleerd ten aanzien van de kwaliteit van wetgeving (zie voor deze criteria par. 4.4).¹³

De factoren die door Leyten, De Die en Knigge zijn genoemd, zijn anders van aard dan de door Kappelle en de in verschillende van de overheid afkomstige notities genoemde factoren. Zoals in de navolgende hoofdstukken zal blijken, vormt een aantal van de door Leyten, De Die en Knigge genoemde factoren een uitwerking van rechtsbeginselen (bijv. de duurzaamheid van de toestand en de mogelijkheid van veranderingen). Het rechtstheoretische kader dat aan deze factoren ten grondslag ligt, is – indien aanwezig – evenwel niet zichtbaar gemaakt. Andere van de door hen genoemde factoren zijn geënt op de gedachte dat overgangsrecht voortvloeit uit een politieke belangenafweging (bijv. budget en het belang van de gunstigste bepaling).¹⁴

Het formuleren van factoren aan de hand van de beginselen van behoorlijke regelgeving heeft vanuit juridisch oogpunt de voorkeur. Op deze wijze ontstaat een beoordelingskader dat is gebaseerd op ‘algemeen aanvaarde uitgangspunten’. Zonder een dergelijk beoordelingskader kan een beoordeling van overgangsrecht slechts op basis van intuïtie plaatsvinden, hetgeen geen houvast geeft, omdat een rechtstheoretisch kader ontbreekt.

De door Kappelle en in de Notitie TWK en Notitie SV genoemde factoren vormen dan ook in beginsel bruikbare elementen voor een toetsingskader. Desondanks acht ik een herformulering van de genoemde factoren noodzakelijk. De factoren kunnen naar mijn mening namelijk nader worden geconcretiseerd tot specifiek op overgangsrecht toegespitste beginselen. Voorts zal blijken dat een deel van de genoemde factoren overlapt.

11. Notitie TWK, p. 3.

12. Notitie TWK, p. 5.

13. Notitie SV, p. 3.

14. Vgl. Duk en Jeukens 1965, p. 69, Knigge 1984, p. 142 en Popelier 1999a, p. 3 en 113.

4.2.2 *Rechtswaarden en rechtsbeginselen*

In par. 4.2.1 gaf ik aan dat verschillende factoren denkbaar zijn om een overgangsregime te beoordelen, doch dat een rechtstheoretisch beoordelingskader gewenst is om tot een volledig, evenwichtig en gefundeerd geheel te komen.

Voor de ontwikkeling van een beoordelingskader voor overgangsbeleid zoek ik aansluiting bij de door Gribnau ontwikkelde visie op de functie en de werking van het recht.¹⁵ In navolging van Radbruch, stelt Gribnau dat het recht met name is gericht op drie rechtswaarden: rechtsgelijkheid, doelgerichtheid en rechtszekerheid.¹⁶

Uit deze rechtswaarden worden rechtsbeginselen afgeleid die aanwijzingen bevatten voor gedrag, zoals het rechtszekerheidsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel. Deze rechtsbeginselen zorgen ervoor dat de rechtswaarden tot uiting komen bij de rechtsvorming. Doordat rechtsvorming zich evenwel op verschillende terreinen voordoet, zoals in het verkeer tussen burgers onderling en tussen overheid en burgers, kunnen deze algemene rechtsbeginselen nader worden gespecificeerd in algemene beginselen van behoorlijke regelgeving, van behoorlijk bestuur en van behoorlijke rechtspraak. Zij bevatten gedragsnormen voor ieder van de bevoegde rechtsvormers van de trias politica. De beginselen van behoorlijke regelgeving bevatten gedragsnormen voor de wetgever.¹⁷ Deze gedragsnormen gelden ook bij het ontwerpen van overgangsrecht.

Door bij het ontwerpen van overgangsrecht rekening te houden met deze gedragsnormen komen de beginselen van behoorlijke regelgeving tot uiting. Gribnau betoogt:¹⁸

'In feite laat Radbruch zien dat de vorming van het recht – inclusief overgangsrecht – nooit gereduceerd mag worden tot een beleidsprobleem; de juiste vormgeving van het overgangsrecht in een concrete situatie is onherroepelijk altijd ook een rechtsprobleem.'

Hierna zal evenwel blijken dat een aantal gedragsnormen bij het ontwerpen van overgangsrecht geen of nagenoeg géén rol speelt, terwijl het rechtszekerheidsbeginsel als gedragsnorm een zodanig belangrijke rol speelt dat dit beginsel nader geconcretiseerd dient te worden, om het in de praktijk toe te passen.¹⁹ De beginselen van behoorlijke regelgeving zal ik daarom herleiden tot beginselen van behoorlijk overgangsbeleid.

15. Gribnau 1997b, p. 1377 e.v. en Gribnau 1998, hfdst. 4.

16. Zie ook Schipper 2001, p. 84-85 voor een nadere uitwerking van deze rechtswaarden.

17. Vgl. de nota Zicht op wetgeving waarin als eerste kwaliteitseis voor wetgeving 'rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen' wordt genoemd.

18. Gribnau 2005, p. 88.

19. Vgl. Gribnau 2005, p. 95.

4.2.3 *Invloed van de economische en publieke dimensie*

In par. 4.2.2 heb ik het rechtstheoretische kader geschetst voor de ontwikkeling van specifieke eisen ten aanzien van de vorming van overgangsrecht. Indien de toepassing van deze eisen echter enkel vanuit een zuiver juridisch perspectief zou plaatsvinden, zouden economisch beschouwd suboptimale resultaten kunnen worden bereikt.

In Amerikaanse literatuur is een levendige discussie gevoerd over de invloed van economische effecten en private en publieke belangen op overgangssituaties. In een eerdere publicatie heb ik een overzicht gegeven van de Amerikaanse opvattingen op dit punt.²⁰ Een belangrijk deel van de betrokken auteurs gaat uit van een utilitaristische visie. Een utilitarist streeft ernaar de maatschappelijke welvaart te maximaliseren, zonder hierbij rekening te houden met individuele rechten. Persoonlijke voorkeuren spelen derhalve geen rol; alleen de som van de individuele nutscurves is bepalend.²¹ Vanuit deze visie beredeneerd, is het treffen van overgangsmaatregelen bij wetswijzigingen vaak niet nodig. Het streven is immers dat de overgang van de oude naar de nieuwe regel zodanig wordt vormgegeven dat de som van de voordelen van de wetswijziging – inclusief het beoogde overgangsregime – de som van de nadelen overtreft. Indien de wetswijziging per saldo reeds tot een welvaartsverbetering leidt, kan een begunstigende overgangsmaatregel in de utilitaristische visie achterwege blijven, ongeacht of een overgangsmaatregel uit oogpunt van rechtvaardigheid gewenst is. In een democratische verzorgingsstaat is deze utilitaristische visie evenwel niet houdbaar.²² In een democratische verzorgingsstaat wordt steeds een afweging gemaakt tussen private en publieke belangen. Enerzijds wordt belang gehecht aan rechtszekerheid en anderzijds speelt ook steeds mee dat een begunstigende overgangsmaatregel voor de ene groep belastingplichtigen indirect moet worden betaald door een andere groep. Andere belastingplichtigen kan evenwel slechts worden gevraagd om een overgangsregime te financieren als er belastingplichtigen zijn die daadwerkelijk nadeel ondervinden van de wetswijziging. Vanuit oogpunt van publiek belang is het dan onwenselijk dat belastingplichtigen ongewenste voordelen behalen.

Naast de rol van het publieke belang is in de Amerikaanse literatuur ook gewezen op de rol van economische effecten van wetswijzigingen. Deze economische effecten hebben betrekking op de wijze waarop belastingplichtigen met te verwachten veranderingen omgaan. In par. 5.2.2 zal ik nader uitwerken dat er enerzijds onder bepaalde omstandigheden mogelijkheden voor belastingplichtigen zijn om het nadeel dat zij van een wetswijziging zullen ondervinden geheel of gedeeltelijk te voorkomen. Anderzijds kunnen belastingplichtigen ook voordeel behalen bij een wetswijziging indien zij op een juiste manier op

20. Schuver-Bravenboer 2005.

21. Kymlicka 2002, p. 19.

22. Vgl. Rawls 2005, p. 183 e.v.; zie ook Lubbers en Vording 2005, p. 133-134.

de te verwachten verandering inspelen (par. 8.2.2.1). Het treffen van een overgangsmaatregel op basis van louter juridisch ingevulde eisen, is dan niet in het publieke belang, aangezien dan nadelen worden vergoed die voorkomen hadden kunnen worden of ongewenste voordelen kunnen worden behaald. Om deze reden is het van belang om bij de invulling van de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid niet alleen rekening te houden met juridische aspecten doch ook de invloed van de economische en publieke dimensie mee te nemen.

4.3 Het rechtskarakter van de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid

In par. 4.2.2 heb ik uitgewerkt dat ik van de beginselen van behoorlijke regelgeving beginselen van behoorlijk overgangsbeleid zal afleiden. De vraag rijst wat het rechtskarakter van deze beginselen is.

De beginselen van behoorlijke regelgeving zijn gericht tot de wetgever. De wetgever heeft echter niet in alle gevallen de juridische verplichting om deze beginselen en de daarvan afgeleide beginselen van behoorlijk overgangsbeleid na te leven. Op een enkele uitzondering na kan de naleving van de beginselen van behoorlijke regelgeving bij het ontwerpen van formele wetgeving namelijk niet ter toetsing aan de rechter worden voorgelegd.²³

Art. 120 Gw bevat een verbod op de beoordeling van de grondwettigheid van wetten en verdragen.²⁴ Voorts is toetsing van formele wetten aan overige – niet gecodificeerde beginselen op grond van het Harmonisatiewetarrest niet toegestaan.²⁵ In dit arrest oordeelde de Hoge Raad dat art. 120 Gw zich verzet tegen toetsing van de wet aan fundamentele rechtsbeginselen die niet zijn neergelegd in een ieder verbindende verdragsbepaling, zoals het rechtszekerheidsbeginsel.²⁶ In het Harmonisatiewetarrest geeft de Hoge Raad overigens wel een heel kleine opening voor toetsing aan algemene rechtsbeginselen indien er sprake is van door de wetgever niet-verdisconteerde omstandigheden die zijn terug te voeren op de wijze van optreden door de overheid.²⁷

‘Dit betoog miskent het wezenlijke verschil tussen enerzijds: het in bepaalde (groepen van) gevallen buiten toepassing laten van een wetsbepaling op de grond dat toepassing van die bepaling in verband met daarin niet ver-

23. Lagere wetgeving, zoals gemeentelijke verordeningen, kan wel aan de algemene rechtsbeginselen, zoals het rechtszekerheidsbeginsel, worden getoetst.

24. Het initiatiefwetsvoorstel van Halsema (nr. 28 331) maakt een beperkte toetsing aan de Gw (o.a. aan art. 1) mogelijk. Dit wetsvoorstel is op 2 december 2008 door de Eerste Kamer aangenomen. Na de Tweede Kamerverkiezingen zal dit wetsvoorstel opnieuw in stemming moeten worden gebracht.

25. HR 14 april 1989, nr. 13 822, NJ 1989, 469 (m.nt. Scheltema). Dit arrest is bevestigd in HR 14 april 2000, nr. C99/227HR, NJ 2000, 713 (m.nt. Bloembergen).

26. Zie Gribnau 2002 voor een pleidooi voor toetsing aan het rechtszekerheidsbeginsel.

27. Ro. 3.9.

disconteerde omstandigheden (in de regel: de wijze waarop de overheid is opgetreden) in strijd zou komen met een fundamenteel rechtsbeginsel, en anderzijds: het wegens zulk een strijd buiten toepassing laten van een wetsbepaling op grond van omstandigheden welke bij haar tot stand komen in de afweging zijn betrokken, dus in gevallen waarvoor zij nu juist is geschreven. Het eerste raakt niet aan de verbindende kracht van de betrokken bepaling en staat de rechter ingevolge voormelde jurisprudentie vrij; het tweede ontnemt echter aan die bepaling haar verbindende kracht en is de rechter ingevolge art. 120 Gr.w verboden. Hier doet zich de tweede figuur voor. Bij het tot stand brengen van de gewraakte bepalingen van de Harmonisatiewet zijn immers de verwachtingen welke bij de daardoor getroffen studenten waren gewekt door de voorheen geldende regelingen, in de afweging betrokken.'

In zijn noot onder dit arrest geeft Scheltema aan dat deze uitzondering vooral betrekking heeft op door het bestuur gewekt vertrouwen dat niet met een juiste toepassing van de wet in overeenstemming is te brengen.

In art. 94 Gw wordt een uitzondering gemaakt op het in art. 120 Gw opgenomen toetsingsverbod. Op grond van art. 94 Gw vindt een binnen het Koninkrijk geldende bepaling namelijk geen toepassing, indien deze toepassing niet verenigbaar is met een ieder verbindende bepalingen van verdragen en besluiten van volkenrechtelijke organisaties. Ingevolge deze uitzondering is het mogelijk om formele wetgeving te toetsen aan het EVRM en het IVBPR. Binnen het bestek van dit onderzoek betekent dit dat kan worden getoetst aan het non-discriminatiebeginsel en het eigendomsrecht (par. 4.4.2.2 en hfdst. 6).

Toetsing aan het rechtszekerheidsbeginsel is mogelijk indien wordt gehandeld binnen de werkingssfeer van het EU-recht. Op grond van art. 220 EG dient het Hof van Justitie EG de eerbiediging van het recht bij uitlegging en toepassing van het EG-Verdrag en het secundaire EU-recht te verzekeren. In dit kader heeft het Hof van Justitie EG zelf vormgegeven aan ongeschreven communautair recht.²⁸ De communautaire rechtsbeginselen hebben rechtstreekse werking in de nationale rechtsordes van de lidstaten en voorrang op daarmee onverenigbare bepalingen van nationale, internationale of EU-rechtelijke oorsprong.²⁹ Bij toepassing van het EU-recht moet de nationale rechter de formele wet derhalve toetsen aan de geschreven beginselen van het EU-recht, zoals het proportionaliteitsbeginsel (art. 5 EG), en de ongeschreven beginselen, waaronder het communautaire rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel.³⁰ Dit betekent dat

28. Zie hierover o.a. Tridimas 1999, p. 11 e.v. en Kapteyn en Verloren van Themaat 2003, p. 345 e.v.

29. Zie o.a. HvJ EG 5 februari 1963, nr. 26/62 (*Van Gend & Loos*), BNB 1964/134 (concl. A-G Roemer) en HvJ EG 9 maart 1978, nr. 106/77 (*Simmenthal*), ECR 1978, p. 629.

30. O.a. HvJ EG 2 december 1998 (*Belgocodex*), nr. C-381/97, BNB 1999/29 (concl. A-G Alber; m.nt. Van Hilten) en HvJ EG 8 juni 2000, nr. C-396/98 (*Schloßstraße*), V-N 2000/44.21 (concl. A-G Ruiz-Jarabo Colomer).

wetgeving die binnen de werkingssfeer van het EG-Verdrag valt door de rechter kan worden getoetst aan het communautaire vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginsel.

4.4 Van beginselen van behoorlijke regelgeving tot beginselen van behoorlijk overgangsbeleid

In par. 4.2 heb ik aangekondigd dat ik van de beginselen van behoorlijke regelgeving beginselen van behoorlijk overgangsbeleid zal afleiden. Naar de beginselen van behoorlijke regelgeving is veel onderzoek verricht.³¹ Uit deze onderzoeken blijkt dat geen eenduidige opvatting bestaat over het antwoord op de vraag welke beginselen kunnen worden onderscheiden, hoe zij moeten worden gedefinieerd en wat zij voor gevolgen hebben. Zo zijn er auteurs die het rechtszekerheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijke regelgeving aanmerken en dit beginsel vervolgens opsplitsen in een aantal elementen³², terwijl andere auteurs deze elementen als zelfstandige beginselen van behoorlijke regelgeving aanmerken.³³ Voor het uiteindelijke doel – het formuleren van beginselen van behoorlijk overgangsbeleid – acht ik dit verschil in benadering evenwel niet relevant. Hierna zal ik daarom zowel gebruikmaken van zelfstandige beginselen van behoorlijke regelgeving als van beginselen die in de literatuur als van het rechtszekerheidsbeginsel afgeleid beginsel worden aangemerkt.

De bespreking van de beginselen van behoorlijke regelgeving vindt plaats aan de hand van de door Popelier aangebrachte ordening van die beginselen.³⁴ Daarbij zal ik tevens aandacht besteden aan de opvattingen van andere auteurs alsmede aan de eisen die de wetgever in de nota Zicht op wetgeving aan wetgeving stelt.

Gelet op de doelstelling van het onderzoek, beperk ik mij bij het afleiden van beginselen van behoorlijk overgangsbeleid tot beginselen die een rol spelen bij het maken van een *keuze* uit het in deel I geschetste instrumentarium van de wetgever en het *beoordelen* van de aldus gemaakte keuze. Deze beginselen hebben ten opzichte van de bestaande beginselen van behoorlijke regelgeving een aanvullend karakter. In feite leggen zij bij de uitleg van de beginselen van behoorlijke wetgeving een ander accent, dat is toegespitst op de omstandigheden die kenmerkend zijn voor overgangssituaties. De aldus geformuleerde beginselen verschaffen inzicht in de wijze waarop de wetgever overgangsbeleid zou moeten voeren en leiden tot een beoordelingskader voor het maken

31. Zie o.a. Fuller 1969, Van der Vlies 1984, Popelier 1997 en Oldenziel 1998; zie betreffende het belastingrecht onder meer Gribnau en Meussen 2002.

32. O.a. De Langen 1958, p. 443, Popelier 1997, p. 132 en Gribnau en Meussen 2002, p. 251. Kappelle maakt geen expliciet onderscheid tussen verschillende elementen van rechtszekerheid (Kappelle 2000, p. 65).

33. Van der Vlies 1984, p. 192 e.v. en Coremans en Van Damme 2001, p. 89 e.v.

34. Popelier 1997, p. 610.

van overgangsrecht. Uit de ingrediënten voor overgangsbeleid en het beoordelingskader voor het formuleren van overangsrecht leid ik vervolgens algemene vuistregels voor overgangsbeleid af.

Beginnels die slechts kwaliteitseisen stellen aan de getroffen overgangsmaatregel zijn noch van belang voor het maken van een keuze noch voor het beoordelen van die keuze en worden derhalve niet in het beoordelingskader opgenomen.

Hierna zal ik steeds eerst kort wat opmerken over de inhoud van een beginsel van behoorlijke regelgeving. Indien het desbetreffende beginsel leidt tot een beginsel van behoorlijk overgangsbeleid, zal ik dat aangeven. De nadere uitwerking van de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid vindt plaats in hfdst. 5 t/m 9. In par. 10.3 ga ik nader in op het afwegen van beginselen.

Het onderstaande schema geeft een leidraad voor de indeling van de rest van deze paragraaf:

Beginsel van behoorlijke regelgeving	Beginsel van behoorlijk fiscaal wettelijk overgangsbeleid	Te behandelen in par.	Uit te werken in
Eerbiediging van het vertrouwensbeginsel	Eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen	4.4.1	H5
Coherente ordening van regelgeving	Overeenstemming met hogere regelgeving	4.4.2	H6
Regelgeving mag niet het onmogelijke vragen	Technische en financiële uitvoerbaarheid	4.4.3	H7
Behoorlijke bekendmaking van regelgeving	Behoorlijke bekendmaking van het overangsrecht	4.4.4	par. 9.2
Duidelijkheid over de gelding van een rechtsregel in de tijd	Duidelijkheid over de gelding, werking en toepassing van een regel	4.4.6	par. 9.3
Regelgeving is realiseerbaar	Overangsrecht is realiseerbaar	4.4.7	par. 9.4
Overige beginselen van behoorlijke regelgeving	Subsidiariteit en evenredigheid	4.4.6	H8

4.4.1 *Het vertrouwensbeginsel*

4.4.1.1 *Juridische achtergrond*

Het vertrouwensbeginsel is in Nederland met name uitgewerkt als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur. Op grond van dit beginsel – toegepast op het belastingrecht – kan onder omstandigheden aan uitlatingen of gedragingen van

de inspecteur of de staatssecretaris van Financiën in rechte te beschermen vertrouwen worden ontleend.³⁵ Het vertrouwensbeginsel als onderdeel van het rechtszekerheidsbeginsel als beginsel van behoorlijke regelgeving beoogt het door de overheid gewekte vertrouwen dat een regel op een bepaald moment in de toekomst nog zal gelden, te beschermen. Zodoende wordt een belastingplichtige in staat gesteld de rechtsgevolgen van beslissingen in te schatten.³⁶ Het vertrouwensbeginsel schept evenwel niet de verwachting dat een regel nooit zal veranderen. Gegeven het feit dat wetten moeten worden aangepast aan een veranderende maatschappij is een dergelijke verwachting immers niet reëel.³⁷ Het vertrouwensbeginsel wordt door verschillende auteurs dan ook vertaald in de vraag of sprake is van gerechtvaardigde verwachtingen.³⁸ Ook de Hoge Raad bezigt de term 'gerechtvaardigde verwachtingen' als het gaat om verandering van regels van lagere overheden.³⁹ Kappelle legt het vertrouwensbeginsel beperkter uit en vult het aldus in dat houders van langlopende contracten erop mogen rekenen dat toezeggingen die tijdens het wetgevingsproces zijn gedaan ook daadwerkelijk worden opgenomen in de uiteindelijke wetgeving.⁴⁰

Diverse auteurs zijn evenwel van mening dat het vertrouwensbeginsel identiek is aan het rechtszekerheidsbeginsel.⁴¹ Dit is niet vreemd, aangezien het rechtszekerheidsbeginsel kan worden verdeeld in een objectieve en een subjectieve dimensie, waarbij de subjectieve dimensie het vertrouwensbeginsel vertegenwoordigt. Popelier omschrijft dit onderscheid als volgt:⁴²

'Essentieel aan de werking van het rechtszekerheidsbeginsel is het onderscheid tussen en de wederzijdse inwerking van, enerzijds, de rechtszekerheid die wordt geboden door het objectieve recht en, anderzijds, het vertrouwensbeginsel als een toepassing van het rechtszekerheidsbeginsel in zijn meer subjectieve aspect.'

Popelier formuleert na analyse van de rechtspraak van met name het Bundesverfassungsgericht, het Hof van Justitie EG, het EHRM en het Belgische Hof van

35. O.a. HR 12 april 1978, nr. 18 495, *BNB* 1978/137 (m.nt. Tuk).

36. Vgl. Popelier 1997, p. 310, Van der Vlies 1991, p. 176 en HvJ EG 18 mei 2000, nr. C-107/97 (*Rombi en Arkopharma*), ECR p. I-3367, ro. 66.

37. O.a. Kaplow 1986, p. 522, Graetz 1985, p. 1823 en Leisner 1998, p. 258. Groussot 2006 beschrijft op p. 194 e.v. dat het door het Hof van Justitie EG gehanteerde beginsel van de verkregen rechten om vergelijkbare redenen steeds vaker plaats moet maken voor het beginsel van gerechtvaardigde verwachtingen.

38. Verheij 1997, p. 52, Lubbers 2004, p. 21, Happé en Pauwels 2005, p. 65.

39. Zie bijv. HR 16 juli 1993, nr. 29 179, *BNB* 1993/282 (m.nt. Van Leijenhorst) en HR 7 mei 1997, nr. 31 920, *BNB* 1997/211 (m.nt. Van Leijenhorst).

40. Kappelle 2000, p. 65.

41. Langereis 1987, p. 130, Happé 1996, p. 91, Notitie SV, p. 3.

42. Popelier 1997, p. 176.

Cassatie en Arbitragehof acht factoren die in de praktijk doorslaggevend blijken bij het beoordelen van vertrouwen:⁴³

- a. het gegeven dat het bestaan van een rechtsregel het determinerend criterium was om een beslissing te nemen of dat deze regel zelfs bewust heeft aangespoord om een bepaalde beslissing te nemen;
- b. de mate waarin men heeft geïnvesteerd in zijn vertrouwen en waarin men zijn plannen nog kan aanpassen aan de nieuwe regelgeving;
- c. de mate waarin de tijdsbepalingen of het bestaan zelf van de rechtsregel het vertrouwen in zijn duurzaamheid bevestigen dan wel zijn werking in de tijd beperken;
- d. de mate waarin de wijziging voorzienbaar was in het raam van de gehele juridische context, doordat ze past in een coherent geheel van regelgeving;
- e. de mate waarin de begunstigde van een rechtsregel vanaf een bepaald ogenblik met de wijziging ervan moest rekening houden door externe omstandigheden;
- f. het gegeven dat de gewijzigde regeling zelf weinig beschermenswaardig was, omdat ze onduidelijk, verward of ongeldig was;
- g. de vaststelling dat de wijziging een declaratief karakter heeft;
- h. de overweging dat het algemeen belang in de wetswijziging dermate groot is dat het zelfs tegen een zeer beschermenswaardig vertrouwen opweegt.

In met name de factoren d en e komt ook de voorzienbaarheid van een wetswijziging aan de orde. Indien het voor de burger voorzienbaar is dat een regel zal veranderen, wordt het vertrouwen op het voortbestaan van die regel minder beschermenswaardig. Ook Van der Vlies komt tot deze gevolgtrekking bij de behandeling van het rechtszekerheidsbeginsel als beginsel van behoorlijke regelgeving.⁴⁴ Zij heeft evenwel niet in detail uitgewerkt aan de hand van welke factoren kan worden bepaald of bij de burger gerechtvaardigde verwachtingen op het voortbestaan van een regel aanwezig zijn.

In dit onderzoek speelt het vertrouwensbeginsel een belangrijke rol. In par. 4.4.1.2 zal ik uit dit beginsel dan ook een beginsel van behoorlijk overgangsbeleid afleiden.

4.4.1.2 Eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen

In par. 4.4.1.1 is het beginsel van eerbiediging van het vertrouwensbeginsel besproken. In het kader van verandering van wetgeving past het naar mijn mening beter om te spreken over eerbiediging van gerechtvaardigde verwach-

43. Popelier 1997, p. 581-582.

44. Van der Vlies 1991, p. 174.

tingen. Deze term dekt de lading beter; voorts is deze term in de literatuur over overgangsrecht vaker gebruikt (zie par. 4.4.1.1). De vraag wanneer sprake is van gerechtvaardigde verwachtingen is echter geen andere dan de vraag wanneer vertrouwen moet worden geëerbiedigd. Aldus kom ik tot de formulering van beginsel van behoorlijk overgangsbeleid 1:

Beginsel 1: Eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen

Teneinde het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen te kunnen toepassen, moet worden vastgesteld welke criteria een rol spelen bij het beoordelen van gerechtvaardigde verwachtingen. De criteria die Popelier heeft geformuleerd voor het beoordelen van de aanwezigheid van vertrouwen, kunnen hierbij als uitgangspunt dienen (zie par. 4.4.1.1). De criteria a t/m c en f neem ik – hier en daar in iets aangepaste vorm – over. De criteria d en e hebben alle specifiek betrekking op de voorzienbaarheid van een nieuwe regel en voeg ik om die reden samen. Het criterium van de declaratieve wijziging (g) kan naar mijn mening worden gerekend tot het criterium van de juridische context. Het criterium van het algemeen belang behoort naar mijn mening niet tot het vereiste van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen en kan om die reden beter worden behandeld onder het evenredigheidsbeginsel als beginsel van behoorlijk overgangsbeleid (zie par. 4.4.8.2). De criteria die de gerechtvaardigdheid van verwachtingen bepalen, luiden aldus als volgt (in de volgorde waarin zij hierna zullen worden behandeld):

- a. het criterium van de schade;
- b. het criterium van stimulerings- en ontmoedigingsmaatregelen;
- c. het criterium van verwachtingen ontleend aan de rechtsregel;
- d. het criterium van de onduidelijke rechtstoestand, en
- e. het criterium van de voorzienbaarheid van een wetswijziging.

Daarnaast onderscheid ik een aantal factoren die niet zelfstandig leiden tot het ontstaan van gerechtvaardigde verwachtingen doch die wel van invloed zijn op eventuele aanwezige gerechtvaardigde verwachtingen. Deze factoren zijn misbruik van wetgeving, oneigenlijk gebruik van wetgeving en de reactiesnelheid van de wetgever.

In de Notitie TWK wordt onderscheid gemaakt tussen het inhoudelijk element en het tijdselement. Onder het *inhoudelijk element* verstaat de staatssecretaris van Financiën of er in het licht van het rechtszekerheidsbeginsel voldoende rechtvaardiging bestaat voor het toekennen van terugwerkende kracht. Met het *tijdselement* doelt hij op de vraag of de nieuwe regeling voorzienbaar is.⁴⁵ Ik acht deze tweedeling terecht, doch ik geef aan de elementen liever een iets andere inhoud. In hfdst. 5 kom ik hierop terug.

45. Notitie TWK, p. 3.

Het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen werk ik uit in hfdst. 5. Het beginsel dat gerechtvaardigde verwachtingen moeten worden geëerbiedigd is een *materieel* beginsel van behoorlijk overgangsbeleid. Uit dit beginsel vloeien namelijk nadere voorschriften voort voor de keuze van een overgangsregime. Op basis van het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen kan het bijvoorbeeld wenselijk zijn dat een overgangsmaatregel in de vorm van eerbiedigende werking wordt getroffen.

Met Popelier⁴⁶ ben ik het eens dat het geen toegevoegde waarde heeft om naast het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen een verbod op retroactiviteit op te nemen. Een dergelijk verbod zou te absoluut zijn. Aan de hand van de eis dat gerechtvaardigde verwachtingen moeten worden geëerbiedigd, kan de werkingsregel 'terugwerkende kracht' worden beoordeeld, waardoor een afzonderlijk verbod overbodig is.⁴⁷

4.4.2 Coherente ordening van regelgeving

4.4.2.1 Juridische achtergrond

Het beginsel van een coherente ordening van regelgeving vereist volgens Popelier enerzijds dat een algemeen kader voorhanden is waarbinnen een regel kan worden gesitueerd en anderzijds dat een regel op zich, of geplaatst naast een andere rechtsregel, geen tegenstrijdigheden mag bevatten en in overeenstemming is met hogere regelgeving.⁴⁸ In de Nota Zicht op wetgeving wordt in dit verband gesproken over de rechtmatigheid en onderlinge afstemming van regels.⁴⁹

Fuller onderscheidt in dit kader twee beginselen, namelijk de algemeenheid van regelgeving en het verbod van tegenstrijdige regelgeving.⁵⁰ De algemeenheid van regelgeving vereist het bestaan van een objectieve rechtsorde. Door andere auteurs wordt dit beginsel niet als zodanig erkend. Popelier is van mening dat het beginsel in de recentere rechtsleer veeleer wordt teruggevonden als vereiste van materiële gelijkheid en individuele rechtsbedeling.⁵¹ Het beginsel van individuele rechtsbedeling wordt door Van der Vlies als zelfstandig beginsel van behoorlijke regelgeving beschouwd. Zij verstaat hieronder dat

46. Popelier 1997, p. 575.

47. Wellicht is dit ook de reden dat het Hof van Cassatie van België in zijn uitspraak van 17 november 2005, nr. C.03/0430.N/1. www.juridat.be oordeelt dat het verbod tot terugwerkende kracht geen algemeen rechtsbeginsel met grondwettelijke waarde is, terwijl het rechtszekerheidsbeginsel dat wel is.

48. Popelier 1997, p. 284.

49. Par. 2.2.2 en 2.2.6.

50. Fuller 1969, p. 46 en p. 65.

51. Popelier 1997, p. 242.

zoveel mogelijk moet worden voorzien in de mogelijkheid om recht te doen aan de bijzondere omstandigheden van het geval.⁵²

Voor het maken van een keuze uit het in deel I geschetste instrumentarium speelt slechts de eis dat overgangsrecht in overeenstemming moet zijn met hogere regelgeving een rol. Uit dit vereiste zal ik in par. 4.4.2.2. dan ook een beginsel van behoorlijk overgangsbeleid afleiden.

De vereisten dat een algemeen kader voorhanden is waarbinnen de regel kan worden gesitueerd en dat tegenstrijdigheden binnen de regel moeten worden voorkomen, zijn geen beginselen die de medebepalend zijn voor de keuze van een bepaald overgangsregime, maar hebben slechts betrekking op de kwaliteit van een overgangsmaatregel. Het beginsel van de individuele rechtsbedeling speelt evenmin een rol. Bij het ontwerpen van overgangsrecht kan slechts tot op zekere hoogte rekening worden gehouden met de omstandigheden van het individuele geval. Dit komt aan de orde in par. 5.2.4.1. Het beginsel van individuele rechtsbedeling zal ik daarom niet herformuleren tot een zelfstandig beginsel van behoorlijk overgangsbeleid.

4.4.2.2 *Beginsel van overeenstemming met hogere regelgeving*

In par. 4.4.2.1 is het beginsel van een coherente ordening van regelgeving besproken. Zoals opgemerkt, acht ik voor het door mij te ontwerpen beoordelingskader alleen het vereiste dat het overgangsrecht in overeenstemming moet zijn met hogere regelgeving relevant.

Voor zowel een werkingsregel als een overgangsmaatregel geldt dat hij in overeenstemming moet zijn met hogere regelgeving. Zoals beschreven in par. 4.3, is het op grond van art. 94 Gw namelijk mogelijk om formele wetgeving te toetsen aan het EVRM en het IVBPR. Uit het beginsel van een coherente ordening van regelgeving leid ik dan ook het volgende beginsel van behoorlijk overgangsbeleid af.

Beginsel 2: Overeenstemming van het overgangsrecht met hogere regelgeving

Gelet op de afbakening van dit onderzoek, beperk ik mij in de uitwerking van dit beginsel in hfdst. 6 tot de vraag welke eisen art. 26 IVBPR, art. 14 EVRM en art. 1 EP EVRM aan het overgangsrecht stellen. Zoals aangegeven in par. 1.2.3, beoog ik niet een beoordelingskader te ontwerpen dat mede overgangssituaties die worden beheerst door het EU-recht dekt. Wel zal ik in voorkomende gevallen gebruikmaken van jurisprudentie van het Hof van Justitie EG inzake het communautaire rechtszekerheids-, vertrouwens- en evenredigheidsbeginsel.

In hfdst. 6 zal duidelijk worden dat het beginsel van overeenstemming van het overgangsrecht met hogere regelgeving ook een *materieel* vereiste is. Het schept namelijk een kader voor het beantwoorden van de vraag of terugwer-

52. Van der Vlies 1991, p. 177.

kende kracht is toegestaan en of een bepaalde overgangsmaatregel moet worden getroffen.

4.4.3 *Regelgeving mag niet het onmogelijke vragen*

4.4.3.1 *Juridische achtergrond*

Fuller verstaat onder het verbod van regelgeving die het onmogelijke eist dat de regelgever zich ervan moet verzekeren dat de rechtsregel ligt binnen de machten van de rechtssubjecten die aan de regel zijn onderworpen.⁵³ Popelier concludeert dat dit beginsel tegenwoordig wordt geformuleerd als een vereiste van uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid van regelgeving, waarbij rekening wordt gehouden met het maatschappelijke, financiële en administratieve draagvlak.⁵⁴ Dit blijkt mede uit de invulling die Van der Vlies aan het beginsel van uitvoerbaarheid geeft.⁵⁵ Zij stelt dat dit beginsel beoogt dat er garanties zijn dat aan het in de regel gestelde gevolg zal worden gegeven. Die garanties bestaan uit voldoende maatschappelijk draagvlak, diensten die de regel gaan uitvoeren, voldoende financiële middelen en adequate sancties.⁵⁶

Coremans en Van Damme onderscheiden het uitvoerbaarheidsbeginsel. Op grond van dit beginsel dient de regelgever zo efficiënt mogelijk op te treden met sturende regelgeving.⁵⁷ Popelier onderscheidt binnen het beginsel van de uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid een negatief en een positief aspect voor de regelgever.⁵⁸ Het negatieve aspect eist dat de regelgever niet het onmogelijke mag vragen van de burger. De inhoud van deze eis komt overeen met de invulling die Van der Vlies aan het beginsel van de uitvoerbaarheid geeft. Het positieve aspect schrijft voor dat regelgeving realiseerbaar moet zijn en komt in par. 4.4.7 aan de orde.

Het beginsel dat regelgeving niet het onmogelijke mag vragen, is ook relevant bij het maken van een keuze voor een bepaald overgangsregime. In par. 4.4.3.2 zal ik uit dit beginsel dan ook een beginsel van behoorlijk overgangsbeleid afleiden.

4.4.3.2 *Het beginsel van technische en financiële uitvoerbaarheid*

In par. 4.4.3.1 is het beginsel dat regelgeving niet het onmogelijke mag vragen, besproken. Dit beginsel bestaat in feite uit drie elementen, te weten maatschappelijk draagvlak, uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid. De aanwezigheid van

53. Fuller 1969, p. 71.

54. Popelier 1997, p. 242; zie ook Nota Zicht op wetgeving par. 2.2.5.

55. Van der Vlies 1984, p. 198 en Van der Vlies 1991, p. 159. Zij vermeldt dat dit beginsel in de literatuur ook wel het beginsel van de handhaafbaarheid wordt genoemd.

56. Van der Vlies 1991, p. 159.

57. Coremans en Van Damme 2001, p. 102; vgl. Van der Vlies 1991, p. 163.

58. Popelier 1997, p. 600.

maatschappelijk draagvlak is van belang om ervoor te zorgen dat de regeling ook daadwerkelijk gaat functioneren. Ik vind dit element beter thuishoren bij het evenredigheidsbeginsel. Het ontbreken van maatschappelijk draagvlak voor een overgangsregime kan er niet toe leiden dat dit overgangsregime niet kan worden toegepast⁵⁹, doch vormt veel meer een omstandigheid die moet worden getoetst aan het evenredigheidsbeginsel in enge zin. Het ontbreken van maatschappelijk draagvlak vraagt ingevolge dit beginsel expliciet om uitleg van de wetgever.

Het beginsel dat overgangsrecht niet het onmogelijke mag vragen, spitst zich in overgangssituaties naar mijn mening toe op de vraag of een overgangsregime voor de belastingplichtige en de overheid uitvoerbaar en handhaafbaar is. Handhaafbaar duid ik hierna aan als in financiële zin uitvoerbaar. Wat betreft de werkingsregels is de technische uitvoerbaarheid met name van belang bij de werkingsregel terugwerkende kracht. Voor overgangsmaatregelen geldt op basis van dit beginsel dat zij niet dermate ingewikkeld moeten zijn dat ze slecht uitvoerbaar worden. Ook de administratieve lasten van een overgangsregime zijn in dit kader van belang. Een complex overgangsregime kan ook leiden tot hogere uitvoeringskosten voor de overheid. Uit het beginsel dat regelgeving niet het onmogelijke mag vragen, leid ik het volgende beginsel voor behoorlijk overgangsbeleid af:

Beginsel 3: Overgangsrecht is in technische en financiële zin uitvoerbaar

Het beginsel dat overgangsrecht in technische en financiële zin uitvoerbaar is, is een *materieel* beginsel. Het stelt namelijk nadere voorwaarden aan de keuze voor een bepaald overgangsregime. Het beginsel werk ik nader uit in hfdst. 7.

4.4.4 Behoorlijke bekendmaking van regelgeving

4.4.4.1 Juridische achtergrond

Het beginsel van de behoorlijke bekendmaking van regelgeving wordt ook wel als het beginsel van de kenbaarheid van regelgeving gepresenteerd.⁶⁰ Het beginsel houdt in dat een regel door iedereen voor wie hij van belang kan zijn, moet kunnen worden gekend. Een minimumvereiste voor kenbaarheid is dat de regeling wordt gepubliceerd.⁶¹ Ten aanzien van wetten is dit wettelijk voorgeschreven in art. 88 Gw. Met de publicatie van de regel wordt echter nog niet aan het beginsel van kenbaarheid van regelgeving voldaan. Popelier rekent de

59. Art. 120 Gw verhindert immers t.a.v. formele wetgeving toetsing aan algemene rechtsbeginselen.

60. Bekendmaking: Fuller 1969, p. 49, Gribnau 2005, p. 40; kenbaarheid: Van der Vlies 1984, p. 202 en Oldenziel 1998, p. 19.

61. Van der Vlies 1984, p. 202, Van der Vlies 1991, p. 170 en Coremans en Van Damme 2001, p. 140.

tijdige bekendmaking volgens de wettelijke regels tot de procedurele functie van het vereiste van de behoorlijke bekendmaking van regelgeving. Naast deze functie onderscheidt zij tevens de informatieve functie en de documentaire functie.⁶² Op grond van de informatieve functie dienen de rechtssubjecten in kennis te worden gesteld van het feit dat een bepaalde rechtsregel is tot stand gekomen ter regeling van een bepaalde rechtssituatie in een bepaalde zin. De documentaire functie eist dat een regel duurzaam terug te vinden is.

Voor het voeren van een adequaat overgangsbeleid is van belang dat de inhoud van het overgangsrecht op behoorlijke wijze wordt bekendgemaakt. Uit het beginsel van behoorlijke bekendmaking van regelgeving zal ik in par. 4.4.4.2 een formeel vereiste voor behoorlijk fiscaal wettelijk overgangsbeleid afleiden.

4.4.4.2 Beginsel van behoorlijke bekendmaking van het overgangsrecht

In par. 4.4.4.1 is het beginsel van de behoorlijke bekendmaking van regelgeving besproken. In het kader van dit onderzoek speelt dit beginsel een rol als het gaat om de anticipatie op een wetswijziging. Indien een belastingplichtige op de hoogte is van de werking van een nieuwe regel, kan hij daarmee in zijn besluitvorming rekening houden. Dit speelt met name bij de werkingsregel 'uitgestelde werking' en in mindere mate bij de werkingsregel 'onmiddellijke werking'. Kenmerkend voor uitgestelde werking is dat de belastingplichtige de mogelijkheid heeft om ná de bekendmaking, doch voorafgaand aan de werking van de regel op de nieuwe regel te anticiperen. Bij onmiddellijke werking vallen de aanvang van de gelding en de aanvang van de werking samen. In beide gevallen is ter beantwoording van de vraag óf – gelet op de getroffen werkingsregel – een aanvullende overgangsmaatregel is vereist, van belang of de werkingsregel op een behoorlijke wijze is bekendgemaakt waardoor de belastingplichtige zijn mogelijkheden voor anticipatie optimaal heeft kunnen benutten. Om te bepalen of anticipatie in een specifieke overgangssituatie daadwerkelijk nodig is, zal de belastingplichtige ook moeten worden geïnformeerd over eventueel te treffen overgangsmaatregelen. Uit het beginsel van een behoorlijke bekendmaking van regelgeving leid ik derhalve het volgende beginsel van behoorlijk overgangsbeleid af:

Beginsel 4: Behoorlijke bekendmaking van het overgangsrecht

Het beginsel van een behoorlijke bekendmaking van het overgangsrecht is niet van invloed op de keuze voor een bepaald overgangsregime, maar maakt deel uit van de beginselen die het mogelijk maken een consequent overgangsbeleid te voeren. Ik reken dit vereiste dan ook tot de *formele* beginselen van behoorlijk overgangsbeleid, die aan de orde komen in hfdst. 9.

62. Popelier 1997, p. 512; in vergelijkbare zin Van der Vlies 1991, p. 170.

4.4.5 *Voldoende duidelijk geformuleerde regelgeving*

Fuller acht duidelijkheid één van de meest essentiële beginselen van behoorlijke regelgeving.⁶³ Zowel Van der Vlies als Coremans en Van Damme behandelen het beginsel van duidelijke regelgeving als een zelfstandig beginsel. Van der Vlies spreekt in dit kader van het beginsel van duidelijke terminologie en duidelijke systematiek.⁶⁴ Ook in de Nota Zicht op wetgeving wordt duidelijkheid als kwaliteitseis van wetgeving genoemd.⁶⁵ Overangsrecht dient derhalve duidelijk te worden geformuleerd. Deze eis komt voor een belangrijk deel overeen met het in par. 4.4.6.2 te formuleren vereiste van duidelijkheid over de gelding, werking en toepassing van een regel. Dit beginsel werk ik daarom hierna verder uit.

4.4.6 *Duidelijkheid over de gelding van een rechtsregel in de tijd*

4.4.6.1 *Juridische achtergrond*

Het beginsel van duidelijkheid over de gelding van een rechtsregel in de tijd, wordt veelal geïnterpreteerd als een verbod op terugwerkende kracht.⁶⁶ Fuller beschouwt terugwerkende kracht als een 'monstrosity'.⁶⁷ Hij behandelt verschillende voorbeelden van terugwerkende kracht en gaat daarbij in op de gevolgen van werking van een nieuwe regel. Daarnaast hanteert Fuller het vereiste van duurzaamheid van regelgeving, waaronder hij verstaat dat regelgeving niet te vaak mag worden gewijzigd.⁶⁸ Van der Vlies schaaft het verbod op terugwerkende kracht onder het rechtszekerheidsbeginsel, dat zij als zelfstandig beginsel van behoorlijke regelgeving beschouwt.⁶⁹ Binnen het rechtszekerheidsbeginsel onderscheidt zij twee aspecten, namelijk:

1. dat regels duidelijk moeten worden geformuleerd; en
2. dat regels niet mogen worden gewijzigd zonder rekening te houden met de betrokken belangen en zonder adequaat overangsrecht.⁷⁰

Het eerste aspect komt overeen met het beginsel van voldoende duidelijk geformuleerde regelgeving dat in par. 4.4.5 kort aan de orde is gekomen. Het tweede aspect werkt Van der Vlies niet zo grondig uit als Popelier heeft gedaan, maar

63. Fuller 1969, p. 63; ook van der Vlies acht nakoming van dit beginsel van het grootste belang (Van der Vlies 1991, p. 169).

64. Van der Vlies 1991, p. 168.

65. Par. 2.2.7.

66. Fuller 1969, p. 53, Oldenziel 1998, p. 22 en Van der Vlies 1991, p. 175.

67. Fuller 1969, p. 53.

68. Fuller 1969, p. 79; vgl. Oldenziel 1998, p. 15 die de eis van bestendigheid formuleert.

69. Van der Vlies 1991, p. 173; in 1984 duidde Van der Vlies dit beginsel van behoorlijke regelgeving overigens aan als 'Het beginsel dat gerechtvaardigde verwachtingen gehonoreerd moeten worden' (p. 207).

70. Zo ook Coremans en Van Damme 2001, p. 103-110. Zij spreken over materiële rechtszekerheid waar het de duidelijkheid van regels betreft.

ik meen dat Van der Vlies met het tweede aspect doelt op zowel de eis dat duidelijkheid over de gelding van een regel moet bestaan als op de eis dat het vertrouwensbeginsel moet worden geëerbiedigd. De laatste eis is besproken in par. 4.4.1. Coremans en Van Damme gaan uit van een verplichting tot terughoudendheid met terugwerkende kracht en spreken in dat kader over het vertrouwensbeginsel. Zij besteden daarbij geen aandacht aan de berekenbaarheid van wetgeving.⁷¹

Popelier acht het beginsel dat duidelijkheid over de gelding van een regel in de tijd moet bestaan van belang bij het nastreven van berekenbaarheid en betrouwbaarheid van regelgeving. Berekenbaarheid houdt volgens Popelier in:⁷²

‘[I]n het licht van het rechtszekerheidsbeginsel, [is het] voor een rechtssubject vooral van belang te weten over welke periode een rechtsregel aan hem kan worden tegengeworpen en gedurende welke periode bepaalde rechtsfeiten zich moeten voordoen om de gewenste of juist ongewenste rechtsgevolgen mee te brengen.’

Ten einde te bereiken dat een regel berekenbaar is, moet duidelijkheid bestaan over de periode waarin een rechtsregel verbindend is alsmede over de temporele functie van een rechtsregel.⁷³

4.4.6.2 Beginsel van duidelijkheid over de gelding, werking en toepassing van een regel

In par. 4.4.6.1 kwam het beginsel van duidelijkheid over de gelding van een rechtsregel in de tijd aan de orde. Gelet op de inhoud van dit beginsel, kan het naar mijn mening nader worden gespecificeerd in het beginsel dat duidelijkheid moet bestaan over de periode waarin een regel verbindend is (*gelding*), de temporele functie van een regel (*werking*) en de vraag of de nieuwe regel vanaf het werkingsmoment op iedereen van toepassing is (*toepassing*). Naast duidelijkheid over de gelding is derhalve duidelijkheid over de inhoud van de werkingsregel en de overgangsmaatregelen van belang. Een werkingsregel kan alleen goed functioneren indien de inhoud van de werkingsregel duidelijk is. Om dit te bereiken, is een duidelijke formulering van het overgangsrecht noodzakelijk. Er is derhalve sprake van een nauwe samenhang met het in par. 4.4.5 besproken beginsel van voldoende duidelijk geformuleerde regelgeving. Het verschil is daarin gelegen dat het in par. 4.4.5 besproken beginsel draait om de formulering van overgangsrecht. Het beginsel van duidelijkheid over de gelding,

71. Coremans en Van Damme 2001, p. 108.

72. Popelier 1997, p. 564.

73. Popelier 1997, p. 564-571.

werking en toepassing van een regel vat ik breder op, in die zin dat ook de te volgen procedures van belang zijn.

Op grond van het voorgaande kom ik tot het vijfde beginsel van behoorlijk overgangsbeleid:

Beginsel 5: Duidelijkheid over de gelding, werking en toepassing van een regel

Het beginsel van duidelijkheid over de gelding, werking en toepassing van een regel is een formeel beginsel. Het stelt geen voorwaarden die de keuze voor een bepaald overgangsregime beïnvloeden, doch geeft aanwijzingen voor het voeren van een overgangsbeleid zodat de materiële beginselen goed kunnen worden toegepast. In par. 9.3 zal dit beginsel nader aan de orde komen.

4.4.7 **Regelgeving is realiseerbaar**

4.4.7.1 *Juridische achtergrond*

De door Popelier onderscheiden eis dat regelgeving realiseerbaar moet zijn, houdt in dat het juridische kader dat door de regelgever wordt aangeboden de juridische middelen moet verschaffen die het een persoon mogelijk maken de voorgestelde handelingsopties uit te werken.⁷⁴ Dit kan vereenvoudiging (zoals bijv. een vermindering van initiatiefondermijnende bepalingen) of bijkomende regelgeving (die bijv. verplichtingen oplegt aan derden) vergen. Door andere auteurs wordt dit vereiste niet als zodanig onderkend.

In het kader van het voeren van overgangsbeleid is het van belang dat overgangsrecht realiseerbaar is. In par. 4.4.7.2 zal ik daarom uit de eis dat regelgeving realiseerbaar is een beginsel van behoorlijk overgangsbeleid afleiden.

4.4.7.2 *Vereiste dat overgangsrecht realiseerbaar moet zijn*

Het vereiste dat regelgeving realiseerbaar moet zijn, betekent met betrekking tot overgangsrecht dat de wetgever ervoor moet zorgen dat belastingplichtigen redelijkerwijs een beroep op het overgangsregime kunnen doen. In par. 9.4 zal blijken dat dit vereiste met name relevant is voor de te treffen overgangsmaatregel. Enerzijds werk ik in die paragraaf uit dat het van belang is dat een overgangsmaatregel wordt opgenomen in de wettekst en niet wordt volstaan met het vermelden van het beoogde overgangsregime in de toelichting op de wet. Anderzijds moet de wetgever ervoor zorgen dat de tekst van een overgangsmaatregel overeenstemt met de toelichting daarop. Uit het vereiste dat regelgeving realiseerbaar moet zijn, leid ik aldus het volgende beginsel van behoorlijk overgangsbeleid af:

74. Popelier 1997, p. 602.

Beginsel 6: Overgangsrecht moet realiseerbaar zijn

Het beginsel dat overgangsrecht realiseerbaar moet zijn, is zowel een materieel als een formeel beginsel van behoorlijk overgangsbeleid. Wat betreft de omvang van de administratieve lasten, heeft het invloed op de keuze voor een bepaald overgangsregime. Als het gaat om de vermelding van het overgangsregime in de wettekst, stelt het een formele eis aan de totstandkoming van het overgangsrecht. Omdat bij de toepassing van dit beginsel de nadruk ligt op de formele eisen die het stelt, behandel ik het beginsel dat overgangsrecht realiseerbaar moet zijn in hfdst. 9, alwaar de formele beginselen van behoorlijk overgangsbeleid worden uitgewerkt. Het beginsel dat overgangsrecht realiseerbaar moet zijn, komt aan de orde in par. 9.4.

4.4.8 Overige beginselen van behoorlijke regelgeving

4.4.8.1 Juridische achtergrond

Naast de hiervoor behandelde beginselen van behoorlijke regelgeving, die ook wel als van het rechtszekerheidsbeginsel afgeleide beginselen worden beschouwd,⁷⁵ is in de literatuur en de Nota Zicht op wetgeving nog een aantal eisen genoemd die aan wetgeving mogen worden gesteld. Uit de literatuur noem ik de door Van der Vlies geformuleerde beginselen van noodzakelijkheid, het juiste orgaan, de consensus en het rechtsgelijkheidsbeginsel.

Het *beginsel van het juiste orgaan* is in dit onderzoek niet relevant, aangezien het onderzoek zich beperkt tot het terrein van de wetgever. Het *beginsel van de consensus* speelt een beperkte rol; het komt in par. 8.2.1.3 aan de orde in die zin dat bij de keuze voor een bepaald overgangsregime ervoor gewaakt moet worden dat er maatschappelijk draagvlak is voor het beoogde overgangsregime. Het beginsel van de consensus zal ik derhalve niet herformuleren tot een zelfstandig beginsel van behoorlijk overgangsbeleid.

Het *noodzakelijkheidsbeginsel* maakt deel uit van het *evenredigheidsbeginsel*. Het evenredigheidsbeginsel speelt bij toetsing aan het gelijkheidsbeginsel en het eigendomsrecht een rol (zie par. 6.2.4.4 en 6.3.4.3). Voorts wordt het in de Aanwijzingen voor de regelgeving en de Nota Zicht op wetgeving ook als zelfstandige kwaliteitseis voor wetgeving genoemd.⁷⁶ Ook door het Hof van Justitie EG wordt het evenredigheidsbeginsel als algemeen rechtsbeginsel toegepast. Zo eist het Hof van Justitie EG dat een maatregel een met het EG-Verdrag verenigbaar doel nastreeft en haar rechtvaardiging vindt in dwingende redenen van algemeen belang.⁷⁷ Het evenredigheidsbeginsel houdt kort gezegd in dat het

75. Vgl. Popelier 1997, p. 610 en Gribnau 2006, p. 39 e.v.

76. Aanwijzing 15 AR en par. 2.2.4 van de Nota Zicht op wetgeving

77. O.a. HvJ EG 31 maart 1993, nr. C-19/92 (*Kraus*), ECR 1994, p. I-1663, par. 32 en HvJ EG 30 november 1995, nr. C-55/94 (*Gebhard*), FED 1997/175 (concl. Léger; m.nt. Weber).

te bereiken doel en het daarvoor aangewende middel in een juiste verhouding tot elkaar moeten staan, opdat de door het middel veroorzaakte belasting niet onevenredig is aan het te bereiken doel. Bij het maken van een keuze voor een bepaald overgangsregime speelt dit beginsel – mede uit oogpunt van publiek belang – een belangrijke rol. In par. 4.4.8.2 zal ik het daarom als het zevende beginsel van behoorlijk overgangsbeleid introduceren.

Het *rechtsgelijkheidsbeginsel* is hiervoor niet als zelfstandig beginsel van behoorlijke regelgeving behandeld. Het maakt deel uit van het beginsel dat sprake moet zijn van een coherente ordening van regelgeving (par. 4.4.2). Op grond van dit beginsel moet regelgeving in overeenstemming zijn met hogere regelgeving, waartoe ook het rechtsgelijkheidsbeginsel behoort. Als onderdeel van dit beginsel zal het rechtsgelijkheidsbeginsel in het vervolg van dit onderzoek aan de orde komen. Het heeft naar mijn mening dan geen toegevoegde waarde het rechtsgelijkheidsbeginsel als zelfstandig beginsel op te nemen.

In de Nota Zicht op wetgeving wordt ten slotte nog de eis genoemd dat wetgeving *doeltreffend* (effectief) en *doelmatig* (efficiënt) dient te zijn.⁷⁸ Ook bij de keuze voor een bepaald overgangsregime dienen effectiviteit en efficiëntie niet uit het oog te worden verloren. De eis van doeltreffendheid houdt in dit kader in dat een overgangsregime moet leiden tot verwezenlijking van de door de wetgever beoogde doelstellingen. Het doel van dit onderzoek is het opzetten van een raamwerk voor fiscaal overgangsbeleid. Een onderdeel van dit raamwerk is het verschaffen van een beoordelingskader voor de wetgever dat behulpzaam kan zijn bij het maken van afwegingen ten aanzien van fiscaal overgangrecht. In dit beoordelingskader ligt besloten dat overgangsrecht effectief en efficiënt dient te zijn. Het vereiste van doeltreffendheid en doelmatigheid zal ik derhalve niet herformuleren tot een zelfstandig beginsel van behoorlijk overgangsbeleid.

4.4.8.2 Evenredigheidsbeginsel

In par. 4.4.8.1 concludeerde ik dat het evenredigheidsbeginsel tevens als beginsel van behoorlijk overgangsbeleid een rol speelt. In overgangssituaties is de rol van het evenredigheidsbeginsel tweeledig. Ten eerste maakt het inzichtelijk of een bepaald overgangsregime geschikt en noodzakelijk is en of het leidt tot een disproportionele last. Deze functie is met name van belang indien meer overgangsregimes geschikt zijn. Ten tweede zorgt het evenredigheidsbeginsel ervoor dat, indien de wetgever uit oogpunt van algemeen belang in een bepaald overgangsregime wil voorzien, het evenwicht tussen dit belang en de individuele belangen van de belastingplichtigen wordt bewaakt.

Het evenredigheidsbeginsel is derhalve niet alleen een beginsel van behoorlijke regelgeving, maar geeft ook uiting aan de in par. 4.2.3 vermelde eis dat in een theorie over overgangsbeleid ook acht moet worden geslagen op het

78. Par. 2.2.3.

publieke belang. Het evenredigheidsbeginsel vormt aldus het zevende beginsel van behoorlijk overgangsbeleid:

Beginsel 7: Evenredigheidsbeginsel

Het evenredigheidsbeginsel schept geen zelfstandige grond voor de invoering van een bepaald overgangsregime. Het dient als middel om te komen tot een belangenafweging indien op basis van de overige beginselen van behoorlijk overgangsbeleid meer overgangsregimes mogelijk zijn. Het behoort daarmee in zekere zin zowel tot de materiële als de formele beginselen van behoorlijk overgangsbeleid. Het evenredigheidsbeginsel als zelfstandig rechtsbeginsel werk ik nader uit in hfdst. 8. Het evenredigheidsbeginsel als techniek om een schending van het non-discriminatiebeginsel of het eigendomsrecht te beoordelen komt aan de orde in hfdst. 6

4.5 Complicaties bij de uitwerking van de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid

In par. 4.4 heb ik uit de beginselen van behoorlijke regelgeving zeven beginselen van behoorlijk overgangsbeleid afgeleid. Deze beginselen zal ik nader uitwerken in hfdst. 5 t/m 9. Hierna besteed ik aandacht aan een tweetal aspecten die bij de uitwerking van de beginselen een rol spelen. In par. 4.4.1 ga ik in op de moeilijkheid dat de wetgever altijd vooraf zal moeten beoordelen of wordt voldaan aan de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid, terwijl het beoordelingskader waarin deze beginselen zijn verwerkt voor een belangrijk deel is gebaseerd op jurisprudentie waarbij eerst ná de inwerkingtreding is getoetst aan bepaalde rechtsbeginselen. In par. 4.4.2 komt aan de orde dat bij de uitwerking van de beginselen in bepaalde gevallen onderscheid moet worden gemaakt tussen *begunstigende* en *belastende* wetswijzigingen.

4.5.1 Jurisprudentie als bron voor de uitwerking van beginselen

De in par. 4.4 geformuleerde beginselen van behoorlijk overgangsbeleid hebben tot doel een beoordelingskader te vormen voor de wetgever, zodat een overgangsregime kan worden ontworpen dat voldoet aan de kwaliteitseisen die in het algemeen aan wetgeving worden gesteld. In par 4.3 was aan de orde dat formele wetgeving – waaronder overgangsrecht – slechts in enkele gevallen ter toetsing aan de rechter kan worden voorgelegd. Rechterlijke toetsing aan het rechtszekerheidsbeginsel is – als het gaat om formele wetgeving – in beginsel niet mogelijk.

Gelet op de beperkte mogelijkheden voor toetsing aan het rechtszekerheidsbeginsel achteraf, én nu toetsing achteraf een lange periode van onzekerheid met zich brengt, is het van des te groter belang dat de wetgever vóóraf toetst aan

de verschillende rechtsbeginselen.⁷⁹ Een dergelijke toets behoort ook tot de taak van de wetgever als eerste bewaker van de kwaliteit van wetgeving.⁸⁰ De door mij geformuleerde beginselen van behoorlijk overgangsbeleid verschaffen de wetgever een handvat bij het opstellen van overgangsrecht. Teneinde invulling aan deze beginselen te kunnen geven, moet hun inhoud nader worden bepaald. Voor zover de beginselen zijn ontleend aan het rechtszekerheidsbeginsel, biedt de Nederlandse jurisprudentie hiervoor weinig aanknopingspunten, nu alleen lagere regelgeving ter toetsing aan de rechter kan worden voorgelegd. Om die reden zal hierna met name het onderzoek dat Popelier naar Belgische, Duitse en Europese jurisprudentie heeft verricht als inspiratiebron worden gebruikt. Haar bevindingen worden door mij met behulp van literatuuronderzoek en onderzoek naar met name jurisprudentie met betrekking tot lagere overheden en recente rechtspraak van het Hof van Justitie EG nader geconcretiseerd en aangepast aan het Nederlandse belastingrecht. Bij de uitwerking van het beginsel van overeenstemming met hogere regelgeving zal ik mij zowel baseren op Nederlandse jurisprudentie als op rechtspraak van het EHRM.

Voor zover ik bij de uitwerking van de beginselen gebruikmaak van rechtspraak, leid ik uit de rechtspraak (waarbij toetsing achteraf heeft plaatsgevonden) criteria af om toetsing vooraf mogelijk te maken. Aan deze 'vertaalslag' kan worden tegengeworpen dat toetsing vooraf moeilijker is dan toetsing achteraf. Bij toetsing achteraf staan de feiten immers vast, terwijl de wetgever bij toetsing vooraf voorspellingen moet doen ten aanzien deze feiten. Het is ook mede om die reden dat geen strenge normen voor overgangsbeleid voor de wetgever kunnen worden geformuleerd, doch moet worden volstaan met richtlijnen (zie ook par. 1.2.2).

4.5.2 *Belastende en begunstigende wetswijzigingen*

Gelet op de inhoud van de Notitie TWK en de over overgangsrecht verschenen literatuur, moet worden geconcludeerd dat de nadruk over het algemeen wordt gelegd op het overgangsrecht bij voor belastingplichtigen *belastende* wetswijzigingen.⁸¹ Ook bij voor belastingplichtigen *begunstigende* wetswijzigingen dient echter een werkingsregel te worden getroffen en kan een overgangsmaatregel gewenst zijn. Van belang is evenwel daarbij te onderkennen dat een aantal beginselen van behoorlijk overgangsbeleid bij belastende wetswijzigingen andere eisen aan het overgangsrecht stelt dan bij begunstigende wetswijzigingen.

79. Zie o.a. ook de conclusie van A-G IJssink bij HR 12 oktober 2001, nr. 34 929, *BNB* 2002/13 (m.nt. Happé) en HR 23 februari 1996, nr. 8662, *NJ* 1996, 396 (concl. A-G De Vries Lentsch-Kostense).

80. Zo ook: aanwijzing 4 AR en Popelier 1999b, p. 5 en par. 1.3.1.

81. Vgl. Donner 1984, p. 268, de voorbeelden die worden aangehaald in Verheij 1997, Peeters 1994a, p. 184, Berger 2002, p. 91, Bravenboer en Lubbers 2005, p. 966 en Happé en Pauwels 2005.

Op basis van het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen zullen belastingplichtigen bij een voor hen belastende wetswijziging zich erop beroepen dat het door de overheid gewekte vertrouwen dat een regel op een bepaald moment in de toekomst nog zal gelden, moet worden beschermd. In geval van een begunstigende wetswijziging hebben zij géén belang bij het voortbestaan van de oude regel. In die situatie zullen belastingplichtigen vanaf het moment dat een wetswijziging voorzienbaar is, geneigd zijn hun gedrag af te stemmen op hetgeen zij waarnemen in de aanloop tot de eventuele wetswijziging. Dit kan ertoe leiden dat beslissingen worden uitgesteld tot ná de inwerkingtreding van een begunstigende regel. Uit oogpunt van algemeen belang kan het dan juist wenselijk zijn om de begunstigende regel met terugwerkende kracht in te voeren (par. 8.2.1.1).

Heukels wijst erop dat het onderscheid tussen belastende en begunstigende wetswijzigingen vanuit economisch opzicht niet zinvol is, aangezien het voordeel voor de één vaak een nadeel voor de ander betekent.⁸² Ook in het belastingrecht gaat een begunstigende wetswijziging vaak samen met andere – belastende – wetswijzigingen. De oorzaak hiervan ligt meestal bij de financiering van de begunstigende wetswijziging. De belastingplichtige die baat heeft bij de begunstigende wetswijziging kan echter een ander persoon zijn dan degene die last heeft van de belastende wetswijziging. Met betrekking tot de in dit onderzoek te formuleren richtlijnen beschouw ik belastende en begunstigende wetswijzigingen daarom als op zichzelf staande wetswijzigingen ten aanzien waarvan afzonderlijk beoordeeld moet worden of aanvullende overgangsmaatregelen gewenst zijn.⁸³ Bij de uitwerking van de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid zal ik dan ook steeds onderscheid maken tussen belastende en begunstigende wetswijzigingen.

4.6 Conclusie

In de literatuur over overgangsrecht zijn verschillende ‘factoren’ genoemd die bij de beoordeling van overgangsrecht een rol spelen. Een aantal van deze factoren lijkt te zijn afgeleid van rechtsbeginselen. Het rechtstheoretische kader dat aan deze factoren ten grondslag ligt is – indien al aanwezig – in de meeste gevallen evenwel niet bloot gelegd. Slechts Kappelle geeft nadrukkelijk aan dat hij zijn beoordelingskader afleidt van beginselen van behoorlijke wetgeving. Op een aantal punten acht ik – zoals uiteengezet in par. 4.2.1 – zijn beoordelingskader echter voor verbetering vatbaar. Om die reden heb ik in dit hoofdstuk eigen beginselen van behoorlijk overgangsbeleid geformuleerd.

De door mij geformuleerde beginselen van behoorlijk overgangsbeleid heb ik afgeleid van beginselen van behoorlijke regelgeving, die op hun beurt zijn afgeleid van rechtswaarden. Nu over de vraag welke beginselen van behoor-

82. Heukels 1990, p. 261.

83. Dit is slechts anders bij toepassing van de compensatietheorie, zie par. 5.2.4.4.

lijke regelgeving kunnen worden onderscheiden geen eenduidige opvatting bestaat, ben ik uitgegaan van de door Popelier geformuleerde beginselen. Bij de bespreking van die beginselen heb ik vervolgens ook aandacht besteed aan de opvattingen van andere auteurs alsmede aan de kwaliteitseisen die worden genoemd in de op initiatief van het ministerie van Justitie opgestelde Nota Zicht op wetgeving.

Onderkend moet worden dat de wetgever niet in alle gevallen de juridische verplichting heeft om de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid na te leven. Op grond van art. 120 Gw is toetsing aan de Grondwet niet mogelijk. Uit het Harmonisatiewetarrest volgt dat formele wetgeving evenmin aan niet-gecodificeerde beginselen mag worden getoetst. Art. 94 Gw bevat evenwel een uitzondering op het toetsingsverbod. Ingevolge deze bepaling is het mogelijk om formele wetgeving bijvoorbeeld te toetsen aan art. 14 EVRM, art. 26 IVBPR en art. 1 EP EVRM.

Bij het formuleren van beginselen van behoorlijk overgangsbeleid heb ik mij beperkt tot die beginselen die een rol spelen bij het maken van een *keuze* uit het in deel I geschetste instrumentarium van de wetgever. Het gaat hierbij om beginselen die inzicht verschaffen in de wijze waarop de wetgever overgangsbeleid zou moeten voeren en leiden tot een beoordelingskader voor het maken van overgangsrecht. Beginselen die op de overgangsmaatregel van toepassing zijn omdat die maatregel een materiële bepaling vormt, spelen in dit onderzoek derhalve geen rol.

Binnen de door mij geformuleerde beginselen kan een onderscheid worden gemaakt tussen materiële en formele beginselen. Beginselen die rechtstreeks van invloed zijn op de keuze voor een bepaald overgangsregime zijn materiële beginselen. Beginselen die van belang zijn voor het voeren van een overgangsbeleid, doch die niet direct invloed hebben op de keuze voor een bepaald overgangsregime reken ik tot de formele beginselen van behoorlijk overgangsbeleid.

In het volgende overzicht geef ik aan welke beginselen van behoorlijk overgangsbeleid ik in dit hoofdstuk heb geformuleerd. In de derde kolom vermeld ik waar ik het desbetreffende beginsel heb geïntroduceerd. In de vierde kolom geef ik aan in welk hoofdstuk het beginsel nader wordt uitgewerkt.

Beginsel van behoorlijk fiscaal wettelijk overgangsbeleid	Materieel of formeel beginsel	Behandeld in par.	Uit te werken in
Eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen	materieel	4.4.1	H5
Overeenstemming met hogere regelgeving	materieel	4.4.2	H6
Technisch en financieel uitvoerbaar	materieel	4.4.3	H7
Behoorlijke bekendmaking van het overgangsrecht	formeel	4.4.4	par. 9.2
Duidelijkheid over de gelding en inhoud van het overgangsrecht	formeel	4.4.6	par. 9.3
Overgangsrecht is realiseerbaar	formeel	4.4.7	par. 9.4
Evenredigheidsbeginsel	formeel en materieel	4.4.8	H8

Bij de uitwerking van de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid moet ook rekening worden gehouden met de invloed van de economische en de publieke dimensie. Bij het treffen van een overgangsregime moet immers steeds een afweging worden gemaakt tussen individuele en publieke belangen. Het publieke belang is bijvoorbeeld daarin gelegen dat belastingplichtigen geen voordeel behoeven te halen bij een overgangsregime. De economische dimensie heeft met name betrekking op gedragseffecten van belastingplichtigen in de aanloop naar een wetswijziging.

Bij de uitwerking van de in dit hoofdstuk tot stand gekomen beginselen maak ik onderscheid tussen voor belastingplichtigen begunstigende en belastende wetswijzigingen. Voorts zal bij die uitwerking gebruik worden gemaakt van zowel literatuur als van jurisprudentie. Wegens het in art. 120 Gw opgenomen toetsingsverbod en het in dat kader gewezen Harmonisatiewetarrest is met betrekking tot de inhoud van het rechtszekerheidsbeginsel weinig jurisprudentie van de Nederlandse rechter beschikbaar. Om die reden zal ik met name bij de uitwerking van het rechtszekerheidsbeginsel afgeleide beginselen ook putten uit de resultaten van Popelier uit haar onderzoek naar Belgische, Duitse en Europese jurisprudentie. Nu een vertaalslag wordt gemaakt van rechtspraak waarbij toetsing achteraf heeft plaatsgevonden naar beginselen die nader inhoud moeten geven aan toetsing vóóraf, moet worden gerealiseerd dat hieruit geen strenge normen voor de wetgever kunnen voortkomen.

HOOFDSTUK 5

Beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen

5.1 Inleiding

In par 4.4.1.2 heb ik het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen als beginsel van behoorlijk overgangsbeleid geïntroduceerd. De functie van dit beginsel is tweeledig. Enerzijds wordt aan de hand van dit beginsel bepaald of, en zo ja, in hoeverre belastingplichtigen erop mochten rekenen dat de oude regel zou blijven voortbestaan. Gerechtvaardigde verwachtingen op het voortbestaan van de oude regel dienen op grond van dit beginsel te worden geëerbiedigd. Anderzijds dient het beginsel ertoe vast te kunnen stellen wanneer een wetswijziging voorzienbaar is geworden. Belastingplichtigen worden geacht vanaf dat moment – voor zover mogelijk – rekening te houden met de op handen zijnde wetswijziging; eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen die na dat moment zijn ontstaan is niet nodig.

Bij het beantwoorden van de vraag of belastingplichtigen mochten vertrouwen op het voortbestaan van de oude regel, ga ik ervan uit dat zij op rationele wijze hun verwachtingen bepalen (par. 5.2.2.1). Zonder meer ervan uitgaan dat wetten niet veranderen, is namelijk niet reëel.¹ Rechtszekerheid – waartoe vertrouwen behoort – zou in dat geval worden opgevat als een statisch, conservatief beginsel dat enkel beoogt de bestaande toestand te beschermen.² Die opvatting is niet in overeenstemming met de grondslag van het rechtszekerheidsbeginsel; de rechtsstaat. De rechtsstaat is immers steeds in beweging omdat hij zich dient aan te passen aan wijzigingen die zich voordoen in de maatschappij en in de politieke machtsverhoudingen.³ Het rechtszekerheidsbeginsel bevat derhalve geen verbod op veranderingen in regelgeving. Veranderingen dienen echter wel plaats te vinden in overeenstemming met het rechtszekerheidsbeginsel.⁴ Teneinde het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen te

1. Vgl. Graetz 1985, p. 1823. Zie ook de Notitie TWK, p. 6.

2. Gribnau 2005, p. 80-81 en Popelier 1997, p. 115.

3. Peeters 1994a, p. 183, Popelier 1997, p. 115, Popelier 1999b, p. 3, Gribnau 2005, p. 81 en Groussot 2006, p. 194. Popelier vraagt zich tevens af of rechtszekerheid aanpassing van regelgeving vereist (Popelier 1997, p. 116-117).

4. Popelier 1997, p. 116, Kirchhof 2000, p. 224 en Gribnau 2005, p. 81. In de literatuur wordt (materieel) terugwerkende kracht vaak direct van de hand gewezen, zonder dat daarbij →

kunnen toepassen, dient dan ook op objectieve wijze te worden bepaald wat belastingplichtigen redelijkerwijs hadden kunnen verwachten.

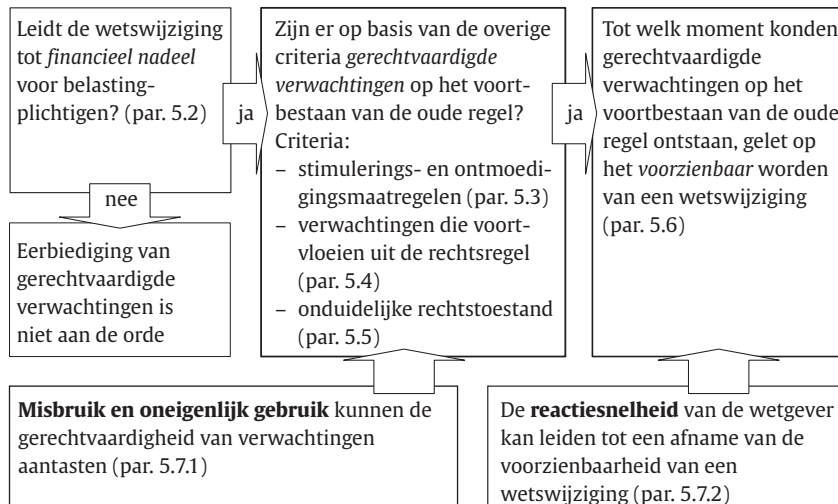
In par. 4.4.1.2 heb ik vijf criteria geïntroduceerd aan de hand waarvan kan worden bepaald of, en zo ja in hoeverre bij belastingplichtigen verwachtingen op het voortbestaan van een regel aanwezig zijn en of deze verwachtingen in beginsel voor eerbiediging in aanmerking komen. Deze criteria luiden als volgt:

- a. het criterium van de schade (par. 5.2);
- b. het criterium van stimulerings- en ontmoedigingsmaatregelen (par. 5.3);
- c. het criterium van verwachtingen ontleend aan de rechtsregel (par. 5.4);
- d. het criterium van de onduidelijke rechtstoestand (par. 5.5); en
- e. het criterium van de voorzienbaarheid van een wetswijziging (par. 5.6).

De eerste vier criteria hebben louter betrekking op de eerstgenoemde functie van het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen, namelijk bepalen of belastingplichtigen erop mochten rekenen dat de oude regel zou blijven voortbestaan. Het eerste criterium vervult daarbij een belangrijke rol; in par. 5.2 concludeer ik namelijk dat als belastingplichtigen geen schade ondervinden van een wetswijziging, eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen niet aan de orde is. Het vijfde criterium geeft aan of een wetswijziging voorzienbaar is. Dit criterium komt overeen met het tijdselement dat wordt genoemd in de Notitie TWK (par. 4.4.1.2). Ter bepaling van de voorzienbaarheid kunnen verschillende factoren worden aangewezen. Deze zal ik in par. 5.6 nader uitwerken. In par. 5.7 ga ik ten slotte nader in op twee factoren die de eerdere uitkomsten wat betreft de aanwezigheid van gerechtvaardigde verwachtingen en de voorzienbaarheid van wetswijziging kunnen bijsturen. Ingeval van misbruik en oneigenlijk gebruik van wetgeving kan de beschermenswaardigheid van eventuele verwachtingen namelijk sterk afnemen. De reactiesnelheid van de wetgever kan leiden tot een afname van de voorzienbaarheid van een wetswijziging.

Schematisch weergegeven is de opzet van dit hoofdstuk en de werking van het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen als volgt:

→ wordt stilgestaan of het rechtszekerheidsbeginsel wordt geschonden, zie bijv. Grapperhaus 1978, p. 25.

Beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen

In par. 5.8 zal ik de praktische toepassing van het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen aan de hand van een voorbeeld nader verduidelijken. Het hoofdstuk wordt in par. 5.9 afgesloten met een conclusie.

5.2 Het criterium van de schade**5.2.1 Introductie van het criterium**

Op grond van het criterium van de schade, dienen gerechtvaardigde verwachtingen op het voortbestaan van de oude regel geëerbiedigd te worden indien op basis van het oude regime beslissingen zijn genomen, die niet zouden zijn genomen als het nieuwe regime op het moment van beslissen bekend was geweest. Anders geformuleerd, gaat het hier om de vraag in hoeverre sprake is van schade. Het criterium van de schade speelt slechts een rol bij *belastende* wetswijzigingen.

In de Amerikaanse literatuur (zie par. 4.2.3) is met name door aanhangers van de 'new view'⁵ het standpunt ingenomen dat schade geen aanleiding is voor het treffen van een soepeler overgangsregime. Het risico van wetswijzigingen verschilt in hun opvatting niet wezenlijk van marktrisico. Graetz vermeldt in dit kader:⁶

5. Dat is de periode van ca. 1977-1990 waarin de gedachte overheerste dat belastende wetswijzigingen in beginsel niet vergezeld behoeven te worden van een begunstigende overgangsmaatregel.

6. Graetz 1985, p. 1825. Vgl. Graetz 1977, p. 65 en Kaplow 1986, p. 534.

'The costs of uncertainty in the law do not seem necessarily different in kind or in magnitude from the costs of uncertainty in markets arising from, for example, changing technology or demand.'

Indien belastingplichtigen dit risico niet willen lopen, kunnen zij zich in de opvatting van onder andere Graetz en Kaplow hiertegen verzekeren dan wel proberen dit risico te beperken, door bijvoorbeeld een spreiding van het vermogen te bewerkstelligen.⁷ Kaplow besteedt uitgebreid aandacht aan de kanttekeningen die bij deze opvatting kunnen worden geplaatst.⁸ Deze kanttekeningen houden onder meer verband met allerlei imperfecties die zich in de markt voordoen, waardoor verzekeren niet altijd een reële optie is, en beschouwingen omtrent rechtvaardigheid die in een puur economische benadering van overgangsbeleid buiten beschouwing worden gelaten. Ook Graetz is kritisch. Hij merkt op dat alleen bij Pareto-optimaliteit⁹ wetswijzigingen kunnen worden behandeld conform de theorie van vraag en aanbod.¹⁰ Pareto-optimaliteit vormt evenwel een theoretisch model dat in de praktijk niet haalbaar is.¹¹ Zowel Graetz als Kaplow concluderen desondanks dat overgangsmaatregelen uit economisch oogpunt inefficiënt zijn. Sinds de jaren '90 is in de Amerikaanse literatuur evenwel een terugkeer naar de 'old view' merkbaar. De 'old view' is de aanduiding van de zienswijze dat begunstigende overgangsmaatregelen in bepaalde gevallen wel op zijn plaats zijn. Zo verdedigt Logue de opvatting dat bij aanpassing van stimuleringsmaatregelen een soepel overgangsregime op zijn plaats kan zijn.¹²

Mede gelet op het feit dat in een democratische verzorgingsstaat naast het publieke belang ook rekening wordt gehouden met individuele belangen (vgl. par. 4.2.3) – die in casu tot uiting komen in termen van rechtszekerheid – acht ik het niet verdedigbaar in een model voor de beoordeling van fiscaal overgangsbeleid geen rekening te houden met het criterium van de schade. Bij de invulling van dit criterium moet echter wel rekening worden gehouden met het publieke belang, in die zin dat in beginsel alleen reden kan zijn voor een soepeler overgangsregime indien schade niet had kunnen worden voorkomen (par. 5.2.2 en par. 5.2.3).

Dat het criterium van de schade wel degelijk een zelfstandige plaats inneemt, volgt ook uit de literatuur en jurisprudentie. Popelier ontleent aan de jurispru-

7. Graetz 1985, p. 1825 en p. 1835-1836 en Kaplow 2003, p. 178-180.

8. Kaplow 1986, p. 536 e.v.

9. Zie voor de inhoud van dit begrip Schuver-Bravenboer 2005, p. 118.

10. Graetz 1977, p. 67.

11. Graetz bedenkt een oplossing in de zin van 'potential Pareto-superiority' (Graetz 1977, p. 68). Mijns inziens vergroot deze oplossing de afstand tot de praktijk, waardoor een model voor fiscaal overgangsbeleid hier niet op kan worden gebaseerd.

12. Logue 1996, p. 1139.

dentie van het Bundesverfassungsgericht de volgende criteria ter beoordeling van de schade:¹³

‘Met een “Vertrauensinvestition” wordt geen of minder rekening gehouden indien de voorbereidingen geen bijzondere mate aan geld en tijd hebben gekost, indien ze nog op een andere wijze van nut kunnen zijn of indien ze reeds voor het grootste deel resultaat hebben gehad. De schade is groter hoe dichter men bij het gewenste, maar nu verhinderde resultaat was geraakt en indien de getroffen persoon geen mogelijkheid meer heeft om via andere maatregelen toch nog het gewenste resultaat te bereiken of dit slechts kan doen mits bijkomende, ongehoorde hoge financiële lasten.’

Samengevat gaat het erom dat dankzij een wetswijziging het beoogde resultaat niet anders dan met bijkomende, ongehoord hoge financiële lasten kan worden bereikt. Er moet derhalve nadeel worden ondervonden van de wetswijziging, terwijl men dat nadeel redelijkerwijs niet had kunnen voorkomen dan wel beperken.

Het Hof van Justitie EG beschouwt de vraag of sprake is van schade als één van de elementen die van belang zijn bij de beoordeling van de proportionaliteit van een inbreuk op het rechtszekerheidsbeginsel. In de zaak *Crispoltoni* oordeelde het Hof van Justitie EG dat gerechtvaardigde verwachtingen worden geschonden indien maatregelen die consequenties kunnen hebben voor investeringen, niet tijdig ter kennis worden gebracht van de betrokkenen. In casu leidde dit tot ‘schade’:¹⁴

‘21 Furthermore, the contested rules have infringed the legitimate expectations of the economic operators concerned. Although those operators must have considered that measures to limit any increase in tobacco production in the Community and to discourage the production of varieties which were difficult to dispose of were foreseeable, they were entitled to expect that they would be notified in good time of any measures having effects on their investments. However, that was not the case.’

Ook in andere arresten van het Hof van Justitie EG is aan de orde geweest dat rechtszekerheid in het bijzonder een dwingend vereiste is als een regeling financiële consequenties heeft.¹⁵

13. Popelier 1997, p. 319 en Popelier 1999a, p. 183-185; vgl. Heukels 1990, p. 173, Tipke 1993, p. 184 en Groussot 2006, p. 207.

14. HvJ EG 11 juli 1991, nr. C-368/89 (*Crispoltoni I*), ECR 1991, p. I-3695.

15. O.a. HvJ EG 15 december 1987, nr. 326/85 (*Nederland vs. Commissie*), ECR 1987, p. 5091, HvJ EG 29 april 2004, nr. C-17/01 (*Walter Sudholz*), V-N 2004/24.16 (concl. Geelhoed), ro. 34 en HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-255/02 (*Halifax*), BNB 2006/170 (concl. A-G Poiares Maduro; m.nt. Bijl), ro. 72.

Ook in de literatuur is het criterium van de schade geaccepteerd. Niessen vermeldt:¹⁶

‘Daarmee is tegelijkertijd ook duidelijk dat er reden bestaat om wel degelijk eerbiedigende werking te doen gelden in die gevallen waarin de belastingplichtige uitgaande van bepaalde wettelijke regels verbintenissen is aangegaan waaraan hij zich, bij inwerkingtreding van een wijzigingswet, niet of niet zonder schade kan onttrekken.’

Niessen staat een ruime uitleg van deze norm voor, inhoudende dat niet alleen betekenis aan de schade toekomt indien de schade kan worden aangetoond, maar de aanwezigheid van een duursituatie reeds voldoende is. Wel moet naar zijn mening rekening worden gehouden met de vraag of aanpassing aan de nieuwe situatie mogelijk is.¹⁷ Wat betreft de ruime uitleg deel ik de mening van Niessen.¹⁸ Bij het vaststellen van overgangsrecht moet de wetgever immers voorafgaand aan de wetswijziging beoordelen of sprake is van schade en wat de te verwachten omvang is. Bij deze beoordeling kan geen rekening worden gehouden met (de positie van) individuele belastingplichtigen (zie 5.2.4.1). Een overgangsmaatregel die een vergoeding biedt voor aantoonbare schade zou in veel gevallen pas na de inwerkingtreding van de wetswijziging kunnen worden vastgesteld, omdat eerst dan de financiële consequenties van de wetswijziging met zekerheid kunnen worden vastgesteld.

Het criterium van de schade speelt slechts een rol ten aanzien van duursituaties (zie par. 1.4.5). Indien aanpassen aan de nieuwe regel niet mogelijk is zonder financiële schade te lijden, kan op basis van het criterium van de schade een begunstigende overgangsmaatregel wenselijk zijn. Zolang een werkingsregel naar verwachting – in absolute zin – geen of slechts minimale schade met zich brengt, is een overgangsmaatregel op grond van het criterium van de schade naar mijn mening niet nodig.

Indien een begunstigend overgangsregime gewenst is, wil dat overigens niet zeggen dat de duursituatie voor onbepaalde tijd moet worden geëerbiedigd. Verheij betoogt:¹⁹

‘[N]aarmate verwachtingen op een langere periode betrekking hebben, worden zij zwakker, eenvoudig omdat de kans toeneemt dat de omstandigheden zich wijzigen.’

16. Niessen 2000, p. 511, tevens aangehaald door A-G Overgaauw in onderdeel 4.1 van zijn conclusie bij HR 4 maart 2005, nr. 39 358, *BNB* 2005/206 (m.nt. Freudenthal); Vgl. Van Bruggen 1995 p. 246 die erop wijst dat ook de Raad van State belang hecht aan het dispositievereiste.

17. Niessen 2000, p. 512.

18. Bij de beoordeling van een beroep op het vertrouwensbeginsel als beginsel van behoorlijk bestuur vereist de rechter dat schade is geleden. In die situatie wordt de beperkte uitleg toegepast. Zie ook Happé 1996, p. 178-181.

19. Verheij 1997, p. 57.

Gribnau merkt ten aanzien van het standpunt van Verheij op dat ook het omgekeerde kan worden beweerd.²⁰ Ook Kappelle deelt de mening van Gribnau als het gaat om duursituaties waaraan stimuleringsmaatregelen ten grondslag liggen:²¹

‘Bij het sluiten van een overeenkomst van levensverzekering spelen overwegingen van fiscale aard, die zijn gebaseerd op de wetgeving ten tijde van het aangaan van de overeenkomst, dan ook een belangrijke rol. De verzekeringnemer van een langjarig contract moet er in beginsel van uit kunnen gaan dat de overheid niet tijdens de wedstrijd de regels verandert. Daarom verdient fiscaal overgangsrecht voor overeenkomsten van levensverzekering in mijn optiek een speciale benadering. Hierbij zou de nadruk meer moeten liggen op het volledig eerbiedigen van bestaande contracten dan op onmiddellijke werking indien deze leidt tot materieel terugwerkende kracht.’

In de parlementaire geschiedenis wordt het standpunt van Kappelle genuanceerd:²²

‘Het beginsel van de rechtszekerheid houdt evenwel niet in dat een afgesloten langlopend contract of een bestaande rechtsverhouding tussen bijvoorbeeld een verzekeraar en een belastingplichtige gedurende de gehele looptijd zou moeten worden geëerbiedigd, in de zin dat bij een voor belastingplichtige nadelige wijziging van het fiscale regime, het ten tijde van het afsluiten geldende regime gedurende die hele periode zou moeten blijven gelden.’

Ik concludeer dat het antwoord op de vraag of, en zo ja in hoeverre verwachtingen op het voortbestaan van de oude regel behoren te worden geëerbiedigd, uiteindelijk ook afhangt van de invloed van de andere in par 5.3 en verder te bespreken criteria. Voorafgaand aan een inventarisatie van de invloed van andere criteria, moet evenwel worden bepaald óf belastingplichtigen de schade kunnen voorkomen, beperken, verhalen of compenseren. Dit werk ik uit in par. 5.2.2 t/m 5.2.4.

5.2.2 *Beperken of voorkomen van schade door anticiperen*

De door Niessen geopperde gedachte dat bij het vaststellen van de omvang van de schade rekening moet worden gehouden met de vraag of aanpassing aan de nieuwe situatie mogelijk is, is in de Amerikaanse literatuur uitgebreid bediscussieerd. Het gaat er hierbij niet alleen om dat ‘bestaande situaties’ zich proberen aan te passen aan het nieuwe regime. Ook van ‘nieuwe situaties’ – dat zijn belas-

20. Gribnau 2005, p. 88.

21. Kappelle 1999, p. 1565.

22. *Kamerstukken II* 1999-2000, 26 728, nr. 6, p. 5.

tingplichtigen die ná het voorzienbaar worden van een wetswijziging, doch vóór haar inwerkingtreding beslissingen nemen – wordt verwacht dat bij het nemen van beslissingen rekening wordt gehouden met te verwachten wetswijzigingen. Omdat het niet mogelijk is voor iedere belastingplichtige afzonderlijk te beoordelen wat hij feitelijk heeft verwacht, moet worden gewerkt met een normatieve regel in die zin dat bepalend is wat belastingplichtigen hadden *kunnen* verwachten.²³ Teneinde zo goed mogelijk op een wetswijziging te kunnen anticiperen, zijn belastingplichtigen gedwongen ten aanzien van verschillende aspecten een inschatting te maken, namelijk op het punt van de waarschijnlijkheid, de inhoud en de gevolgen van een wetswijziging (par. 5.2.2.1) en de inhoud van het overgangsrecht (par. 5.2.2.2). Het maken van een juiste inschatting wordt evenwel door verschillende factoren bemoeilijkt (par. 5.2.2.3). Indien belastingplichtigen een juiste inschatting maken, is het voorts afhankelijk van hun risicoprofiel in hoeverre zij op de toekomstige wetswijziging zullen anticiperen (par. 5.2.2.4).

5.2.2.1 *Rationele verwachtingen*

Voor het maken van een goede inschatting van de waarschijnlijkheid van een wetswijziging is zelfwerkzaamheid van de belastingplichtige vereist. In HR 8 oktober 2004, nr. 39 612 heeft de Hoge Raad neergelegd dat zelfs een behoorlijke mate van zelfwerkzaamheid wordt verwacht. In casu had de belastingplichtige namelijk uit de tariefsverlaging die plaatsvond bij de invoering van de Wet IB 2001 moeten afleiden dat de 35%-regeling zou worden omgezet in een 30%-regeling.²⁴

‘De bestaande buitenwettelijke regeling hing zo duidelijk samen met de invloed van de hoogte van de inkomstenbelasting op het netto besteedbare inkomen van tijdelijk hier te lande tewerkgestelde werknemers, dat belanghebbende en de betrokken werknemers in redelijkheid niet mochten verwachten dat bij de aanzienlijke verlaging van het tarief van die belasting met ingang van 2001, de mogelijkheid van de belastingvrije vergoeding geheel ongemoeid zou worden gelaten.’

Van de belastingplichtige wordt derhalve meer verwacht dan het volgen van wetswijzigingen; hij moet zelfs inschattingen maken ten aanzien van wijzigingen in de met de wet samenhangende regelingen in de uitvoeringssfeer. In mijn commentaar bij dit arrest heb ik aangegeven dat ik dit standpunt – mede gelet op de achtergrond van de 35%-regeling – vergaand vind.²⁵ Nu dit evenwel door de Hoge Raad is beslist, moet toch ervan uit worden gegaan dat de belasting-

23. Vgl. Graetz 1985, p. 1823.

24. HR 8 oktober 2004, nr. 39 612, *BNB* 2005/43 (m.nt. Zwemmer), ro. 3.6.

25. *NIFR* 2004/1496.

plichtige verplicht is een onderzoekende houding aan te nemen en in staat moet zijn verschillende signalen te combineren. Het oordeel van de Hoge Raad geeft ook steun aan het uitgangspunt dat ik – ten einde een objectief beoordelingskader voor overgangssituaties te kunnen ontwerpen – in dit onderzoek hanteer, inhoudende dat belastingplichtigen aan de hand van hetgeen zij kunnen waarnemen rationele verwachtingen vormen ten aanzien van toekomstige wetswijzigingen. Ook in de Amerikaanse literatuur wordt dit uitgangspunt gehanteerd. Shaviro verstaat onder rationele verwachtingen:²⁶

‘Thus, when people have reason to care about future government policy, I generally assume that they make reasonably good use of available information that sheds light on it, including what the government has done in the past, its leaders’ incentives or apparent beliefs, and the balance of political forces.’

Of belastingplichtigen op verwachte wetswijzigingen anticiperen, hangt mede af van hun verwachtingen omtrent het overgangsregime. Als het vermoeden bestaat dat ‘bestaande toestanden’ niet of nauwelijks worden geëerbiedigd, zullen zij eerder geneigd zijn tot anticipatie indien dat mogelijk is (par. 5.2.2.2).

Een ander aandachtspunt is dat niet alleen rationele verwachtingen worden gevormd ten aanzien van de kans op en de inhoud van een toekomstige wetswijziging, doch ook nieuwe informatie in die inschatting moeten worden verwerkt.²⁷ Het vormen van rationele verwachtingen is derhalve een continue proces dat stopt op het moment dat het wetsvoorstel door de Eerste Kamer is aangenomen. Des te vaker belastingplichtigen in dit proces hun verwachtingen moeten bijstellen, des te lastiger wordt het voor hen om op juiste wijze op de wetswijziging te anticiperen (zie par. 9.5.1).

Objectieve criteria ter beoordeling van de vraag of belastingplichtigen een wetswijziging hadden kunnen verwachten, zijn: het criterium van stimulerings- en ontmoedigingsmaatregelen (par. 5.3), het criterium van verwachtingen ontleend aan de rechtsregel (par. 5.4), het criterium van de onduidelijke rechtstoestand (par. 5.5) en het criterium van de voorzienbaarheid van een wetswijziging (par. 5.6). In dit kader is overigens steeds van belang dat een voorzienbare wetswijziging ook steeds kenbaar is. Belastingplichtigen kunnen immers onmogelijk rekening houden met een nieuwe regel als de inhoud van de nieuwe regel niet bekend is. In par. 5.6.2 kom ik op het onderscheid tussen voorzienbaarheid en kenbaarheid terug.

Het uitgangspunt dat belastingplichtigen rationele verwachtingen vormen ten aanzien van het voortbestaan van de oude regel c.q. een toekomstige wetswij-

26. Shaviro 2000, p. 19.

27. Vgl. Kaplow 1986, p. 517.

ziging en naar aanleiding van deze verwachtingen op een wetswijziging anticiperen, roept echter een aantal kritische vragen op. Deze komen in par. 5.2.2.3 aan de orde.

5.2.2.2 *Inschatten van de inhoud van het overgangsrecht*

Teneinde op juiste wijze te anticiperen op een voorzienbare wetswijziging, is van belang dat vanaf het moment dat belastingplichtigen een wetswijziging verwachten – en daarmee rekening kunnen gaan houden – duidelijkheid bestaat over de inhoud van het overgangsrecht. Belastingplichtigen die verwachten dat het nadeel dat zij van een wetswijziging zullen ondervinden volledig wordt gecompenseerd, zullen niet dan wel in mindere mate bereid zijn tot anticipatie.²⁸

Duidelijkheid over de inhoud van het overgangsrecht kan worden verkregen doordat de overheid vaste regels hanteert bij het ontwerpen van overgangsrecht of indien gelijk met het voorzienbaar worden van een wetswijziging de inhoud van het overgangsrecht wordt bekendgemaakt. Vaste regels zijn er evenwel niet;²⁹ bovendien zal ik in par. 9.5.2.3 concluderen dat een vast overgangsbeleid ook niet gewenst is.

Wat betreft de bekendmaking van het overgangsrecht gebeurt dit in de regel eerst enige tijd na het voorzienbaar worden van een wetswijziging. Door de invloed van belangengroepen alsmede het politieke besluitvormingsproces is het overgangregime gedurende de behandeling van het wetsvoorstel voorts regelmatig aan verandering onderhevig (zie par. 5.2.2.3 en 9.5.1.3). Het is voor belastingplichtigen in het algemeen derhalve niet eenvoudig een inschatting te maken van het te verwachten overgangsregime. In het algemeen zullen ervaringen uit het verleden een belangrijke rol spelen.

5.2.2.3 *Kantttekeningen bij de 'rationele-verwachtingentheorie'*

Bij het uitgangspunt dat belastingplichtigen op basis van hetgeen zij kunnen waarnemen rationele verwachtingen vormen ten aanzien van toekomstige wetswijzigingen, dient een aantal kanttekeningen te worden geplaatst.

Diverse factoren zorgen er namelijk voor dat het onder bepaalde omstandigheden moeilijk is voor belastingplichtigen om rationele verwachtingen te vormen en op juiste wijze – zodanig dat de nadelen van een wetswijziging objectief beschouwd zoveel mogelijk worden beperkt – op de verwachte wetswijzigingen te anticiperen.³⁰ Hierna besteed ik achtereenvolgens aandacht aan:

28. In in de Amerikaanse literatuur ontwikkelde ideeën over anticipatie wordt daarom dikwijls verondersteld dat het overgangsbeleid van tevoren bekend is; vgl. Kaplow 1986, p. 520.

29. In par. 1.2.1 heb ik reeds vastgesteld dat de richtlijnen die zijn opgenomen in de Aanwijzingen voor de regelgeving en de Notitie TWK vaak onvoldoende houvast bieden.

30. Kaplow 1986, p. 525 wijst de 'all-or-nothing approach' die in de Amerikaanse literatuur ten aanzien van anticiperend gedrag dikwijls wordt gehanteerd dan ook af.

- a. capaciteitsproblemen bij de belastingplichtige;
- b. het risicoprofiel van de belastingplichtige;
- c. externe omstandigheden die het proces van het vormen van rationele verwachtingen verstoren;
- d. situaties waarin anticiperen onmogelijk of ongewenst is.

a. Capaciteitsproblemen bij de belastingplichtige

In par. 5.6.2.1 zal ik mijn standpunt uiteenzetten dat bij het beoordelen van de voorzienbaarheid van wetswijzigingen onderscheid kan worden gemaakt tussen particulieren en ondernemers/rechtspersonen. Aan dit standpunt ligt het uitgangspunt ten grondslag dat ondernemers/rechtspersonen zich in het algemeen zullen laten bijstaan door een adviseur, waardoor zij in beginsel beter geïnformeerd zullen zijn.

Naast dit onderscheid blijkt uit onderzoek dat de inschatting van het risico van wetswijzigingen systematische tekortkomingen vertoont.³¹ Als een van de oorzaken hiervan worden de media genoemd waaraan mensen worden blootgesteld. Indien in een bepaald medium veel aandacht wordt besteed aan een te verwachten verandering, zijn degenen die dat medium volgen eerder geneigd om het risico op een wetswijziging te overschatten.³²

b. Het risicoprofiel van de belastingplichtige

Het vooruitzicht van een wetswijziging stelt belastingplichtigen bloot aan een risico. De mate van anticipatie van belastingplichtigen hangt evenwel mede af van hun risicoprofiel. Indien een belastende wetswijziging wordt verwacht, zullen risico-averse belastingplichtigen eerder geneigd zijn tot anticipatie dan belastingplichtigen die risico prefereren.³³ Ook de omvang van het risico kan van invloed zijn op de mate van anticipatie. Graetz neemt het standpunt in dat mensen met name geneigd zijn om zich voor grotere risico's in te dekken en geringere risico's voor lief te nemen.³⁴ Voorts wijst Graetz op het belang van 'relatieve risico-aversie'; het ligt meer voor de hand om minder welvarende mensen te beschermen dan welvarende, omdat algemeen wordt aanvaard dat de risico-aversie afneemt naarmate de welvaart stijgt.³⁵ Voor zover zijn laatstvermelde standpunt juist is en verenigbaar is met het non-discriminatiebeginsel, is de hier te maken afweging zodanig politiek van aard, dat zij naar mijn mening geen deel kan uitmaken van een objectief beoordelingskader voor behoorlijk overgangsbeleid.

31. Shaviro 2000, p. 40 spreekt in dit kader over 'bounded rationality'. Ook Logue 2003, p. 222 wijst erop dat burgers bepaalde risico's systematisch onderschatten.

32. Noll en Krier 1990, p. 767-771 duiden dit verschijnsel aan als het 'availability effect'.

33. Vgl. Shaviro 2000, p. 33-36 die wijst op de mogelijkheden voor risicospreiding.

34. Graetz 1985, p. 1837.

35. Graetz 1985, p. 1837.

c. In- en externe beïnvloeding van politieke besluitvorming

Het is soms moeilijk te voorspellen hoe het politieke besluitvormingsproces inzake een bepaalde wetswijziging zal verlopen. Door invloeden van buitenaf – lobby – en binnenuit – informatievoorziening – kan het besluitvormingsproces namelijk anders verlopen dan rationeel beschouwd mocht worden verwacht.³⁶ Met name indien de belangen groot zijn, proberen belangengroeperingen de leden van de Eerste en Tweede Kamer erop te wijzen dat het wetsvoorstel dient te worden aangepast of te worden voorzien van een gunstiger overgangsregime.³⁷

Wat betreft de beïnvloeding van binnenuit is goede informatievoorziening essentieel. De informatievoorziening kan te wensen overlaten indien kamerleden niet goed of onvolledig zijn geïnformeerd. Dit kan bijvoorbeeld gebeuren indien kamervragen door de staatssecretaris van Financiën laat of onvolledig worden beantwoord.

d. Anticiperen is onmogelijk of ongewenst

De ‘rationele-verwachtingentheorie’ is geënt op de gedachte dat belastingplichtigen vanaf het moment dat een wetswijziging rationeel voorzienbaar is, rekening gaan houden met de toekomstige wetgeving. Voor ‘nieuwe situaties’ houdt dit in dat bij het nemen van een beslissing de gevolgen van toekomstige regels worden ingecalculeerd, waardoor geen sprake kan zijn van maatschappelijk terugwerkende kracht. Voor ‘bestaande situaties’ is het evenwel niet altijd mogelijk om op toekomstige wetswijzigingen te anticiperen, zonder dat daarbij financieel nadeel wordt geleden. Graetz noemt als voorbeeld dat ingeval de inkomsten uit bepaalde werkzaamheden anders belast zullen gaan worden, ‘overstappen’ moeilijk kan zijn indien de belastingplichtige daarvoor hoge opleidingskosten moet maken.³⁸

Anticiperen kan voorts worden bemoeilijkt doordat belastingplichtigen geen rationele verwachtingen kunnen vormen ten gevolge van ‘layering’. Munzer gebruikt deze term om aan te duiden dat de verwachtingen van de ene groep gerelateerd zijn aan verwachtingen van een andere groep personen.³⁹ Indien de wetgever ervan uitgaat dat belastingplichtigen op een bepaalde wijze zullen reageren, kan de wetgever zich gedwongen voelen zijn verwachtingen bij te stellen indien de verwachte reactie van belastingplichtigen uitblijft.⁴⁰

36. Shaviro 2000, p. 88 e.v.

37. Denk o.a. aan de Stichting Belangen Grijskentekeigenaren; vgl. Graetz 1985, p. 1837 die erop wijst dat met name grote ondernemingen en welvarende burgers invloed zullen kunnen uitoefenen.

38. Graetz 1985, p. 1837.

39. Munzer 1982, p. 429-430.

40. ‘Layering’ kan zich voordoen in het kader van de verwachte aanpassing van de hypotheek-renteaf trek; zie het voorbeeld van Lubbers en Vording 2005, p. 137.

Naast situaties waarin de belastingplichtige niet *kan* anticiperen, zijn ook situaties te onderscheiden waarin het *ongewenst* is dat belastingplichtigen anticiperen. Het gaat in dit verband om situaties waarin het voor belastingplichtigen gunstig is nog snel van de oude regeling gebruik te maken, vóórdat de werking van de nieuwe regel aanvangt. Er is dan sprake van een positief *aankondigingseffect*.⁴¹ Dit onderwerp behandel ik verder in par. 8.2.2.1.

Ondanks de hiervoor behandelde kanttekeningen, neem ik de 'rationele-verwachtingentheorie' in dit onderzoek als uitgangspunt. Teneinde heldere richtlijnen voor fiscaal overgangsbeleid te kunnen formuleren, kan in beginsel geen rekening worden gehouden met de onder a t/m c genoemde specifieke uitzonderingen zoals het risicoprofiel van de belastingplichtige. De onder d genoemde kanttekeningen zal ik wel laten doorwerken in de te formuleren richtlijnen aangezien het hier geen specifieke uitzondering betreft. Uit de onder a t/m c behandelde kanttekeningen kan echter wel een aantal elementen worden gedistilleerd, die de wetgever tot een beslissing zou kunnen brengen die afwijkt van het overgangsregime dat volgt uit mijn beoordelingskader. Het gaat om de volgende elementen:

- de informatievoorziening van belastingplichtigen;
- de rol van belangengroeperingen;
- de informatievoorziening van de leden van de Eerste en Tweede Kamer.

5.2.3 *Het verhalen en compenseren van de schade*

Indien sprake is van een duursituatie heeft de belastingplichtige in het algemeen mogelijkheden om schade te voorkomen of te beperken. Als aan de duursituatie een overeenkomst ten grondslag ligt, kan de belastingplichtige trachten de overeenkomst te wijzigen of te ontbinden (par. 5.2.3.1). Als geen sprake is van een overeenkomst, of het ontbinden van de overeenkomst niet tot de mogelijkheden behoort, kan de schade wellicht worden afgewenteld (par. 5.2.3.2) of op andere wijze worden gecompenseerd (par. 5.2.3.3). Sommige wetswijzigingen maken deel uit van een herzieningsoperatie. In dat geval is het goed mogelijk dat naast een belastende wetswijziging ook een begunstigende wetswijziging wordt doorgevoerd. In dat geval kunnen onder bepaalde omstandigheden de nadelen worden gecompenseerd met voordelen. In par. 5.2.4.4 ga ik nader in op deze 'compensatietheorie'.

41. Vgl. Notitie TWK, p. 3; overigens wordt de term 'aankondigingseffect' mijns inziens ten onrechte in verband gebracht met anticiperend gedrag van belastingplichtigen ten gevolge waarvan de regeling haar beoogde effect ontbeert. Een aankondigingseffect kan immers ook een gewenste vorm van anticipatie inhouden.

5.2.3.1 *Wijziging of ontbinding van een overeenkomst*

Onder bepaalde voorwaarden is het mogelijk een overeenkomst te laten wijzigen dan wel te laten ontbinden. De voorwaarden hiervoor zijn opgenomen in art. 6:258 BW. Het gedeelte van de bepaling dat hier van belang is, luidt als volgt:

- '1. De rechter kan op verlangen van een der partijen de gevolgen van een overeenkomst wijzigen of deze geheel of gedeeltelijk ontbinden op grond van *onvoorziene omstandigheden* welke van dien aard zijn dat de wederpartij naar maatstaven van *redelijkheid en billijkheid* ongewijzigde instandhouding van de overeenkomst *niet mag verwachten*. (...)
2. Een wijziging of ontbinding wordt niet uitgesproken, voor zover de omstandigheden krachtens de *aard van de overeenkomst* of de *in het verkeer geldende opvattingen* voor rekening komen van degene die zich erop beroept. (...)' (curs. MSB)

Met betrekking tot de onvoorziene omstandigheden gaat het erom van welke veronderstellingen partijen bij het sluiten van de overeenkomst zijn uitgegaan. Onvoorzien betekent derhalve 'niet verdisconteerd'. Niet van belang is of de gewijzigde omstandigheden op het moment van het sluiten van de overeenkomst reeds voorzienbaar waren. In de Notitie TWK wordt opgemerkt dat een wetswijziging een onvoorziene omstandigheid vormt.⁴² Dit uitgangspunt is impliciet bevestigd door de Hoge Raad.⁴³ Gelet op de stand van de jurisprudentie en uitspraken in de literatuur is een nuancering van de mededeling in de Notitie TWK naar mijn mening evenwel op haar plaats.⁴⁴ Voor zover ik heb kunnen nagaan is tot op heden onder toepassing van art. 6:258 BW namelijk geen overeenkomst ontbonden wegens veranderingen in fiscale regelgeving. Voorts laat de jurisprudentie inzake de toepassing van art. 6:258 BW zien dat de rechter een zekere terughoudendheid in acht neemt bij de toepassing van deze bepaling.⁴⁵

Bij bepaalde overeenkomsten wordt ervan uitgegaan dat partijen bepaalde risico's incalculeren. Zo oordeelde Rechtbank Amsterdam 18 oktober 1995 dat een afwijzing van een fiscale constructie niet als een onvoorziene omstandigheid kan worden beschouwd, omdat het hier een risico betreft dat voor rekening komt van degene die bij de constructie voordeel denkt te behalen.⁴⁶ Voorts is

42. Notitie TWK, p. 5.

43. HR 14 juni 1996, nr. 15 966, NJ 1996, 729, ro. 4.5 (concl. A-G De Vries Lentsch-Kostense; m.nt. Stein).

44. Vgl. de noot van Stein in NJ 1996, 729 waarin hij opmerkt dat met art. 6:258 BW nog weinig ervaring is opgedaan en nog lang niet duidelijk is wat voor omstandigheden tot wijziging of ontbinding aanleiding kunnen geven.

45. O.a. HR 10 juli 1989, nr. 13 528, NJ 1989, 786 (concl. A-G Mok).

46. Rb. Amsterdam 18 oktober 1995, H 94.0127, JOR 1996/12.

in de literatuur het standpunt ingenomen dat met name voor overeenkomsten in de commerciële sfeer geldt dat wijzigingen in de omstandigheden, ook als zij een verstoring van de waardeverhouding tot gevolg hebben, in beginsel voor rekening komen van de partij die de overeenkomst treft.⁴⁷ Dit uitgangspunt is in feite verwoord in art. 6:258 lid 2 BW. Op grond van deze bepaling wordt een overeenkomst niet ontbonden als de gewijzigde omstandigheden krachtens de aard van de overeenkomst of de in het verkeer geldende opvatting voor rekening komen van degene die zich op de bepaling beroept.

De vraag of ongewijzigde instandhouding van de overeenkomst door de wederpartij niet mag worden verwacht, moet worden beoordeeld 'naar maatstaven van redelijkheid en billijkheid'. Op grond van art. 3:12 BW houdt dit in dat rekening moet worden gehouden met algemeen erkende rechtsbeginselen, met de in Nederland levende rechtsovertuiging en met de maatschappelijke en persoonlijke belangen, die bij het gegeven geval zijn betrokken. Wanneer in een overgangssituatie aan het 'redelijkheid en billijkheidsvereiste' wordt voldaan, kan niet exact worden aangegeven en is afhankelijk van de omstandigheden. In het algemeen kan naar mijn mening wel de conclusie worden getrokken dat ingeval een overgangsmaatregel wordt getroffen die in overeenstemming is met door mij geformuleerde beginselen van behoorlijk overgangsbeleid er geen reden is de overeenkomst te ontbinden.

Ook bij de keuze tussen wijzigen of ontbinden moeten redelijkheid en billijkheid in acht worden genomen.⁴⁸ De rechter zal zoveel mogelijk moeten aansluiten bij hetgeen partijen met inachtneming van de onvoorziene omstandigheden van elkaar mogen verwachten. Met betrekking tot een medewerkersovereenkomst voor een fysiotherapiepraktijk, waarbij aanvankelijk ervan werd uitgegaan dat de betreffende medewerker als zelfstandige opereert maar op een later moment door de fiscus en de bedrijfsvereniging het standpunt werd ingenomen dat sprake was van een fictieve dienstbetrekking, oordeelde de president van Rechtbank Arnhem dat bij de oplossing van het probleem in redelijkheid zoveel mogelijk moet worden aangesloten bij de bedoeling van partijen.⁴⁹

5.2.3.2 Afwentelen van schade

Indien belastingplichtigen de schade niet kunnen beperken door de overeenkomst te wijzigen of te ontbinden, kunnen zij proberen de ten gevolge van de wetswijziging verschuldigde 'extra' belasting af te wentelen op derden. Met betrekking tot de afwenteling van de vennootschapsbelasting concludeert De Mooij na een uitgebreide analyse dat de vennootschapsbelasting wordt afgewenteld, doch dat moeilijk is vast te stellen in welke mate en op wie.⁵⁰ Lub-

47. Van Dunné 2004, p. 762-766.

48. Vgl. Hijma e.a. 2004, p. 365.

49. Pres. Rb. Arnhem 19 juni 1987, nr. KG 273/87, KG 1987/278.

50. De Mooij 2003, p. 7-10.

bers en Vording concluderen na een analyse van de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG inzake de afwenteling van indirecte belastingen dat de afwenteling van directe belastingen nog lastiger is te beoordelen.⁵¹ Een bijkomende moeilijkheid is dat het vaststellen van de mate van afwenteling in het kader van de keuze voor een bepaald overgangsregime *vooraf* moet worden ingeschat. Desondanks concluderen zij dat bij de ontwikkeling van fiscaal overgangsbeleid met afwentelingsproblemen rekening moet worden gehouden, maar dat die effecten slechts bij wijze van grove inschatting kunnen worden benaderd.⁵²

Ten aanzien van ondernemers en rechtspersonen kan ik mij in beginsel vinden in de conclusie dat rekening moet worden gehouden met de afwenteling van belasting.⁵³ Voor niet-ondernemers ligt dit naar mijn mening anders. Werknemers kunnen het nadeel van een wetswijziging proberen af te wentelen op de werkgever, door het voeren van loononderhandelingen.⁵⁴ Geppaart merkt in dit kader evenwel op dat dit in tijden van loonmatiging wellicht niets oplevert.⁵⁵ Voor overige niet-ondernemers acht ik de mogelijkheden tot afwenteling zonder meer beperkt.

Nu het voor bepaalde belastingplichtigen moeilijk zal zijn om het nadeel af te wentelen en, ingeval afwentelen mogelijk is, het moeilijk meetbaar is in hoeverre het nadeel wordt afgewenteld, acht ik de basis voor het rekening houden met afwenteling te zwak. Alleen in situaties waarin afwenteling voor de hand ligt, zou hier naar mijn mening rekening mee mogen worden gehouden. In een dergelijke situatie dient de wetgever echter wel oog te hebben voor mogelijke neveneffecten. Een willekeurige derde die gevolgen van afwenteling ondervindt, zal hiervoor in beginsel immers niet worden gecompenseerd.

5.2.3.3 *Compenseren van schade*

Indien het nadeel van een wetswijziging niet kan worden voorkomen en voorts geen verhaal op derden mogelijk is, kan de belastingplichtige trachten de geleden schade op andere wijze te compenseren. Hij kan bijvoorbeeld zoeken naar een beter betaalde baan⁵⁶ of door middel van het maken van overuren zijn inkomen vergroten.⁵⁷ Per saldo ondervindt de belastingplichtige evenwel nog altijd nadeel; in de eerste situatie moet hij zijn primaire keuze wat betreft een baan bijstellen en in de tweede situatie levert hij vrije tijd in. Omdat het compenseren van schade slechts een verschuiving van het nadeel inhoudt, acht ik dit geen factor om rekening mee te houden bij het beantwoorden van de vraag of er schade is.

51. Lubbers en Vording 2005, p. 140-145.

52. Lubbers en Vording 2005, p. 145.

53. Vgl. Caminada 1996, p. 7.

54. Lubbers 2004, p. 21.

55. Geppaart 2004, p. 1841.

56. Lubbers 2004, p. 4.

57. Graetz 1997, p. 51, noot 16.

5.2.4 Vaststellen van de omvang van de schade

5.2.4.1 Schade in de vorm van lastenverzwaring

De schade wordt in eerste instantie bepaald door de lastenverzwaring die een belastingplichtige van een wetswijziging ondervindt.⁵⁸ Indien de hypotheek-renteaftrek zou komen te vervallen, wordt de lastenverzwaring berekend op de thans aftrekbare rente vermenigvuldigd met het van toepassing zijnde tarief en het aantal jaren waarin nog recht bestond op de aftrekpost. Het feit dat de oneigenlijke deelneming met ingang van 1 januari 2007 niet langer als deelneming in de zin van art. 13 Wet VPB 1969 kan worden gekwalificeerd – de overgangsmaatregel buiten beschouwing latend – leidt tot een lastenverzwaring ter grootte van de toekomstige voordelen uit hoofde van een deelneming vermenigvuldigd met het Vpb-tarief. Uit de voorbeelden is af te leiden dat de precieze omvang van de lastenverzwaring per belastingplichtige vóóraf moeilijk is vast te stellen omdat deze mede afhankelijk is van onzekere factoren, zoals het toekomstige belastingtarief, toekomstige opbrengsten en andere specifieke – aan de belastingplichtige verbonden – kenmerken.⁵⁹

Vaststelling van het exacte schadebedrag per belastingplichtige is alleen van belang indien de overheid de belastingplichtige door middel van een schadevergoeding zal compenseren. De schadevergoeding valt evenwel buiten het bestek van dit onderzoek (par. 3.3.2). Voor het beantwoorden van de vraag of een gunstigere werkingsregel of een overgangsmaatregel gewenst is, is in beginsel slechts van belang dat wordt vastgesteld dat een belastingplichtige meer dan minimale schade zal lijden. Als die vraag bevestigend wordt beantwoord, moet voor een keuze uit de overgangsmaatregelen en voor de looptijd van de overgangsmaatregel worden beoordeeld over hoeveel jaren de schade zich zal uitstrekken en of de schade na verloop van tijd zal afnemen, doordat belastingplichtigen alsnog in staat zijn geweest op de wetswijziging te anticiperen. Zo is bijvoorbeeld in verband met de aanpassing van de verliesverrekeningsregels per 1 januari 2007 bepaald dat verliezen die zijn geleden in 2002 of eerder nog voorwaarts mogen worden verrekend tot en met boekjaren die aanvangen in het kalenderjaar 2011.⁶⁰ Bij de totstandkoming van deze overgangsmaatregel zal de wetgever ervan uit zijn gegaan dat belastingplichtigen normaliter voor 2012 hun verliezen moeten hebben kunnen verrekenen. Bij het ontwerpen van een overgangsregime dient de wetgever zich wel te realiseren dat de omvang van de schade sterk kan afhangen van de specifieke situatie waarin belasting-

58. Vgl. de rekenvoorbeelden in Graetz 1977 en zie bijv. Hof Arnhem 24 oktober 2007, nr. 06/00314, V-N 2008/17.5 waarin het nadeel dat belastingplichtigen ondervinden van de aanscherping van de motorrijtuigenbelasting voor bestelauto's aan de orde is.

59. Een schatting van de totale lastenverzwaring wordt in het algemeen vermeld in de MvT.

60. Art. VIII lid 6 Wet Werken aan winst.

plichtigen verkeren.⁶¹ Aan de hand van de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid moet dan worden beoordeeld of voor die specifieke situaties een verbijzondering van het overgangsregime gewenst is.

5.2.4.2 *Schade in de vorm van waardeveranderingen*

Naast schade die direct voortvloeit uit de lastenverzwaring die wordt doorgevoerd, kan een belastingplichtige ook indirect schade lijden doordat de waarde van zijn bezittingen ten gevolge van de wetswijziging verandert. Het gaat in eerste instantie om de waardeverandering van bezittingen van de zogenoemde bestaande toestanden. Deze waardeverandering kan enerzijds een direct gevolg zijn van de lastenverzwaring en anderzijds het gevolg zijn van een veranderende vraag.⁶² In de Amerikaanse literatuur over overgangsrecht wordt dit veelal inzichtelijk gemaakt aan de hand van een voorbeeld inzake belastingheffing over obligaties.⁶³

Voorbeeld

De rente op obligatie A bedraagt 6% en is vrijgesteld van belastingheffing. Naast obligatie A is obligatie B in omloop. De rente op obligatie B bedraagt 8% en is niet vrijgesteld. De nominale waarde van beide obligaties bedraagt € 100. Het belastingtarief is 50%. Het nettorendement op obligatie A bedraagt dus 6%, ten opzichte van 4% op obligatie B. Zodra bekend wordt dat de belastingvrijstelling die geldt voor obligatie A komt te vervallen, heeft dit gevolgen voor zowel de prijs van als de vraag naar obligatie A.

Na het vervallen van de belastingvrijstelling bedraagt het nettorendement van obligatie A nog slechts 3% (inkomenseffect). De waarde van obligatie A, die afhankelijk is van het toekomstige rendement, zal hierdoor dalen. Voorts zullen belastingplichtigen voortaan liever willen beleggen in obligatie B. Een stijging van de vraag naar obligatie B is hierdoor te verwachten (volume-effect), waardoor de prijs van obligatie A verder kan dalen. De houders van obligatie B zullen namelijk niet bereid zijn om € 100 te betalen voor obligatie A, aangezien hun netto-inkomsten erop achteruit zullen gaan.

Indien een wetswijziging met onmiddellijke werking in werking treedt en geen begunstigende overgangsmaatregel wordt getroffen, worden de houders van obligatie A in het voorbeeld geconfronteerd met een vermogensverlies dat wordt veroorzaakt door een daling van de netto-inkomsten en door een veranderende vraag.

61. Zie b.v. HR 6 oktober 2006, nr. 42 747, *BNB* 2007/58 (m.nt. Essers) waaruit blijkt dat de gevolgen van de afschaffing van de WIR-verrekening per belastingplichtige aanzienlijk kunnen verschillen.

62. Een lastenverlichting kan ook leiden tot een waardestijging; zie Lyon en Merrill 2001, p. 59.

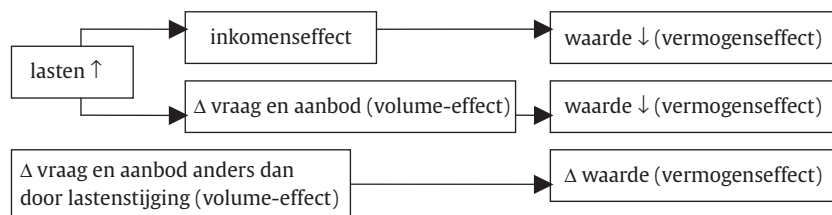
63. Dit voorbeeld is ontleend aan Graetz 1977.

De afname van de (toekomstige) netto-inkomsten noem ik een inkomenseffect. Het inkomenseffect kan vervolgens van invloed zijn op de waarde van een bezitting.

Naast het inkomenseffect kan een volume-effect ontstaan. Aan dit volume-effect kunnen twee oorzaken ten grondslag liggen. Ten eerste kunnen belastingplichtigen door de lastenstijging worden gedwongen de desbetreffende bezitting van de hand te doen. Een dergelijk gevolg zou kunnen optreden indien de hypotheekrenteaftrek met onmiddellijke werking wordt afgeschaft. Ten tweede kunnen vraag en aanbod ook van 'buitenaf' worden beïnvloed, hetgeen gevolgen kan hebben voor de waarde van bedrijfsmiddelen, voorraad of particulier eigendom. In dit verband noem ik de door de leasector gevreesde waardedaling van tweedehands auto's ten gevolge van verlaging van de belasting op personenauto's en motorrijwielen en de verhoging van de motorrijtuigenbelasting.⁶⁴

Schematisch kunnen de waardeveranderingen voor bestaande toestanden als volgt worden weergegeven:

Waardeveranderingen voor bestaande toestanden



Ook de overige belastingplichtigen kunnen de gevolgen van waardeveranderingen ondervinden. Indien zogenoemde nieuwe toestanden overwegen om de in het voorbeeld genoemde obligaties A of B te kopen, zullen zij worden geconfronteerd met een veranderde prijsstelling. Dit leidt tot een verandering van vraag en aanbod. Indien de hypotheekrenteaftrek met onmiddellijke werking wordt afgeschaft, zullen nieuwe toestanden met dalende huizenprijzen worden geconfronteerd, hetgeen kan leiden tot een toename van de vraag. Van een inkomenseffect is voor nieuwe toestanden geen sprake. Nieuwe toestanden zullen echter wel rekening houden met hun toekomstige lasten, hetgeen leidt tot een waardedrukkend prijseffect. Schematisch kan dit als volgt worden weergegeven:

64. FD 9 november 2007.

Waardeveranderingen voor nieuwe toestanden



De mogelijkheid bestaat dat er belastingplichtigen zijn die van waardedalingen profiteren. In de Amerikaanse literatuur is uitgebreid gediscussieerd over de vraag of degene die obligatie A uit het voorbeeld heeft uitgegeven een winst behaalt, omdat hij de obligaties voor het einde van de looptijd beneden de nominale waarde kan terugkopen.⁶⁵ Vanuit een utilitaristisch denkpatroon beredeneerd is een begunstigend overgangsregime dan niet nodig, omdat de bevoordeelden de benadeelden kunnen compenseren (par. 4.2.3). Graetz betoogt echter dat de uitgever van obligaties niet per definitie winst maakt.⁶⁶ Indien de obligatiehouder de obligatie houdt, zal de uitgever jaarlijks een gelijke rente moeten betalen als vóór de wetswijziging. Op het moment dat de uitgever de obligatie terugneemt, betaalt hij volgens Graetz de lagere marktprijs aan de obligatiehouder.⁶⁷ Deze ‘winst’ is echter maar tijdelijk aangezien hij bij uitgifte van nieuwe obligaties gedwongen is om 8%-obligaties uit te geven.⁶⁸

De regel dat de voordelen van een wetswijziging gelijk zijn aan de nadelen daarvan kan derhalve niet als uitgangspunt worden genomen. Dit geldt te meer nu in de meeste overgangssituaties er geen direct verband tussen het voor- en nadeel zal zijn. Als de hypotheekrenteaftrek zou komen te vervallen, heeft dit – zeker in geval er geen overgangsmaatregel wordt getroffen – gevolgen voor de huizenprijzen. De huiseigenaar zou hiervan kunnen profiteren door zijn huis te verkopen en een nieuwe woning te kopen. Bij beide transacties zal de marktwaarde lager zijn dan zonder de wetswijziging het geval zou zijn geweest; er kan evenwel niet onverkort vanuit worden gegaan dat het nadeel gelijk is aan het voordeel.⁶⁹

Waardeveranderingen behoeven niet pas in te treden nadat de werking van de nieuwe regel is aangevangen. Reeds vanaf het moment dat belastingplichtigen een wetswijziging verwachten, zullen zij trachten op de nieuwe regel te anticiperen door bij beslissingen al rekening te houden met het toekomstige regime.⁷⁰ Vanaf dat moment kunnen waardeveranderingen dus reeds optreden. De

65. Shachar 1984, p. 1587.

66. Graetz 1985, p. 1828.

67. In de Amerikaanse literatuur wordt deze benadering door verschillende auteurs gevolgd. Aan het einde van de looptijd van de obligaties zal de uitgever echter altijd de nominale waarde moeten terugbetalen.

68. Abrams 1985, p. 1812-1813 en Graetz 1985, p. 1828-1829.

69. Vgl. Graetz 1985, p. 1831.

70. Shaviro 2000, p. 26.

mate waarin waardeveranderingen optreden hangt met name af van de aard van de bezitting en de alternatieven die voorhanden zijn.

Waardeveranderingen zullen in mindere mate optreden indien voorzienbaar is dat een begunstigende overgangsmaatregel wordt getroffen. In welke mate een overgangsmaatregel een waardeverandering beperkt of voorkomt, zal afhangen van de overgangssituatie alsmede van de te treffen overgangsmaatregel. Als bij afschaffing van de hypotheekrenteaftrek zowel voor oude als nieuwe toestanden wordt voorzien in een afbouwregeling, zullen de huizenprijzen naar verwachting ook dalen. Door de overgangsmaatregel zullen de effecten echter wel worden gedempt.⁷¹ Een overgangsmaatregel in de vorm van eerbiedigende werking die alleen bestaande situaties tegemoetkomt, voorkomt een waardedaling evenmin. De waarde-effecten worden echter wel gedempt, doordat het vermogenseffect voor bestaande toestanden in beginsel nog niet intreedt. Nieuwe toestanden zullen echter wel reeds rekening houden met de toekomstige lasten.⁷² En dat zijn de potentiële kopers.

Theoretisch beschouwd kan een overgangsmaatregel ervoor zorgen dat waardedalingen in het geheel niet optreden. Het gaat dan om een overgangsmaatregel die niet gericht is op de belastingplichtige die een bepaalde bezitting heeft, maar op de desbetreffende bezitting zélf. Indien de bezitting die vóór het voorzienbaar worden van de wetswijziging is aangeschaft onder het oude regime blijft vallen, ongeacht of zij tussentijds wordt vervreemd, wordt die bezitting zo aantrekkelijk dat de vraag zal toenemen waardoor de prijs zal stijgen.⁷³ Deze overgangsmaatregel is evenwel ongebruikelijk; redenen hiervan zijn de onuitvoerbaarheid – bezittingen dienen in de tijd te worden gevolgd – en het evenredigheidsbeginsel; door bezittingen te eerbiedigen wordt een verdergaande vorm van eerbiedigende werking bereikt dan besproken is in par. 3.4. De overgang naar de nieuwe regel wordt hierdoor langer uitgesteld, hetgeen dikwijls niet in het belang van de samenleving is (par. 8.2.2.2).

Uit het voorgaande volgt dat voorafgaand aan een wetwijziging beredeneerd kan worden of die wetswijziging leidt tot vermogens- en/of prijseffecten. De omvang van deze effecten is vóóraf evenwel moeilijk te bepalen. De omvang van de waardeveranderingen is onder andere afhankelijk van de aard van de wetswijziging, het beoogde overgangsregime alsmede de voorzienbaarheid daarvan.

Dat het antwoord op de vragen of, wanneer en in welke mate een waardeverandering zal optreden zeer lastig te beantwoorden is en afhangt van verschillende variabelen, blijkt ook uit het CPB-rapport 'Woningmarkteffecten van

71. Vgl. CPB 2006, p. 57.

72. Shachar 1984, p. 1585, vgl. Kavelaars 1997, p. 55 inzake de invoering van een vermogenswinstheffing. De conclusie van het CPB (CPB 2006, p. 57) dat de gevolgen van afschaffing van de hypotheekrenteaftrek met eerbiedigende werking voor bestaande toestanden praktisch gelijk zullen zijn aan afschaffing met onmiddellijke werking, deel ik niet.

73. Shachar 1984, p. 1584-1585.

aanpassing fiscale behandeling eigen woning'.⁷⁴ Uit dit rapport volgt dat de woningmarkteffecten met name afhankelijk zijn van:

- de inhoud van de wetswijziging en het overgangsregime;
- de planningshorizon van belastingplichtigen (lange of korte termijn);
- de vraag- en aanbodelasticiteit van woningen;
- externe factoren die de prijsstelling beïnvloeden;⁷⁵
- substitutiemogelijkheden.

De berekening van de omvang van waardeveranderingen kan derhalve niet in een eenvoudig model worden gegoten en hangt voorts af van een aantal veronderstellingen.⁷⁶

Voor het ontwikkelen van richtlijnen voor behoorlijk overgangsbeleid acht ik van belang dat de wetgever zich realiseert dat wetswijzigingen indirect tot schade kunnen leiden door de waardeveranderingen van bezittingen. Een vroegtijdige aankondiging van de nieuwe regel en/of een overgangsmaatregel kunnen deze waardeveranderingen dempen.

5.2.4.3 *Schade bij derden*

Uit de in par. 5.2.4.2 genoemde voorbeelden blijkt reeds impliciet dat een wetswijziging ook tot schade bij derden kan leiden. Het voorbeeld zoals behandeld leidt tot investeringskosten voor de uitgever van obligatie A. Indien de fiscale behandeling van obligatie A in begunstigende zin zou worden aangepast, kan dit leiden tot een waardedaling van obligatie B. Ook in een verder verwijderd verband kunnen derden nadeel lijden. Als ten gevolge van een ingreep in de hypotheekrenteaftrek de vraag naar woningen tijdelijk afneemt, zal dat bijvoorbeeld ook merkbaar zijn voor makelaars en hypotheekverstrekkers. In par. 5.2.3.2 kwam reeds aan de orde dat derden ook ten gevolge van de afwenteling van belastingen indirect schade kunnen lijden.

De vraag rijst of derden die schade lijden, op grond van het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen beschermd moeten worden. De neveneffecten van wetswijzigingen zullen voorafgaand aan de wetswijziging in het algemeen moeilijk kunnen worden bepaald. Hierop bestaan evenwel uitzonderingen. Bij aanpassingen in de brandstofaccijns per 1 januari 1997 is een voorziening in de wet opgenomen op grond waarvan een tegemoetkomende regeling voor pomphouders in de grensstreek met Duitsland kon worden getroffen.⁷⁷ Dit heeft geresulteerd in de Tijdelijke regeling subsidie tankstations grensstreek Duitsland, op grond waarvan de betreffende pomphouders een

74. CPB 2006, vlg. Shachar 1984, p. 1583.

75. Vgl. de beperking van de hypotheekrenteaftrek in Zweden waarbij de daling van de huizenprijzen werd versterkt door een stijgende rente (CPB 2006, p. 48 en Smit 2005, p. 24-30).

76. Zie hierover ook Lyon en Merrill 2001.

77. Art. VII Wet van 20 december 1996, *Stb.* 1996, 654.

subsidie konden aanvragen naar rato van het aantal verkochte liters brandstof.⁷⁸ Niet duidelijk is echter of deze pomphouders zijn gecompenseerd wegens hun verwachtingen omtrent het voortbestaan van de oude regel of dat daaraan andere – bijvoorbeeld economische – redenen ten grondslag hebben gelegen.

Het communautaire rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel bieden geen ruimte voor de bescherming van de belangen van derden. Beide beginselen beschermen slechts de belastingplichtige zelf.⁷⁹ Gelet op de aard van het rechtszekerheidsbeginsel – het verschaffen van duidelijkheid omtrent de rechtspositie aan de belastingplichtige – dient de insteek van het Hof van Justitie EG mijns inziens ook hier te worden gevolgd. De schade die een derde indirect van een wetswijziging ondervindt, moet derhalve voor de toetsing aan het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen buiten beschouwing worden gelaten. Op grond van het evenredigheidsbeginsel kan het wel gewenst zijn rekening te houden met de gevolgen voor derden (zie par. 8.2.1.2).

5.2.4.4 *Compensatietheorie*

Als een wetswijziging deel uitmaakt van een herzieningsoperatie waarin verschillende wetswijzigingen met elkaar samenhangen, rijst de vraag of per wetswijziging moet worden beoordeeld of er sprake is van schade of dat op het niveau van de herzieningsoperatie moet worden bekeken of belastingplichtigen per saldo nadeel ondervinden. Een beoordeling op het niveau van de herzieningsoperatie is goed mogelijk als een grondslagverbredende maatregel, zoals bijvoorbeeld de beperking van de hypotheekrenteaftrek, gepaard gaat met een verlaging van het belastingtarief. Zo kon de wetgever stellen dat belastingplichtigen van de hiervoor besproken aanpassing van de 35%-regeling (par. 5.2.2.1) in het algemeen geen nadeel zouden ondervinden, wegens de daarbij behorende tariefsverlaging.⁸⁰

De gedachte dat geen sprake is van schade voor zover de nadelen kunnen worden gecompenseerd met voordelen, is ook wel aangeduid als de compensatietheorie.⁸¹ De compensatietheorie dient naar mijn mening slechts te worden toegepast als tegenover belastende maatregelen begunstigende maatregelen staan die op alle belastingplichtigen die nadeel ondervinden van de belastende maatregel van toepassing zijn én die belastingplichtigen (nagenoeg) volledig compenseren voor het nadeel dat zij van de wetswijziging ondervinden. Bij een belastende maatregel in de sfeer van de inkomstenbelasting kan dan worden gedacht aan een tariefsverlaging of een verhoging van de algemene heffingskorting. Indien de begunstigende wetswijziging juist ten goede komt aan de belastingplichtigen die geen nadeel ondervinden van de wetswijziging, kan de

78. Besluit van de Minister van Financiën van 21 juli 1997, nr. ww 97/523M, *Stcrt.* 1997, 138.

79. HvJ EG 29 april 2004, gevoegde nrs. C-487/01 en C-7/02 (*Gemeente Leusden en Holin Groep BV cs.*), *BNB* 2004/260 (concl. A-G Tizzano; m.nt. Zadelhoff), ro. 73 en Kamminga 2005, p. 363.

80. *Kamerstukken II* 1999/2000, 26 727, nr. 7, p. 70.

81. Zie ook P. Kavelaars, zoals geciteerd in *De Greef* 2000, p. 823.

compensatietheorie naar mijn mening geen toepassing vinden.⁸² Compensatie tussen belastingplichtigen onderling doet geen recht aan het beginsel dat gerechtvaardigde verwachtingen geëerbiedigd moeten worden.

5.3 Het criterium van stimulerings- en ontmoedigingsmaatregelen

5.3.1 *Introductie van het criterium*

In par. 4.4.1.1 noemde ik dat volgens Popelier:

‘het gegeven dat het bestaan van een rechtsregel het determinerend criterium was om een beslissing te nemen of dat deze regel zelfs bewust heeft aangespoord om een bepaalde beslissing te nemen,’

een van de criteria is die meewegen bij het beoordelen van vertrouwen. Op grond van dit criterium is eerbiediging van verwachtingen die zijn ontstaan onder het oude regime op zijn plaats indien een rechtsregel heeft aangezet tot bepaalde activiteiten of beslissingen.

Uit jurisprudentie van met name het Bundesverfassungsgericht en het Hof van Justitie EG kan worden afgeleid dat ingeval het bestaan van een rechtsregel het determinerende criterium was om een beslissing te nemen, er eerder sprake kan zijn van gerechtvaardigde verwachtingen.⁸³ Weggeman betoogt in dit kader:⁸⁴

‘In het algemeen mag men er niet vanuit gaan dat regelingen ongewijzigd blijven. Indien men echter op grond van een bestaande regeling in concreto een bepaalde activiteit heeft ondernomen, neemt het vertrouwensbeginsel aan gewicht toe.’

In het belastingrecht wordt het bestaan van de rechtsregel veelal als het determinerende criterium van een beslissing beschouwd indien de oorsprong van de rechtsregel is gelegen in de instrumentele functie van belastingheffing.⁸⁵ Door middel van deze functie probeert de overheid invloed uit te oefenen op bijvoorbeeld het consumptiepatroon, de economische ontwikkeling en de samenstelling van de nationale productie. Indien de stelling juist is dat de instrumentele functie van belastingheffing belastingplichtigen aanzet tot bepaalde handelings-

82. Vgl. Lievaart 1979a, p. 591.

83. Popelier 1997, p. 316-318 en Heukels 1990, p. 167.

84. Weggeman 2001, p. 60.

85. Vgl. Niessen 1997, p. 658 en Gribnau 1997a, p. 809. De mate van juistheid van deze stelling heb ik niet nader onderzocht.

gen, kan ervan worden uitgegaan dat binnen de instrumentele belastingregels de rechtsregel het beslissende element vormt.⁸⁶

Regels die belastingplichtigen proberen aan te zetten tot bepaald gedrag worden ook wel stimulerings- en ontmoedigingsmaatregelen genoemd. Om die reden noem ik het criterium hierna 'het criterium van stimulerings- en ontmoedigingsmaatregelen'. In par. 5.3.2 en 5.3.3 werk ik nader uit in hoeverre stimulerings- respectievelijk ontmoedigingsmaatregelen kunnen bijdragen aan het ontstaan van gerechtvaardigde verwachtingen.

Het criterium van stimulerings- en ontmoedigingsmaatregelen speelt alleen een rol bij de *afschaffing* van een stimuleringsmaatregel of een ontmoedigingsmaatregel (*belastende* respectievelijk *begunstigende* wetswijziging). Bij de *invoering* van deze maatregelen speelt immers niet de vraag of belastingplichtigen mogen verwachten dat het oude regime blijft voortbestaan omdat zij door de wetgever zijn aangezet tot het nemen van een bepaalde beslissing.

5.3.2 Stimuleringsmaatregelen

Binnen alle regels die uiteindelijk bepalen hoeveel de verschuldigde belasting bedraagt, zijn regels te onderscheiden die behoren tot de primaire heffingsfunctie en regels die behoren tot de nevenfuncties van belastingheffing. Belastingheffing kan immers naast de budgettaire functie ook een instrumentele functie of steunfunctie vervullen. Door middel van de instrumentele functie wordt de fiscale regelgeving aangewend voor het realiseren van beleidsdoelstellingen. Door het verlenen van een vrijstelling, een bijzonder tarief of een aftrek van het inkomen probeert de overheid belastingplichtigen te stimuleren tot het ondernemen van bepaalde activiteiten of het nemen van een bepaalde beslissing. Maatregelen die voortvloeien uit de instrumentele functie van belastingheffing worden daarom vaak stimuleringsmaatregelen genoemd.

In het rapport 'Belastingen als beleidsinstrument' definieerde de Algemene Rekenkamer fiscale stimuleringsmaatregelen als:⁸⁷

'een overheidsuitgave in de vorm van een derving of een uitstel van belastingontvangsten die voortvloeit uit een voorziening in de wet voorzover die voorziening niet in overeenstemming is met de primaire heffingsstructuur van de wet en die is gericht op stimulering van specifieke activiteiten van burgers, instellingen en bedrijven.'

In de toelichting op deze definitie wordt opgemerkt dat het stimuleren van bepaald gedrag impliceert dat burgers, instellingen of bedrijven wel een keuze

86. Vgl. Popelier 1997, p. 318 alwaar zij opmerkt: 'Het vertrouwensbeginsel wint derhalve aan relevantie, naarmate een rechtsregel minder algemeen wordt gesteld, maar wordt geconcretiseerd naar bepaalde rechtssubjecten.'

87. *Kamerstukken II* 1998/99, 26 452, nr. 2, p. 12.

moeten hebben om bepaald gedrag al dan niet te vertonen. Als handelingsvrijheid ontbreekt, is er dus geen sprake van een stimuleringsmaatregel. Naar mijn mening is deze aanvulling noodzakelijk om tot een definitie van het begrip 'stimuleringsmaatregel' te komen die overeenstemt met hetgeen in het spraakgebruik daaronder wordt verstaan. Dankzij deze aanvulling vormen zowel de liquidatieverliesregeling (art. 13d Wet VPB 1969) als de inmiddels vervallen regeling voor tijdelijke afwaardering van deelnemingsverliezen (art. 13ca Wet VPB 1969) in mijn visie geen stimuleringsmaatregel meer. Deze regels zetten naar mijn mening niet aan tot bepaald gedrag. Opmerkelijk is dat deze regels door de Algemene Rekenkamer echter wel tot de stimuleringsmaatregelen worden gerekend.⁸⁸

In het vervolg van dit onderzoek ga ik uit van een beperktere opvatting van het begrip 'stimuleringsmaatregel', waarbij derhalve van belang is dat belastingplichtigen vrij zijn om een keuze te maken. In plaats van de term 'stimuleringsmaatregel' worden ook wel de termen 'belastingsubsidie', 'belastinguitgave', 'tax incentive', 'belastingfaciliteit' en 'fiscale faciliteit' gebruikt.⁸⁹ Ik zal in dit onderzoek de term 'stimuleringsmaatregelen' hanteren.

Een groot deel van de stimuleringsmaatregelen dient ervoor om de realisatie van beleidsdoelstellingen mogelijk te maken. Politieke veranderingen leiden veelal tot een verandering van die beleidsdoelstellingen. Enerzijds maakt dit het voortbestaan van reeds bestaande stimuleringsmaatregelen kwetsbaar. Belastingplichtigen zouden er rekening mee moeten houden dat stimuleringsmaatregelen vatbaar zijn voor verandering (zie par. 5.4.3). Anderzijds moet worden voorkomen dat belastingplichtigen de overheid als onbetrouwbaar gaan beschouwen indien fiscaal gedreven producten met een lange looptijd na afschaffing of beperking van een stimuleringsmaatregel veel minder gunstig blijken te zijn. Stevens wijst op dit dilemma:⁹⁰

'(...) [H]et verwijderen van fiscale faciliteiten dreigt soms even slecht door-dacht 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

88. *Kamerstukken II* 1998/99, 26 452, nr. 2, p. 60.

89. Zie voor de achtergrond en de ontwikkeling van deze begrippen Hemels 2005, p. 11-16.

90. Stevens 2002, p. 1328.

het is juist de kunst van regeren een zorgvuldig optimum te zoeken tussen vernieuwende flexibiliteit en waarborgende stabiliteit.'

Het criterium van stimulerings- en ontmoedigingsmaatregelen gaat ervan uit dat de overheid als betrouwbaar te boek wil staan. Bij de *afschaffing* of *beperking* van stimuleringsmaatregelen – een *belastende* wetswijziging – zou de wetgever zich moeten realiseren dat hij belastingplichtigen ten tijde van het bestaan van de stimuleringsmaatregel heeft willen overhalen tot het ondernemen van een bepaalde activiteit of het nemen van een bepaalde beslissing. Indien de wetgever hiermee geen rekening houdt, en daardoor wellicht onbetrouwbaar overkomt, is de kans aanwezig dat belastingplichtigen zich voortaan alleen tot door de overheid gewenste activiteiten en beslissingen laten overhalen indien de kans op nadeel ten gevolge van een wetswijziging gering is. Het nadeel voor de overheid hiervan is dat haar sturingsmogelijkheden afnemen. Voorts zullen belastingplichtigen een hogere 'risicopremie' verlangen in de vorm van aantrekkelijkheid van de stimuleringsmaatregel naarmate zij meer risico lopen.⁹¹

De mate waarin verwachtingen bestaan ten aanzien van het voordeel van een stimuleringsregeling hangt af van het moment waarop de fiscale tegemoetkoming wordt gerealiseerd. In dit verband onderscheid ik drie varianten:

1. de fiscale tegemoetkoming wordt volledig in het jaar van de beslissing verleend;⁹²
2. de fiscale tegemoetkoming wordt verspreid over meer jaren verleend;⁹³ of
3. de fiscale tegemoetkoming wordt pas bij afronding van de activiteit verleend.

1. Fiscale tegemoetkoming in het jaar van de beslissing

Indien de fiscale tegemoetkoming volledig wordt verleend in het jaar waarin de activiteit is gestart of een beslissing is genomen, loopt de belastingplichtige nauwelijks risico van afschaffing van de faciliteit. De tegemoetkoming kan hem immers alleen worden ontnomen indien deze met terugwerkende kracht wordt afgeschaft. Voorbeelden van tegemoetkomingen die volledig in het jaar van de beslissing worden verleend zijn de investeringsaftrek (o.a. art. 3.41 Wet IB 2001), de vorming van een fiscale reserve (art. 3.53 Wet IB 2001) en de bedrijfsfusiefaciliteit (art. 14 Wet VPB 1969). Met betrekking tot de investeringsaftrek wordt bovendien ervan uitgegaan dat deze faciliteit ook niet met terugwerkende kracht kan worden ontnomen, doordat art. 3.51 Wet IB 2001 bepaalt dat

91. Schuver-Bravenboer 2005, p. 127.

92. Logue noemt deze variant een 'up-front credit' (zie Logue 1996, p. 1139), Kaplow spreekt over een 'up-front subsidy' (Kaplow 1986, p. 587) en Goldberg gebruikt de term 'one-time subsidy' (Goldberg 1994, p. 309 e.v.).

93. Logue spreekt hier over een 'installment credit' (Logue 1996, p. 1139) en Goldberg gebruikt de term 'periodic subsidy' (Goldberg 1994, p. 309 e.v.).

de investeringaftrek plaatsvindt volgens de regels voor het tijdvak waarin de investering heeft plaatsgevonden.⁹⁴

Als beslissingen op een langetermijnplanning zijn gebaseerd, loopt de belastingplichtige meer risico. Gedurende de periode waarin hij plannen maakt, vertrouwt hij in beginsel erop aan het einde van die planningsperiode de faciliteit te kunnen benutten. Als voorbeeld kan de versoering van de doorschuivingsfaciliteit in de familiesfeer per 1 januari 2001 worden genoemd (art. 17 Wet IB 1964). Ter zake van deze versoering is een overgangsmaatregel getroffen op grond waarvan in 2001 de oude regeling nog mag worden toegepast.⁹⁵ Een overgangsmaatregel waarin meer rekening wordt gehouden met de planningsperiode die aan bedrijfsovernames vooraf gaat, was naar mijn mening uit oogpunt van rechtszekerheid wenselijk geweest.⁹⁶

2. Fiscale tegemoetkoming verspreid over meer jaren

Bij de meeste stimuleringsmaatregelen wordt de fiscale tegemoetkoming verspreid over meer jaren verleend. Als voorbeeld kunnen worden genoemd de hypotheekrenteaftrek (art. 3.120 Wet IB 2001), de aftrek voor speur- en ontwikkelingswerk (art. 3.77 Wet IB 2001) en de spaarloonregeling (art. 32 Wet LB 1964). Ondanks dat voor al deze faciliteiten geldt dat zij verspreid over meer jaren worden verleend, zijn de gevolgen van afschaffing van de stimuleringsmaatregel voor deze faciliteiten verschillend. De eigenwoningbezitter zal ook na afschaffing van de hypotheekrenteaftrek de verplichtingen aangaande zijn hypotheekovereenkomst moeten nakomen. De afschaffing beïnvloedt derhalve de financiële positie van de belastingplichtige. In jurisprudentie van het Bundesverfassungsgericht wordt bevestigd dat aan het criterium van stimulerings- en ontmoedigingsmaatregelen meer gewicht toekomt indien op basis van een rechtsregel beslissingen zijn genomen die uit hun aard op een lange termijn betrekking hebben.⁹⁷

De afschaffing van de spaarloonregeling heeft daarentegen geen directe financieel nadelige gevolgen. Aan de spaarloonregeling ligt in beginsel geen langlopende verplichting ten grondslag waarvan de belastingplichtige niet zonder schade kan afkomen.⁹⁸ Er kan derhalve een onderscheid worden aangebracht tussen stimuleringsmaatregelen waaraan duursituaties ten grondslag liggen en stimuleringsmaatregelen waarbij duursituaties ontbreken. Zoals aangegeven in par. 5.3.1 is in het eerste geval ook een rol weggelegd voor het criterium van de schade (par. 5.2).

94. Zie ook Verhoeven 2005, p. 13-14. De belastingplichtige heeft deze zekerheid echter niet meer als in een regel die een tijdsaanduiding bevat aanpassingen worden aangebracht. Zie par. 5.4.1.

95. Hfdst. 2 art. I onderdeel Db Inv.w. Wet IB 2001.

96. Zie Schuiver-Bravenboer 2006b, p. 78. Zie ook par. 7.2.1.2.

97. Zie Popelier 1997, p. 317; vgl. Notitie TWK p. 6.

98. Dit is anders indien het spaarloon wordt aangewend voor de voldoening van lijfrentepremies. Zie hierover Koelewijn 2008.

3. Fiscale tegemoetkoming bij afronding van de activiteit

Voorbeelden van stimuleringsmaatregelen waarbij de tegemoetkoming bij de afronding van de activiteit wordt verleend, zijn de landbouwwijziging (art. 3.12 Wet IB 2001) en de stakingsaftrek (art. 3.79 Wet IB 2001). Indien de fiscale tegemoetkoming eerst bij afronding van de activiteit wordt verleend, loopt de belastingplichtige het meeste risico dat hij de faciliteit uiteindelijk niet kan effectueren. Ten opzicht van situatie 1 en 2 komt in dit geval aan het criterium van stimulerings- en ontmoedigingsmaatregelen het meeste gewicht toe. Als de fiscale tegemoetkoming vervalt of wordt beperkt nadat de activiteiten zijn gestart, derft de belastingplichtige over de gehele periode waarin hij de activiteiten heeft uitgevoerd het voordeel van de stimuleringsmaatregel. Bij de beperking van de landbouwwijziging hebben belastingplichtigen dit al ervaren (zie bijlage A).

Bij de invoering van een stimuleringsmaatregel kiest de wetgever er wel eens voor deze maatregel alleen op nieuwe toestanden van toepassing te laten zijn. Als de maatregel ook op bestaande toestanden van toepassing wordt, schiet zij immers haar doel voorbij; bestaande toestanden hoeven niet meer te worden gestimuleerd. Een voorbeeld is de invoering van de startersaftrek voor arbeidsongeschikten in art. 3.78a Wet IB 2001 per 1 januari 2007. Deze regeling is alleen van toepassing op belastingplichtigen die na 31 december 2006 ondernemer worden.⁹⁹ De vraag is of het feit dat het hier om een stimuleringsmaatregel gaat een voldoende rechtvaardiging is voor de onevenredig ongelijke behandeling van ongelijke gevallen die hier lijkt te ontstaan.

5.3.3 Ontmoedigingsmaatregelen

De instrumentele functie van belastingen komt niet slechts tot uitdrukking in stimuleringsmaatregelen, maar ook in ontmoedigingsmaatregelen. De Algemene Rekenkamer definieert het begrip 'fiscale ontmoedigingsregel' in het rapport 'Belastingen als beleidsinstrument' als volgt:¹⁰⁰

'een belastingheffing of een verhoging van een belastingheffing die is gericht op ontmoediging van specifieke activiteiten van burgers, instellingen en bedrijven.'

Uit de toelichting die in het rapport wordt gegeven blijkt dat in aanvulling op deze definitie bovendien van belang is dat burgers, instellingen en bedrijven handelingsvrijheid hebben.

99. Art. XXVII lid 2 Wet van 14 december 2006, *Stb.* 2006, 682 (Belastingplan 2007).

100. *Kamerstukken II* 1998/99, 26 452, nr. 2, p. 12.

De meeste ontmoedigingsregelingen worden getroffen op het terrein van de accijnzen en de milieuheffingen.¹⁰¹ In de sfeer van de inkomsten-, de loon- en de vennootschapsbelasting komen ontmoedigingsregelingen in veel mindere mate voor. Een voorbeeld van een ontmoedigingsregeling in die sfeer is art. 32aa Wet LB 1964, welke bepaling uitkeringen en premies inzake vut-regelingen die op de inhoudingsplichtige drukken als eindheffingsbestanddeel aanmerkt. Het doel van deze regeling is vut-regelingen minder aantrekkelijk te maken.¹⁰²

Op het eerste gezicht zouden bepaalde antimisbruikmaatregelen ook onder de definitie van ontmoedigingsregelingen kunnen vallen. De Algemene Rekenkamer doet dit echter niet. De achterliggende reden hiervan is waarschijnlijk dat antimisbruikmaatregelen beogen belastingontwijking tegen te gaan. De nadruk ligt daarbij op het veiligstellen van de belastingheffing in plaats van uit beleidsmatig oogpunt ontmoedigen van bepaalde activiteiten. Een ontmoedigingsregeling beoogt een bepaalde handeling te voorkomen, maar die handeling is op zich niet als belastingontwijking aan te merken. Om die reden reken ik regels als art. 15ai Wet VPB 1969 (sanctie bij verbreken fiscale eenheid na overdracht van een vermogensbestanddeel) en art. 23a Wet VPB 1969 (strafheffing bij afkoop van pensioen) niet tot de ontmoedigingsregelingen.

Gelet op de aard van ontmoedigingsregelingen, het voorkomen van bepaalde activiteiten, ligt het voor de hand dat deze activiteiten bij aanvang danwel permanent worden ontmoedigd. Het criterium van stimulerings- en ontmoedigingsmaatregelen speelt wat betreft de ontmoedigingsmaatregelen met name een rol bij de *afschaffing of inperking* van deze maatregelen (begunstigende wetswijzigingen dus). Indien de wetgever belastingplichtigen van bepaalde activiteiten heeft willen weerhouden, bijvoorbeeld door het invoeren van een strafheffing als genoemd in art. 32aa Wet LB 1964, wordt het vertrouwen in haar geschonden indien een dergelijke maatregel na verloop van tijd weer wordt afgeschaft.

Bij de *invoering of verzwaring* van een ontmoedigingsmaatregel is van belang te onderkennen dat als de te ontmoedigen activiteiten al zijn gestart, belastingplichtigen niet meer aan de gevolgen van de regeling kunnen ontkomen. Dit geldt temeer indien sprake is van een duursituatie. Als een ontmoedigingsmaatregel ook gaat werken ten aanzien van op het werkingstmoment niet meer ongedaan te maken situaties, schiet hij derhalve zijn doel voorbij.

5.4 Het criterium van verwachtingen ontleend aan de rechtsregel

Het derde criterium dat invulling geeft aan het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen is het criterium van verwachtingen ontleend aan de rechtsregel. Popelier spreekt in deze over het criterium van tijdsaandui-

101. *Kamerstukken II 1998/99*, 26 452, nr. 2, p. 66.

102. *Kamerstukken II 2004/05*, 29 760, nr. 10, p. 75.

dingen in de rechtsregel. Volgens de invulling die zij aan dit criterium geeft, gaat het hier enerzijds om de vraag of aan de inhoud van de regel zelf de verwachting kan worden ontleend dat hij al dan niet zal veranderen en anderzijds om de vraag of zijn veranderlijkheid in de tijd aanleiding geeft tot het ontstaan van verwachtingen omtrent zijn voortbestaan.¹⁰³ Omdat het criterium meer omvat dan de door Popelier gegeven benaming suggereert, duid ik dit criterium aan als het criterium van verwachtingen ontleend aan de rechtsregel. De inhoud van een regel kan verwachtingen wekken vanwege een in die regel vermelde tijdsaanduiding (par. 5.4.1) of door het principe van de rechtsregel (par. 5.4.2). De veranderlijkheid van regels in de tijd komt aan de orde in par. 5.4.3.

5.4.1 *Tijdsaanduidingen in de rechtsregel*

Rechtsregels kunnen op verschillende manieren door tijdsaanduidingen verwachtingen wekken ten aanzien van hun voortbestaan. Ik onderscheid hierna vier categorieën rechtsregels:

- a. regels die een termijn bevatten;
- b. regels waarin de werkingsduur expliciet is vermeld;
- c. regels op basis waarvan voor een in die regel vastgestelde periode een goedkeuring wordt afgegeven; en
- d. regels die terugwerkende kracht verhinderen.

a. Regels die een termijn bevatten

Een regel die een termijn bevat, kan de verwachting wekken dat de regel gedurende die termijn onveranderd kan worden toegepast.¹⁰⁴ Voorbeelden van dit soort rechtsregels zijn de met ingang van 1 januari 2005 vervallen pc-regeling¹⁰⁵ en de met ingang van 1 januari 2006 vervallen regeling voor afwaarderingsverliezen.¹⁰⁶ De pc-regeling bood de werkgever de mogelijkheid om eens per drie jaar een computer en bijbehorende apparatuur belastingvrij aan de werknemer te verstrekken of de kosten daarvan belastingvrij te vergoeden. Dankzij de driejaarstermijn sloten veel werkgevers met werknemers pc-overeenkomsten met een looptijd van drie jaar. Bij het aangaan van die overeenkomst zullen partijen de verwachting hebben gehad dat de regeling nog gedurende ten minste drie jaar kon worden toegepast.

De regeling voor afwaarderingsverliezen stelde de deelnemingsvrijstelling buiten toepassing indien in de eerste vijf jaren na het verwerven van een deelneming een afwaarderingsverlies in aanmerking werd genomen. Vervolgens

103. Popelier 1997, p. 321-323 en Popelier 1999a, p. 185-187.

104. In Schuiver-Bravenboer 2007a heb ik onderzoek gedaan naar overgangsrecht voor termijnbepalingen in de WBR.

105. Art. 11 lid 1 onderdeel p Wet LB 1964; met ingang van 1 januari 2005 met terugwerkende kracht tot 27 augustus 2004 afgeschaft ingevolge de Wet van 16 december 2004, *Stb.* 2004, 653.

106. Art. 13ca Wet VPB 1969; met ingang van 1 januari 2006 met onmiddellijke werking afgeschaft ingevolge de Wet van 15 december 2005, *Stb.* 2005, 684.

werd het afwaarderingsverlies weer teruggenomen – indien de deelneming meer waard werd –, welke terugname maximaal tien jaar kon duren. Aangezien de eerste termijn van vijf jaren geen termijn is waarop overeenkomsten worden afgestemd, kan naar mijn mening van die termijn niet zonder meer worden gezegd dat hij het voortbestaan van de regeling gedurende die periode verzekert. Op het moment dat een afwaarderingsverlies in aanmerking is genomen, kan de belastingplichtige wel ervan uitgaan dat dat verlies zal worden teruggenomen; ook ingeval de regeling tussentijds wordt veranderd of wordt afgeschaft.¹⁰⁷ In deze situatie pleit het bestaan van een termijn dus juist voor het voortbestaan van een belastende regeling en kon bij ‘bestaande toestanden’ niet de verwachting ontstaan dat de nieuwe regel (verlies niet meer aftrekbaar en geen latere bijtelling) ook op hen van toepassing zou worden.

b. Regels waarin de werkingsduur expliciet is vermeld

De tweede categorie van rechtsregels die verwachtingen wekken, zijn rechtsregels waarin de werkingsduur expliciet is vermeld. In beginsel komen deze rechtsregels alleen voor in de vorm van overgangsmaatregelen.¹⁰⁸ Zo bevat hfdst. 2 art. I onderdeel AKad lid 1 Inv.w. Wet IB 2001 een overgangsmaatregel voor koopwoningen met een looptijd tot 1 januari 2031 en bevat hfdst. 2 art. I onderdeel AN lid 1 Inv.w. Wet IB 2001 een overgangsmaatregel voor kapitaalverzekeringen die op grond van het lid 5 van die bepaling met ingang van 14 september 2029 niet meer van toepassing is. Als de werkingsperiode van een maatregel zo nadrukkelijk is vastgelegd, mag een belastingplichtige in beginsel ervan uitgaan dat de regeling in die periode niet in nadelige zin wordt veranderd of wordt afgeschaft. Dit is anders indien een aanpassing reeds vanaf het inwerkingtredingsmoment voorzienbaar is, omdat bijvoorbeeld sprake is van misbruik (par. 5.7.1) of een omissie (par. 5.5).

c. Regels op basis waarvan voor een vastgestelde periode een goedkeuring wordt afgegeven

Rechtsregels op basis waarvan voor een vastgestelde periode een goedkeuring wordt afgegeven, vormen de derde categorie regels. Een voorbeeld vormt de zogenoemde 30%-regeling die is opgenomen in art. 15a lid 1 onderdeel j Wet LB 1964 jo. art. 9 Uitv.besl. LB 1965. Indien de inspecteur naar aanleiding van een verzoek daartoe de 30%-regeling bij voor bezwaar vatbare beschikking van toepassing verklaart, heeft die beschikking in het algemeen een looptijd van tien jaar.¹⁰⁹ Een verandering van de regeling doet de vraag rijzen of reeds afgegeven beschikkingen automatisch worden beëindigd of worden aangepast aan de nieuwe regeling, of dat de afgegeven beschikkingen van toepassing blijven,

107. Voor die situatie is dan ook een overgangsmaatregel in de vorm van eerbiedigende werking getroffen, zie art. V Wet van 15 december 2005, *Stb.* 2005, 684.

108. Art. 9a Wet IB 1964 gold aanvankelijk tot en met 1980. Bij Wet van 2 december 1981, *Stb.* 1981, 722 is de werking van art. 9a toch bestendigd.

109. Art. 9b Uitv.besl. LB 1965.

tenzij zij door de inspecteur worden ingetrokken.¹¹⁰ Voor zover mij bekend, is deze vraag nimmer voorgelegd aan de Hoge Raad. Wel heeft de Hoge Raad zich uitgelaten over de invloed van wetswijzigingen op het vertrouwen dat kan worden ontleend aan uitlatingen van bewindslieden. In HR 21 april 1993 oordeelde de Hoge Raad:¹¹¹

‘(...) dat, indien een wetsebepaling is tot stand gekomen, welke in strijd is met eerder gedane uitlatingen van bewindslieden, dit tot gevolg heeft dat aan die uitlatingen niet meer een in rechte te beschermen vertrouwen kan worden ontleend. (...)’

In het kader van de invoering van de Oort-wetgeving op 1 januari 1990 geeft de Hoge Raad aan dat afspraken die vóór de invoering zijn gemaakt niet individueel door de inspecteur hoefden te worden opgezegd:¹¹²

‘Redengevend voor deze afwijzing zijn de in cassatie niet bestreden vaststellingen van het Hof dat reeds vóór de invoering van de Oort-wetgeving op 1 januari 1990 algemeen bekend was dat er een veel strenger regime inzake de aftrekbaarheid van kosten zou gaan gelden en dat in de Toelichting bij het aangifteformulier inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1990 vermeld staat dat alle afspraken over aftrekposten, waarvan de aftrekbaarheid is beïnvloed door de belastingherziening (bedoeld is ook hier de Oort-wetgeving), zijn vervallen en dat bij twijfel contact kan worden opgenomen met de Belastingdienst.

(...) Gelet op deze omstandigheden geeft het oordeel van het Hof dat belanghebbende niet erop mocht vertrouwen dat eventueel gemaakte afspraken terzake ook na 1 januari 1990 nog zouden gelden en dat de Inspecteur niet gehouden was deze afspraken individueel op te zeggen, niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting en is het toereikend gemotiveerd.’

Indien de Hoge Raad ten aanzien van beschikkingen zou oordelen dat deze bij verandering van wetgeving ‘automatisch’ worden beëindigd, dient het vertrouwen naar mijn mening te worden gehonoreerd tot het moment dat de wetswijziging bekend is geworden.¹¹³ De beschikking blijft van toepassing tot de wer-

110. Zie over deze problematiek onderdeel 6 van mijn commentaar bij HR 8 oktober 2004, nr. 39 612, *NTFR* 2004/1496. Dit arrest ging over de beperking van de 35%-regeling per 1 januari 2001. Aan de vraag hoe het vertrouwen dat is gewekt door de tienjaarstermijn moet worden beëindigd, kwam de Hoge Raad niet toe. De Hoge Raad oordeelde dat belanghebbende in redelijkheid niet mocht verwachten dat bij de aanzienlijke verlaging van het inkomstenbelastingtarief per 1 januari 2001, de 35%-regeling ongemoeid zou worden gelaten. Indien er vertrouwen was gewekt, was dit vertrouwen dus reeds beëindigd.

111. HR 21 april 1993, nr. 28 726, *BNB* 1993/205 (m.nt. Wattel).

112. HR 1 juli 1998, nr. 33 233, *BNB* 1998/278 (m.nt. Zwemmer), ro. 3.5 en 3.6.

113. HR 28 februari 2003, nr. 37 122, *BNB* 2004/59 (concl. A-G Van Kalmthout; m.nt. Slot).

king van de nieuwe regel aanvangt. Als wetswijzigingen het vertrouwen niet 'automatisch' beëindigen, vormen zij een bijzondere omstandigheid op grond waarvan van toezeggingen kan worden teruggekomen.¹¹⁴ Gelet op de onduidelijkheid die hierover bestaat, is het wenselijk dat de wetgever bij wetswijzigingen die gevolgen hebben voor reeds afgegeven beschikkingen een overgangsmaatregel treft op grond waarvan 'oude' beschikkingen worden omgevormd tot 'nieuwe' beschikkingen.¹¹⁵

Overigens ben ik van mening dat een redelijk handelend inspecteur bij het afgeven van een beschikking met een lange looptijd de belastingplichtige zou moeten wijzen op het risico dat de onderliggende regel kan veranderen.¹¹⁶ Dit geldt met name als een wetsvoorstel tot verandering van de betreffende regel inmiddels aanhangig is.

d. Regels die terugwerkende kracht verhinderen

Ten slotte zijn er regels die meebrengen dat toekomstige voorschriften geen terugwerkend effect kunnen hebben voor bestaande toestanden. Voor het regime voor willekeurige afschrijvingen en de investeringsaftrek is in respectievelijk art. 3.39 en art. 3.51 Wet IB 2001 vastgelegd dat het regime van toepassing is dat gold op het moment dat respectievelijk de verplichtingen zijn aangegaan en de investering heeft plaatsgevonden. Door deze bepalingen heeft de wetgever op voorhand zekerheid verschaft. Een aanpassing in het regime voor willekeurige afschrijvingen of in de investeringsaftrek lijkt hierdoor niet met terugwerkende kracht te kunnen worden ingevoerd.¹¹⁷ De hier geboden zekerheid blijkt evenwel schijnzekerheid te zijn als in art. 3.39 of art. 3.51 aanpassingen worden aangebracht. Zo leidde de per 1 januari 2007 aangebrachte beperking van art. 3.39 Wet IB 2001 tot willekeurige afschrijvingen tot maatschappelijk terugwerkende kracht voor belastingplichtigen die afschrijven volgens het 'gewone' afschrijvingsregime.¹¹⁸

5.4.2 *Het systeem achter de regel*

Het principe dat aan een regel ten grondslag ligt, kan verwachtingen wekken ten aanzien van zijn voortbestaan. Binnen de sfeer van de directe belastingen gaat het in dit kader om het principe van totaalwinst alsmede het ne-bis-in-

114. Vgl. HR 16 september 1981, nr. 20 220, *BNB* 1981/308 (m.nt. Scheltens).

115. Vgl. art. 12c Uitv.besl. LB 1965 op grond waarvan '35%-beschikkingen' met ingang van 1 januari 2001 zijn omgezet in '30%-beschikkingen'.

116. Vgl. HvJ EG 22 juni 2006, gevoegde zaken C-182/03 en C-217/03 (*Koninkrijk België en Forum 187 VZW/Commissie*), *V-N* 2006/40.3 inzake een Belgische regeling voor coördinatiecentra waaruit blijkt dat het HvJ EG het van belang acht dat de Commissie rekening houdt met de aard van een regeling – in casu werden beschikkingen afgegeven met een looptijd van tien jaar – en de aanpassingsperiode die betrokkenen nodig hebben.

117. Vgl. Verhoeven 2005, p. 13.

118. Art. I onderdeel E Wet van 30 november 2006, *Stb.* 2006, 631.

idem-beginsel. Het uitgangspunt dat het totaalwinstbeginsel beoogt alle voordelen uit de onderneming te belasten die de belastingplichtige gedurende de bestaansduur van de onderneming behaalt, kan bijvoorbeeld de verwachting doen ontstaan dat een beperking van de mogelijkheden om verliezen over de jaargrens heen te verrekenen niet zullen worden doorgevoerd.

Het ne-bis-in-idem-beginsel speelt een rol als aanpassingen in de deelnemingsvrijstelling worden aangebracht. Dit beginsel beoogt economisch dubbele heffing van een bate in de vennootschapsbelasting te voorkomen. De omstandigheid dat de Hoge Raad de compartimenteringsleer op grond van het ne-bis-in-idem-beginsel bij feitenwijzigingen in de sfeer van de deelnemingsvrijstelling van toepassing acht, doet de verwachting ontstaan dat ook bij wetwijzigingen in de sfeer van de deelnemingsvrijstelling moet worden gecompartmenteerd (zie par. 9.4.1). Bij de uitwerking van de compartimenteringsleer pleit vervolgens het totaalwinstprincipe voor gelimiteerde compartimentering (par. 3.8.2.3).

Naast regels die zijn gebaseerd op een van de genoemde principes wekken overgangsmaatregelen in beginsel de verwachting dat zij van toepassing blijven voor de periode waarop zij betrekking hebben.¹¹⁹ De beoordeling in welk overgangsregime moet worden voorzien vindt plaats in de periode waarin de wetwijziging wordt voorbereid en wordt behandeld in het parlement. De overwegingen op basis waarvan uiteindelijk voor een bepaald overgangsregime wordt gekozen, kunnen in de loop der tijd niet veranderen aangezien de beoordeling plaatsvindt naar de situatie zoals die is ten tijde van het ontwerpen van een overgangsregime. Wel kan na verloop van tijd blijken dat belastingplichtigen worden 'overgecompenseerd', in die zin dat de compensatie die zij in de vorm van gunstig overgangsrecht ontvangen groter is dan de schade die daadwerkelijk wordt geleden. Ook kan naderhand blijken dat de overgangsmaatregel zich leent voor oneigenlijk gebruik of misbruik van wetgeving. Alleen onder dergelijke specifieke omstandigheden kan aanpassing van het overgangsregime naar mijn mening op zijn plaats zijn.

5.4.3 Veranderlijkheid van regels in de tijd

Van een regel die reeds lange tijd bestaat, zonder dat daarin noemenswaardige wijzigingen zijn aangebracht, zal men niet snel verwachten dat hij wordt gewijzigd.¹²⁰ Dit is anders ten aanzien van regels die regelmatig of wellicht zelf jaarlijks aan verandering onderhevig zijn. Indien het doel van een bepaalde regel is dat hij voortdurend wordt aangepast aan economische of maatschappelijke

119. Vgl. Schuver-Bravenboer 2006b, p. 88. De wetgever is van mening dat naarmate de duur van het overgangsrecht langer is, een zwaardere argumentatie nodig is voor handhaving van dat overgangsregime, zie *Kamerstukken I* 1999/2000, 26 727 en 26 728, nr. 202c, p. 60.

120. Zie ook Popelier 1997, p. 321, Popelier 1999a, p. 185 en voor het EU-recht Heukels 1990, p. 170. Fisch 1997, p. 1101 beschrijft dat burgers moeten worden beschermd indien een regel die in 'a state of stable equilibrium' verkeert, wordt aangepast.

ontwikkelingen, kan zeker niet worden gesteld dat een verandering niet werd verwacht.¹²¹ Een gelijke redenering gaat op ten aanzien van stimulerings- en ontmoedigingsregels (par. 5.3) die hun oorsprong vinden in beleidsdoelstellingen. Doordat beleidsdoelstellingen regelmatig worden bijgesteld en aangepast naarmate er verschuivingen optreden in de politiek, worden stimulerings- en ontmoedigingsregels gekenmerkt door een grotere mate van veranderlijkheid. Volgens de Notitie TWK moet op bepaalde onderdelen van het belastingrecht zelfs voortdurend rekening worden gehouden met een verandering van de regelgeving zonder eerbiedigende werking. Als voorbeeld worden conjuncturele en budgettaire regelingen genoemd.¹²² Het is mij niet volledig duidelijk op welke fiscale regels men hierbij het oog heeft gehad. Gelet op de voorbeelden die worden genoemd – de afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk en de regeling voor willekeurige afschrijving – vermoed ik dat men het oog heeft gehad op stimuleringsmaatregelen.

Ook de Hoge Raad acht het onderscheid tussen regels wat betreft hun veranderlijkheid van belang. In HR 7 oktober 1992, nr. 26 974, oordeelt hij:¹²³

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

Om inzichtelijk te maken welke regels juist wel of juist niet aan verandering onderhevig zijn, onderscheid ik acht elementen van belastingwetgeving.¹²⁴ Aan deze elementen ken ik vervolgens een *veranderlijkheidsfactor* toe. Hiermee wil ik aangeven of de regels die behoren tot een bepaalde categorie niet of nauwelijks (veranderlijkheidsfactor = 0), af en toe (veranderlijkheidsfactor = 1) of regelmatig (veranderlijkheidsfactor = 2) worden veranderd. Het is slechts mijn bedoeling om langs deze weg een rangorde aan te brengen. De opzet is niet om de factoren in een formule te stoppen. Belangrijk is dat het slechts gaat om ervaringsregels uit het verleden met betrekking tot de veranderlijkheid van een regel; er wordt geabstraheerd van andere signalen die van invloed kunnen zijn op de vraag of gerechtvaardigde verwachtingen zijn ontstaan.

121. Vgl. o.a. HvJ EG 16 mei 1979, nr. 84/78 (*Tomadini*), ECR 1979, p. 1801, ro. 22 en het Gerecht van Eerste aanleg 15 december 1994, nr. T-489/93 (*Unifruit Hellas Epe*), ECR 1994, p. II-1201, ro. 67.

122. Notitie TWK, p. 5.

123. HR 7 oktober 1992, nr. 26 974, BNB 1993/4 (concl. A-G Moltmaker; m.nt. Van Leijenhorst).

124. Vgl. Schuiver-Bravenboer 2006b, p. 75-76.

Elementen van belastingwetgeving	Veranderlijkheidsfactor
- heffingssubject	0
- bronvoorwaarden	
- heffingssysteem	
- bestaande overgangsmaatregelen	
- inkomensbegrip (m.u.v. aftrekbare kosten)	
- op inkomsten drukkende kosten	1
- aftrekposten (bijv. buitengewone uitgaven)	2
- tarief	
- heffingskortingen	

Wetswijzigingen op het terrein van het heffingssubject, de bronvoorwaarden, het heffingssysteem, bestaande overgangsmaatregelen en het inkomensbegrip (excl. aftrekbare kosten) doen zich zelden voor.¹²⁵ Dit rechtvaardigt een veranderlijkheidsfactor van nihil. Op grond van het criterium 'Verwachtingen ontleend aan de rechtsregel' behoeven belastingplichtigen derhalve niet op hun hoede te zijn voor wijzigingen in regels die behoren tot één van deze elementen van belastingwetgeving.¹²⁶

In de mate waarin de kosten die worden gemaakt ter verwerving, inning en behoud van inkomsten alsmede uitgaven in de winstfeer in aanmerking kunnen worden genomen, worden af en toe aanpassingen aangebracht. Om die reden heb ik aan dit element van belastingwetgeving een veranderlijkheidsfactor van één toegekend. Het criterium 'verwachtingen ontleend aan de rechtsregel' veronderstelt dat belastingplichtigen er niet op rekenen dat de aftrekbaarheid van op inkomsten drukkende kosten immer ongewijzigd zullen voortbestaan. Men hoeft evenwel niet steeds bedacht te zijn op een wetswijziging.

In aftrekposten, tarieven en heffingskortingen worden met enige regelmaat aanpassingen aangebracht. De regels die vormgeven aan de mogelijkheid tot het in aanmerking nemen van aftrekposten (niet zijnde zogenoemde verwervingskosten) en heffingskortingen vinden vaak hun oorsprong in de instrumentele functie van belastingheffing. Hierdoor zijn zij sterk afhankelijk van de beleidsdoelstellingen die een regering heeft en zijn zij in hogere mate aan verandering onderhevig.¹²⁷ Bij gebruikmaking van dit soort regels moet de belastingplichtige zich dus altijd realiseren dat de regeling in de toekomst kan worden afgeschaft. Ook met geringe tariefaanpassingen moet de belastingplichtige altijd rekening houden. Belastingtarieven worden immers regelmatig aangepast, zodat op grond van het criterium van 'verwachtingen ontleend aan de rechtsre-

125. Zie m.b.t. aanpassingen in de subjectieve belastingplicht ook Lubbers 2004, p. 13, m.b.t. aanpassingen in vrijstellingen HR 7 oktober 1992, nr. 26 974, *BNB* 1993/4 (concl. Moltmaker; m.nt. Van Leijenhorst).

126. Vanaf het moment dat een wetswijziging op grond van het in par. 5.6 te bespreken voorzienbaarheids criterium voorzienbaar wordt, wordt deze status doorbroken.

127. Vgl. Popelier 1997, p. 325 en Lubbers 2004, p. 13.

gel' er geen aanleiding is verwachtingen van belastingplichtigen te beschermen ingeval er een tariefsverhoging plaatsvindt die de gebruikelijke tariefsaanpassing niet overschrijdt.¹²⁸

5.5 Het criterium van de onduidelijke rechtstoestand

Een zesde criterium dat door Popelier wordt onderscheiden om vertrouwen te beoordelen is 'het criterium van de onduidelijke rechtstoestand' (par. 4.4.1.1). Dit criterium houdt in dat het vertrouwen op het voortbestaan van een onduidelijke, ongeldige of verwarrende regel weinig beschermenswaardig is. Als een regel heel onduidelijk is of leemten heeft, kan men niet stellen dat verwacht wordt dat deze situatie gehandhaafd zal blijven.¹²⁹ Hierna ga ik nader in op de vraag onder welke omstandigheden een omissie kan leiden tot het ontstaan van gerechtvaardigde verwachtingen op het voortbestaan van de oude regel. Dat verwacht mag worden dat een *ongeldig* verklaarde regel wordt hersteld, werk ik uit in par. 5.6.5.

Indien duidelijk is dat de wetgever bij de totstandkoming van een wettekst een fout heeft gemaakt, is sprake van een evidente omissie.¹³⁰ De vraag rijst wat onder een evidente omissie kan worden verstaan. Naar mijn mening vallen hieronder niet alleen verschrijvingen maar ook foutieve verwijzingen en wets-systematische fouten. Bij een wetssystematische fout kan worden gedacht een voordeel dat altijd werd belast, doch na een herziening – zonder nadere toelichting – buiten de heffingsgrondslag wordt gelaten. Bij een evidente omissie mag er in beginsel niet op worden vertrouwd dat deze in stand wordt gelaten. Om die reden is ten aanzien van evidentie omissies algemeen aanvaard dat met terugwerkende kracht tot het moment dat de fout is ingevoerd herstel kan plaatsvinden.¹³¹

Een omissie in de wettekst is evenwel niet altijd een evidente omissie en leidt niet onverkort ertoe dat er geen verwachtingen zijn gewekt. Met betrekking tot het herstel van fouten in het kader van de Belastingherziening 2001 heeft de Raad van State enkele uitgangspunten gegeven.¹³² Reparatie met terugwerkende kracht tot de invoeringsdatum is volgens de Raad van State toegestaan als:

128. Zie ook HR 7 mei 1997, nr. 31 920, *BNB* 1997/211 (m.nt. Van Leijenhorst) en Hof Arnhem 16 maart 2004, nr. 02/03496, *V-N* 2004/30.29 inzake heffingen van lagere overheden en *Kamerstukken II* 1996/97, 24 761, nr. 7, p. 13 inzake de verhoging van het ab-tarief.

129. Popelier 1997, p. 326-327, Popelier 1999a, p. 191-192 en Berger 2002, p. 99-100.

130. De door de wetgever zo nu en dan gebruikte term 'kenbare evidente omissie' acht ik een tautologie.

131. Zie o.a. Popelier 1999a, p. 191, HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-248/89 (*Cargill*), *ECR* 1991, p. I-2987 en Heukels 1990, p. 184. McIntyre neemt een soepeler standpunt in, zie McIntyre 1976, p. 7.

132. *Kamerstukken II* 2001/02, 28 487, nr. A, p. 3.

- het gaat om ondergeschikte wetswijzigingen die redelijkerwijs verwacht mochten worden omdat zij duidelijk uit het in de wet vastgelegde stelsel voortvloeien of omdat zij duidelijk kenbare fouten en omissies herstellen;¹³³
- de wetswijziging samenhangt met de invoering van een wet waarop de wetswijziging betrekking heeft; en
- de reparatie binnen een jaar na de inwerkingtreding van de wet aan haar is voorgelegd.

Uit het laatstgenoemde uitgangspunt leid ik af dat de Raad van State de regel hanteert dat de gerechtvaardigheid van verwachtingen op het voortbestaan van de oude regel toeneemt naarmate het herstel van een omissie langer op zich laat wachten.¹³⁴

Het herstel van een omissie vindt evenwel niet altijd plaats door middel van een zelfstandige herstelwet. Bij de wijziging in het kader van de Belastingherziening 2001 van de regels met betrekking tot de buitenlandse belastingplicht in de Wet VPB 1969 waren aanmerkelijkbelangschuldvorderingen buiten schot gebleven. Aan het einde van het jaar 2001 werd deze omissie bij nota van wijziging met terugwerkende kracht tot 1 januari 2001 hersteld. Doordat de reparatie door middel van een nota van wijziging aan het Belastingplan 2002 was toegevoegd, heeft de Raad van State geen advies kunnen uitbrengen. Het feit dat de hiervoor genoemde omissie met terugwerkende kracht zou worden hersteld, zonder dat de Raad van State zich hierover kon uitspreken, vormde voor een aantal leden van de Eerste Kamer de aanleiding voor het indienen van een motie.¹³⁵ In de motie werd de staatssecretaris verzocht om voor fiscale wetswijzigingen die terugwerkende kracht bevatten (ten nadele van de belastingplichtigen) altijd eerst het advies van de Raad van State in te winnen alvorens deze voor te leggen aan de Staten-Generaal.¹³⁶ Nadat de staatssecretaris van Financiën had aangegeven dat hij de motie ondersteunde, werd de motie ingetrokken. Stevens stelde vast:¹³⁷

‘Dat betekent dat in de toekomst niet meer bij nota van wijziging terugwerkende kracht wordt opgenomen in wetsvoorstellen.’

133. Zie over het vereiste van kenbaarheid van de fouten ook Notitie SV p. 4.

134. Opvallend is in dit verband dat art. 3.82 onderdeel c Wet IB 2001 (uitkering uit een pensioenregeling internationale organisaties) bij inwerkingtreding van de Fiscale onderhoudswet 2004 met terugwerkende kracht tot 1 januari 2001 in de Wet IB 2001 opgenomen zonder dat de Raad van State hier in haar advies een opmerking over heeft gemaakt.

135. De motie Stevens c.s., *Kamerstukken I* 2001/02, 28 034, nr. 123c.

136. In een advies aan de Minister van Justitie van 7 oktober 2005 adviseert de Raad van State nota's van wijziging voortaan ter advisering aan de Raad voor te leggen; zie *Kamerstukken II* 2005/06, 30 300 VI, nr. 169, p. 6. Zie ook aanwijzing 277 AR.

137. *Handelingen I* 2001/02, nr. 12, p. 628.

Ik deel de opvatting van de Raad van State dat in geval van een kenbare omissie belastingplichtigen niet ervan uit mogen gaan dat die omissie in stand wordt gelaten. Na afloop van het jaar waarin de omissie in werking is getreden neemt het vertrouwen op het voortbestaan van de omissie gestaag toe. De wetgever dient derhalve adequaat te handelen. Als hij dat niet doet, kan dat ertoe leiden dat – gelet op de eventueel aanwezige verwachtingen – herstel van de omissie met terugwerkende kracht tot het moment van inwerkingtreding leidt tot schending van het rechtszekerheidsbeginsel. Het voorkomen hiervan vormt voor de wetgever een stimulans om evidente omissies in de wet zo spoedig mogelijk nadat zij zijn ontdekt te herstellen.¹³⁸

Indien de fout *niet* kenbaar is, kan niet worden gezegd dat op grond van de fout rekening moet worden gehouden met een wetswijziging.

5.6 Het criterium van de voorzienbaarheid van wetswijzigingen

5.6.1 Inleiding

In par. 4.4.1.1 heb ik een aantal factoren genoemd die Popelier hanteert bij het beoordelen van vertrouwen. Van deze factoren knoopt een aantal niet zozeer aan bij de aard van de bestaande regel, maar bij gebeurtenissen en ontwikkelingen die ervoor zorgen dat een wetswijziging voorzienbaar wordt. Ik doel op 'het criterium van de juridische context' en 'het criterium van de externe omstandigheden'.

Vanaf het moment dat een wetswijziging volledig voorzienbaar is, kunnen geen gerechtvaardigde verwachtingen op het voortbestaan van de oude regel meer ontstaan. Dit uitgangspunt komt ook in jurisprudentie inzake de toetsing van lagere regelgeving naar voren.¹³⁹ Het moment van voorzienbaar worden vormt hiermee een belangrijk aanknopingspunt voor het prikken van een datum waarop de werking van de nieuwe regel in principe kan aanvangen of de bescherming van bestaande toestanden kan ophouden zonder dat het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen wordt geschonden. In de Notitie TWK wordt dit het tijdselement genoemd. Ik gebruik deze term niet omdat als het gaat om voorzienbaarheid lang niet altijd één moment in de tijd is aan te wijzen. Voorts wordt in de Notitie TWK de term 'tijdselement' geplaatst tegenover de term 'inhoudelijk element'. Mijns inziens leidt dit tot verwarring omdat de voorzienbaarheid van wetswijzigingen ook kan worden bepaald door een inhoudelijk element, zoals de aankondiging van een wetswijziging bij persbericht. In dit opzicht gebruikt de staatssecretaris van Financiën de term 'inhoudelijk element' terecht om aan te geven of terugwerkende kracht

138. Zo ook Logue 1996, p. 1164.

139. Zie bijv. HR 24 oktober 1984, nr. 22 456, *BNB* 1985/59 (m.nt. Hofstra); Rb. Den Haag 30 augustus 2007, nr. AWB 06/170, *Belastingblad* 2008/985 (m.nt. Kruimel).

gerechtvaardigd is. Een duidelijk onderscheid tussen het 'tijds-element' en het 'inhoudelijk element' is er dan evenwel niet.

In de Notitie TWK wordt opgemerkt dat de grens van de terugwerkende kracht veelal zal moeten samenvallen met de datum waarop van de betrokkenen redelijkerwijs kan worden gevergd dat zij, voorafgaand aan de inwerking-tredingsdatum, met de verandering in de regelgeving rekening konden houden.¹⁴⁰ Ook ter beantwoording van de vraag of maatschappelijk en materieel terugwerkende kracht toelaatbaar zijn, is het evenwel van belang vast te stellen vanaf welk moment de wetswijziging in een bepaalde mate voorzienbaar was.¹⁴¹ Maatschappelijk terugwerkende kracht kan overigens alleen ontstaan ten aanzien van verwachtingen die werden gevormd vóórdat een wetswijziging volledig voorzienbaar werd. Ná het volledig voorzienbaar worden van een wetswijziging konden belastingplichtigen bij het vormen van hun verwachtingen immers met het nieuwe regime rekening houden.

Voorzienbaarheid speelt evenwel niet alleen een rol bij belastende wetswijzigingen. Bij begunstigende wetswijzigingen kan voorzienbaarheid resulteren in een negatief aankondigingseffect (par. 8.2.1.1).

Een wetswijziging wordt veelal niet van het ene op het andere moment volledig voorzienbaar. Vaak leidt een bepaalde gebeurtenis tot een toename van de voorzienbaarheid van een wetswijziging. Om een rangorde tussen de verschillende gebeurtenissen en ontwikkelingen te kunnen aanbrengen, introduceer ik in par. 5.6.2 de *voorzienbaarheidsfactor*. In die paragraaf zal ik tevens argumenteren waarom ik bij het toekennen van factoren onderscheid zal maken tussen particulieren en rechtspersonen/ondernemers.

Binnen de context van dit onderzoek pas ik de hiervoor genoemde criteria van Popelier aan en vul ze voorts aan met een aantal voor het belastingrecht relevante criteria. Ik maak hierna onderscheid tussen de volgende categorieën:

- 'overheids' signalen die voorafgaan aan de aankondiging van een wetsvoorstel (par. 5.6.3);
- signalen bij de aankondiging, indiening en behandeling van een wetsvoorstel (par. 5.6.4);
- voorzienbaarheid ten gevolge van rechtspraak (par. 5.6.5);
- voorzienbaarheid gelet op externe omstandigheden (par. 5.6.6);
- declaratieve wijzigingen (par. 5.6.7).

5.6.2 Voorzienbaarheid als uitvloeisel van gebeurtenissen

Vanaf het moment dat een wetswijziging volledig voorzienbaar is geworden, mogen belastingplichtigen er niet meer op vertrouwen dat de oude regel blijft voortbestaan. Gerechtvaardigde verwachtingen op het voortbestaan van de

140. Notitie TWK, p. 4; zo ook de toelichting op aanwijzing 167 AR.

141. Vgl. HvJ EG 11 juli 1991, nr. C-368/89 (*Crispoltoni*), ECR 1991, p. I-3695, ro. 17.

oude regel kunnen daardoor geen betrekking hebben op de periode ná het voorzienbaar worden van een wetswijziging. Naast voorzienbaarheid is het van belang dat wetswijzigingen kenbaar zijn. Ten aanzien van wetswijzigingen die wel worden verwacht, maar waarvan de inhoud nog niet volledig bekend is, kan immers niet worden verondersteld dat belastingplichtigen hierop anticiperen (par. 5.2.2.1). De kenbaarheid van een wetswijziging wordt mede gestuurd door de formele beginselen van behoorlijk overgangsbeleid die in hfdst. 9 aan de orde komen.

De voorzienbaarheid wordt bepaald aan de hand van verschillende gebeurtenissen die zich voordoen. Dit zijn meer subjectieve elementen van het vertrouwensbeginsel die geen verband houden met het oude recht, aan de hand waarvan belastingplichtigen steeds een inschatting moeten maken of een wetswijziging op komst is. In de Notitie TWK wordt dit proces aangeduid als het tijdslement. Een moeilijkheid hierbij is dat iedere belastingplichtige de invloed van relevante gebeurtenissen op voorzienbaarheid anders zal inschatten. Om uiteindelijk een objectief beoordelingskader voor behoorlijk overgangsbeleid te kunnen formuleren, is het van belang om de mogelijke verschillen in reacties te groeperen. Om die reden breng ik hierna een onderscheid aan in hoedanigheid van belastingplichtigen (par. 5.6.2.1).

Tussen niet-voorzienbaar en volledig-voorzienbaar bevindt zich soms een schemerige periode. In die periode is een wetswijziging slechts in bepaalde mate voorzienbaar. Een beperkte mate van voorzienbaarheid zou kunnen betekenen dat gerechtvaardigde verwachtingen op het voortbestaan van de oude regel die in de schemerige periode zijn ontstaan slechts gedeeltelijk worden geëerbiedigd. Om het criterium van voorzienbaarheid praktisch toepasbaar te maken, breng ik een rangorde aan in de verschillende gebeurtenissen die de mate van voorzienbaarheid van een wetswijziging bepalen. Deze rangorde breng ik tot stand door aan de verschillende gebeurtenissen een voorzienbaarheidsfactor toe te kennen (par. 5.6.2.2).

5.6.2.1 *De hoedanigheid van de belastingplichtige*

Bij het bepalen van de mate waarin een wetswijziging op een bepaald moment voorzienbaar is, moet naar mijn mening rekening worden gehouden met de hoedanigheid van de belastingplichtige. In de literatuur is dit aspect tot op heden niet zozeer als onderdeel van het rechtszekerheidsbeginsel erkend. In verschillende bronnen zijn evenwel aanwijzingen te vinden dat de hoedanigheid van de belastingplichtige van belang is bij het bepalen van de mate waarin met gerechtvaardigde verwachtingen rekening moet worden gehouden. Deze bronnen werk ik hierna uit.

In de Notitie TWK wordt opgemerkt dat zeker een ondernemer ten aanzien van bepaalde regelingen voortdurend rekening moet houden met wetswijzigingen:¹⁴²

142. Notitie TWK p. 5.

‘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* (curs. *MSB*), 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.’

Deze passage in de Notitie TWK gaat over de veranderlijkheid van regels in de tijd (par. 5.4.3) en niet over het moment waarop een wetswijziging voorzienbaar wordt. Ik meen echter dat de uitlating van de staatssecretaris van Financiën onverkort op de voorzienbaarheidstoets van toepassing is. Als ondernemers ten aanzien van bepaalde regelingen worden geacht voortdurend rekening te moeten houden met wijzigingen, mag er in mijn visie van uit worden gegaan dat zij ook alert moeten zijn op gebeurtenissen die een wetswijziging direct of indirect aankondigen.

Dat de hoedanigheid van de belastingplichtige een rol speelt bij het beoordelen van de beschermenswaardigheid van verwachtingen van veranderingen, lijkt ook door het Hof van Justitie EG te worden erkend. In de niet-fiscale zaak *Racke* oordeelde het Hof van Justitie EG:¹⁴³

‘Het is inherent aan het stelsel der monetaire compenserende bedragen, dat de *handelaars* (curs. *MSB*) erop bedacht moeten zijn dat elke belangrijke wijziging van de monetaire situatie kan leiden tot uitbreiding van het stelsel tot nieuwe groepen produkten en tot vaststellen van nieuwe bedragen.’

Ook in de literatuur is een basis te vinden voor de gedachte dat de hoedanigheid van de belastingplichtige een rol speelt bij het beoordelen van de gerechtvaardigdheid van verwachtingen op het voortbestaan van de oude regel. Lievaart merkt naar aanleiding van een publicatie van Leyten op dat de mate van verwachting onder andere wordt bepaald door de *persoonlijke situatie* van degene die de verwachting koestert.¹⁴⁴ Happé en Pauwels nemen enige voorzichtigheid in acht en vermelden:¹⁴⁵

‘Het zou kunnen zijn dat de wetgever geneigd is relatief een zwaarder gewicht toe te kennen aan verwachtingen van belastingplichtigen in de particuliere sfeer dan aan die van belastingplichtigen in de economische sfeer.’

Wat zij verstaan onder ‘economische sfeer’ is niet geheel duidelijk. Ik veronderstel dat hiermee ondernemers en rechtspersonen worden bedoeld.

143. HvJ EG 25 januari 1979, nr. 98/78 (*Racke*), ECR 1979, p. 69.

144. Lievaart 1979a, p. 589.

145. Happé en Pauwels 2005, p. 75.

Logue geeft aan dat waarschijnlijk alleen bedrijven en goed toegeruste particulieren die zich laten bijstaan door uitstekende belastingadviseurs in staat zijn om veranderingen te voorzien.¹⁴⁶ Minister Hofstra betoogde in 1958:¹⁴⁷

‘dat voor de belastingplichtige, die zich door een bekwaam *deskundige* (curs. *MSB*) heeft doen voorlichten, een wijziging in de jurisprudentie zelden, zo al ooit, een volkomen verrassing zal zijn.’

Met betrekking tot de beoordeling van de voorzienbaarheid en de toegankelijkheid van een regel gaat het EHRM ervan uit dat een rechtspersoon zich laat bijstaan door een adviseur.¹⁴⁸

‘A law may still satisfy the requirement of foreseeability even if the person concerned has to take appropriate legal advice to assess, to a degree that is reasonable in the circumstances, the consequences which a given action may entail (see, among other authorities, the *Tolstoy Miloslavsky v. the United Kingdom* judgment of 13 July 1995, Series A no. 316-B, p. 71, para. 37). This is particularly true in relation to persons carrying on a professional activity, who are used to having to proceed with a high degree of caution when pursuing their occupation. They can on this account be expected to take special care in assessing the risks that such activity entails.’

en: ¹⁴⁹

‘In addition, taking into consideration that the applicant company as a *legal entity* (curs. *MSB*), contrary to an individual taxpayer, could and should have consulted the competent specialists, the publication of the Regulations in the Financial Bulletin was sufficient.’

Op basis van het hiervoor behandelde lijkt er voldoende draagvlak te zijn voor de gedachte dat de hoedanigheid van de belastingplichtige een rol speelt bij het beoordelen van de mate van voorzienbaarheid van een wetswijziging. De conclusie dat op bepaalde belastingplichtigen een zwaardere verantwoordelijkheid rust wat betreft het inschatten van de kans op een wetswijziging, leidt er mijns inziens toe dat van diezelfde belastingplichtigen in sterkere mate wordt verwacht dat zij een wetswijziging op een bepaald moment in de tijd voorzien. De vraag is evenwel welk onderscheid kan worden aangebracht. Hiervoor werd enerzijds onderscheid gemaakt tussen ondernemers/rechtspersonen en particulieren en anderzijds tussen belastingplichtigen die zich wel en belasting-

146. Logue 2003, p. 231.

147. *Kamerstukken I* 1958/59, 4080, nr. 7a, p. 5.

148. EHRM 15 november 1996, nr. 17862/91 (*Cantoni/Frankrijk*), *RJ&D* 1996-V, ro. 35.

149. EHRM 9 november 1999, nr. 26449/95 (*Špaček s.r.o./Tsjechische Republiek*), www.echr.coe.int.

plichtigen die zich niet laten bijstaan door een adviseur. Nu het in feite gaat om de vraag of er een groep belastingplichtigen is te onderscheiden die beter in staat zijn om wetswijzigingen te voorzien dan andere belastingplichtigen, acht ik een onderscheid tussen belastingplichtigen met en zonder adviseur het meest zuiver. Gelet op de doelstelling van dit onderzoek – het ontwikkelen van vuistregels voor het voeren van fiscaal overgangsbeleid – dient de werkelijkheid evenwel geobjectiveerd te worden. Een model waarin van belang is of een belastingplichtige al dan niet een adviseur heeft, werkt afwijkend gedrag immers in de hand.¹⁵⁰ Indien de stelling juist is dat ondernemers en rechtspersonen in de regel een adviseur raadplegen terwijl particulieren dat niet doen, zou een onderscheid tussen particulieren en ondernemers/rechtspersonen een acceptabel en hanteerbaar onderscheid vormen. Het onderzoek naar procesvertegenwoordiging in belastingzaken dat in 1993 in opdracht van de NOB is uitgevoerd geeft geen duidelijkheid over deze stelling. Wel blijken uit het onderzoek onder andere de volgende cijfers:¹⁵¹

Belastingwet	% procesvertegenwoordiging				
	1986	1987	1988	1989	1990
Inkomstenbelasting	65	61	67	65	61
Loonbelasting	69	73	74	85	78
Vennootschapsbelasting	94	87	93	93	94

Op basis van deze onderzoeksresultaten zou – met enige voorzichtigheid – kunnen worden geconcludeerd dat de hiervoor vermelde stelling – dat met name ondernemers en rechtspersonen een adviseur raadplegen terwijl particulieren dat niet doen – juist is. De belanghebbenden in de rechtszaken inzake de loon- en vennootschapsbelasting zullen in beginsel ondernemer of rechtspersoon zijn. De percentages laten zien dat zij in de meeste gevallen worden bijgestaan door een advocaat of adviseur. Hierbij dient echter een aantal kanttekeningen te worden geplaatst. Ten eerste zijn de cijfers nogal gedateerd en geven zij voorts geen inzicht in het onderscheid tussen particulieren en ondernemers/natuurlijke personen. Ten tweede heeft het onderzoek slechts betrekking op procesvertegenwoordiging en laat het derhalve niet zien of rechtspersonen regulier een adviseur raadplegen.

Ondanks het gebrek aan cijfermateriaal op dit punt acht ik het aannemelijk dat ondernemers en rechtspersonen in de regel worden bijgestaan door een adviseur. Dit rechtvaardigt mijns inziens de veronderstelling dat ondernemers

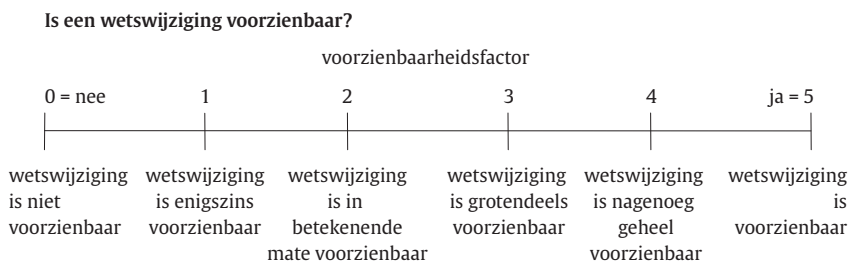
150. Vgl. Den Boer in zijn annotatie bij *BNB* 2003/345 waarin hij vermeldt: 'Inmiddels heeft het kenbaarheidsvereiste een pervers kantje: het stelt een premie op het zich "van de domme houden" (en vooral geen belastingadviseur raadplegen als het aanslagbiljet binnenkomt).'

151. NOB 1993, p. 47.

en rechtspersonen – anders dan particulieren – beter in staat zullen zijn zich te informeren over mogelijke wetswijzigingen. Bij het vaststellen van de mate waarin een bepaalde gebeurtenis de voorzienbaarheid van een wetswijziging beïnvloedt, zal ik dan ook onderscheid maken tussen particulieren en ondernemers/rechtspersonen.

5.6.2.2 De voorzienbaarheidsfactor

Om de mate van voorzienbaarheid van een wetswijziging te kunnen bepalen, ken ik aan ‘gebeurtenissen’ die tot een verandering in de voorzienbaarheid leiden een *voorzienbaarheidsfactor* toe. Ik beoog hiermee niet om elke gebeurtenis in een afzonderlijk ‘hokje’ te plaatsen, doch wil hiermee slechts een rangorde tussen verschillende gebeurtenissen aanbrengen. Een *lage* voorzienbaarheidsfactor geeft aan dat de desbetreffende gebeurtenis niet of nauwelijks ertoe leidt dat de op die gebeurtenis volgende wetswijziging voorzienbaar is. Een belastingplichtige hoeft in dat geval (nog) geen rekening te houden met een wetswijziging. Een *hoge* voorzienbaarheidsfactor duidt erop dat een wetswijziging voorzienbaar is en belastingplichtigen geacht worden juist wel rekening te houden met een wetswijziging. Met betrekking tot de toekenning van voorzienbaarheidsfactoren hanteer ik hierna de volgende schaalverdeling:



In par. 5.6.3 t/m par. 5.6.7 werk ik voor verschillende categorieën gebeurtenissen uit of, en zo ja, in hoeverre zij de voorzienbaarheid van wetswijzigingen beïnvloeden. Na een inhoudelijke behandeling van de gebeurtenis geef ik de mate waarin zij ertoe leidt dat een wetswijziging voorzienbaar is aan met een voorzienbaarheidsfactor. Daarbij zal ik – zoals aangekondigd in par. 5.6.2.1 – in voorkomende gevallen onderscheid maken tussen particulieren en ondernemers/rechtspersonen. Een samenvattend overzicht heb ik opgenomen in de conclusie van dit hoofdstuk.

5.6.3 ‘Overheids’signalen die voorafgaan aan de aankondiging van een wetsvoorstel

Een van de uitgangspunten waarop de in dit proefschrift te ontwikkelen richtlijnen zijn gebaseerd, is het uitgangspunt dat belastingplichtigen worden geacht

rationeel te werk te gaan (par. 5.2.2.1). Eén onderdeel van het rationeel denken is dat belastingplichtigen bij het afwegen van beslissingen geacht worden goed gebruik te maken van beschikbare informatie. Lubbers stelt in dit verband dat van de burger mag worden verlangd dat hij openstaat voor signalen met betrekking tot mogelijke toekomstige veranderingen in fiscale regels.¹⁵² De vraag rijst om welke signalen het gaat. Van der Vlies lijkt van mening te zijn dat het noodzakelijk is dat de signalen afkomstig zijn van de overheid.¹⁵³

‘De voorzienbaarheid van de terugwerkende kracht als element voor de toelaatbaarheid ervan is een dubieus vereiste, als de informatie over mogelijkheid en waarschijnlijkheid niet van overheidswege duidelijk wordt verstrekt. Zij trekt een wissel op de capaciteit van betrokkenen om in te schatten in hoeverre allerlei speculaties juist zijn.’

Deze signalen behoeven volgens haar niet rechtstreeks aan de betrokkenen te zijn gericht;¹⁵⁴

‘Inlichtingen over de komende wijzigingen behoeven niet rechtstreeks aan betrokkenen te worden verstrekt door de overheid. Het is voldoende dat zij aan betrokkenen op een of andere manier bekend zijn.’

Lubbers is van mening dat belastingplichtigen ook voor andere signalen dan die van de overheid dienen open te staan. Ik volg dit standpunt. Ten aanzien van de fiscale behandeling van rente van schulden die zijn aangegaan ter verwerving van een eigen woning merkt hij op:¹⁵⁵

‘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.’

Openbare discussies voorafgaand aan de daadwerkelijke indiening van een wetsvoorstel, worden vaak aangewakkerd door het verschijnen van een rapport van een adviescommissie. Het verschijnen van een rapport is dikwijls de aanleiding voor deskundigen om hun mening te ventileren. De media zorgen er vervolgens voor dat de openbare discussie gaat lopen. Hierna behandel ik een aantal signalen die indirect van de overheid afkomstig zijn. Centraal staat de vraag of, en zo ja, in hoeverre die signalen ertoe leiden dat een wetswijziging voorzienbaar wordt. Aan de orde komen:

152. Lubbers 2004, p. 12.

153. Van der Vlies 1984, p. 209.

154. Van der Vlies 1984, p. 208.

155. Lubbers 2004, p. 12. Vgl. par. 5.6.6.1.

- rapporten van adviescommissies (par. 5.6.3.1);
- nota's van overheidswege (par. 5.6.3.2);
- onderzoeken van de Europese Commissie (par. 5.6.3.3);
- richtlijnen van de Raad van de Europese Unie (par. 5.6.3.4), en
- beleidsregels (par. 5.6.3.5).

In par. 5.6.6 komt de invloed van externe omstandigheden, zoals de media aan de orde.

5.6.3.1 *Rapporten van adviescommissies*

Voor de beantwoording van de vraag aan welke adviescommissies gewicht moet worden toegekend, maak ik onderscheid tussen 1. privaatrechtelijke adviescommissies en 2. publiekrechtelijke adviescommissies of adviescommissies die door de overheid zijn geïnitieerd.

Het verschijnen van een rapport van een privaatrechtelijke adviescommissie¹⁵⁶ leidt in mijn visie in beginsel niet tot een verhoging van de voorzienbaarheid van een wetswijziging. Alleen indien het onderzoek op uitdrukkelijk verzoek van het kabinet heeft plaatsgevonden, zou het een signaal kunnen vormen voor een toekomstige wetswijziging. Aan deze uitzondering ga ik evenwel voorbij; de voorzienbaarheidsfactor voor rapporten van privaatrechtelijke adviescommissies stel ik derhalve op nihil.

Rapporten van publiekrechtelijke adviescommissies vormen veelal een basis voor het kabinetsbeleid. Bij de herziening van de inkomstenbelasting per 1 januari 2001 heeft met betrekking tot de belastingheffing over winst uit onderneming het rapport 'Belastingen bedrijfsleven 21e eeuw' een belangrijke rol gespeeld.¹⁵⁷ Deze commissie was ingesteld door het ministerie van Financiën en het ministerie van Economische Zaken. In het rapport dat door de commissie is uitgebracht, werd onder andere voorgesteld het ondernemersbegrip te beperken tot personen voor wiens rekening een onderneming wordt gedreven, het vennootschapsbelastingtarief te verlagen en de vervangingsreserve te vervangen door een herinvesteringsreserve, welke voorstellen uiteindelijk ook zijn doorgevoerd.

Adviesrapporten kunnen zodanig dezelfde kant op wijzen dat een wetswijziging op handen lijkt. Een onderwerp waarover inmiddels door vele adviescommissies is geadviseerd is de fiscale behandeling van de eigen woning. In 2004 liet het OECD zich kritisch uit over het Nederlandse systeem inzake de hypotheekrenteaftrek.¹⁵⁸ Nadien werd ook in rapportages van onder andere de Raad van Economische Adviseurs¹⁵⁹, de Raad van State¹⁶⁰, het Sociaal en Cultu-

156. Als voorbeeld noem ik de geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap.

157. Persbericht ministerie van Financiën 25 juni 1999, nr. 99/141, V-N 1999/30.3.

158. OECD 2004, p. 6-8.

159. *Kamerstukken II* 2005/06, 30 300, nr. 33, p. 8.

160. *Kamerstukken II* 2005/06, 30 300, nr. 3, p. 11.

reel Planbureau¹⁶¹, de Europese Commissie¹⁶² en het Internationaal Monetair Fonds¹⁶³ geconcludeerd dat de hypotheekrenteaftrek moet worden ingeperkt dan wel moet worden afgeschaft. VNO-NCW en MKB Nederland concluderen in een op 22 februari 2006 verschenen notitie dat de hypotheekrenteaftrek moet worden gehandhaafd.¹⁶⁴ Op basis van deze inventarisatie lijkt een aanpassing in de fiscale behandeling van de eigen woning onontkoombaar. In deze fase is het echter nog volstrekt onduidelijk of, en zo ja, wanneer er een wetswijziging komt en wat de inhoud van die wetswijziging zal zijn. Dit wordt versterkt door de toezeggingen van politieke partijen in de verkiezingsperiode dat de hypotheekrenteaftrek voorlopig ongemoeid zal worden gelaten. Het geheel overziend ben ik van mening dat rapporten van publiekrechtelijke adviescommissies de voorzienbaarheid van wetswijzigingen in zeer beperkte mate beïnvloeden. Voor particulieren acht ik daarbij tevens van belang dat in de media aandacht wordt besteed aan het adviesrapport. Indien aan het verschijnen van een rapport van een publiekrechtelijke adviescommissie in de media geen aandacht wordt besteed (zie par. 5.6.6.5), leidt het verschijnen van een dergelijk rapport er naar mijn mening voor particulieren niet toe dat een wetswijziging in enige mate voorzienbaar wordt.

Gelet op de achtergrond van het door mij aangebracht onderscheid tussen particulieren en ondernemers/rechtspersonen, concludeer ik dat belastingplichtigen in de laatstgenoemde categorie naar aanleiding van het verschijnen van een adviesrapport van een publiekrechtelijk orgaan alert worden. Zij zullen namelijk vaker gebruikmaken van deskundigen, die geacht worden toegang te hebben tot meer bijzondere (niet-algemeen toegankelijke) informatiebronnen. Er kan evenwel niet worden verwacht dat belastingplichtigen die gebruikmaken van deskundigen hun beslissingen afstemmen op toekomstig recht. Daarom kan slechts voor deze groep belastingplichtigen worden gezegd dat een wetswijziging enigszins voorzienbaar is (voorzienbaarheidsfactor 1).

5.6.3.2 *Nota's van overheidswege*

Voorafgaand aan omvangrijke wetswijzigingen wordt dikwijls door de regering een nota opgesteld aan de hand waarvan zowel in de Tweede Kamer als in diverse maatschappelijke geledingen kan worden gediscussieerd. De uitkomsten van deze discussie kunnen vervolgens worden gebruikt bij het ontwerpen van het wetsvoorstel. Zo is voorafgaand aan de indiening van het wetsvoorstel 'Belastingherziening 2001' op 11 december 1997 de Nota Belastingen in de 21e eeuw naar de Tweede Kamer gezonden.¹⁶⁵ In deze nota werd onder andere gesproken over de invoering van een forfaitair rendement voor vermogensbe-

161. SCP 2004 en SCP 2006.

162. EC 2005 en EC 2006, p. 4.

163. IMF 2006, p. 14.

164. VNO-NCW/MKB-Nederland 2006.

165. Persbericht ministerie van Financiën 11 december 1997, nr. 97/191, V-N 1997/4681 pt. 1.

standdelen, de afschaffing van de aftrek van werkelijke beroepskosten en aanpassing van de tariefstructuur. Voorafgaand aan de indiening van het wetsvoorstel 'Werken aan winst' is op 29 april 2005 de Nota 'Werken aan winst; naar een laag tarief en een brede grondslag' bij de Tweede Kamer ingediend.¹⁶⁶ Naar aanleiding van het notaoverleg dat heeft plaatsgevonden is een aantal versoepelingen aangebracht – waaronder de opname van enkele overgangsmatregelen – en is een aantal aanvullende maatregelen opgenomen.¹⁶⁷

Evenals ik concludeerde ten aanzien van rapporten van adviescommissies, leidt het verschijnen van een nota voor particulieren in mijn visie niet ertoe dat een wetswijziging voorzienbaar wordt. Hierop bestaat evenwel een uitzondering indien sprake is van uitgebreide media-aandacht (zie par. 5.6.6.5).

Ondernemers en rechtspersonen worden geacht via hun adviseurs kennis te nemen van discussienota's. Dit leidt ertoe dat het verschijnen van een nota de voorzienbaarheid van een wetswijziging verhoogt. Doordat het uiteindelijke wetsvoorstel in de regel wijzigingen ten opzichte van de nota bevat, kan niet worden verwacht dat belastingplichtigen die gebruikmaken van deskundigen hun beslissingen volledig afstemmen op toekomstig recht. Wel kan ervan worden uitgegaan dat de inhoud van de nota bij beslissingen een belangrijkere rol speelt dan de inhoud van een rapport van een adviescommissie. In een nota wordt immers door de regering een duidelijke koers uitgezet. Voorts blijkt uit de nota wanneer de wetswijzigingen in werking zouden moeten treden. De voorzienbaarheidsfactor stel ik voor ondernemers/rechtspersonen op 2.

5.6.3.3 *Onderzoek Europese Commissie*

Naast een adviserende rol heeft de Europese Commissie een rol op het terrein van bestuurlijke handhaving. Ten eerste worden maatregelen die schadelijke belastingconcurrentie tot gevolg hebben op grond van art. 88 lid 1 EG door de Europese Commissie onderzocht. Ten tweede vaardigt zij beleid uit door middel van zogenoemde Fiscale Mededelingen.

Een voorbeeld van een maatregel die aan een dergelijk onderzoek onderworpen is geweest, is de per 1 januari 1997 ingevoerde concernfinancieringsmaatregel (art. 15b Wet VPB 1969). Het verloop van het onderzoek alsmede de afschaffing van deze regeling worden beschreven in bijlage C.

Zodra een regel is onderworpen aan een onderzoek door de Commissie, mag die regel op grond van art. 88 lid 3 EG niet worden toegepast, zolang geen eindbeslissing is gegeven. In een uitspraak ten aanzien van een bij aanvang van het onderzoek reeds ingediende aanvraag oordeelt het Gerecht van eerste aanleg evenwel dat de inleiding van de onderzoeksprocedure naar de concernfi-

166. Persbericht ministerie van Financiën 29 april 2005, nr. 2005-058, V-N 2005/24.2 en V-N 2006/24.3.

167. Zie *Kamerstukken II* 2005/06, nr. 30 107, nr. 3, p. 9 voor een overzicht van de aanpassingen die zijn aangebracht na het verschijnen van de Nota Werken aan winst.

nancieringsmaatregel op 11 juli 2001 niet automatisch betekent dat verwachtingen omtrent het voortbestaan van de regeling niet langer kunnen worden geëerbiedigd.¹⁶⁸

‘Ongeacht het definitieve karakter van de autonome rechtsgevolgen die de inleiding van de formele onderzoeksprocedure met betrekking tot de cfa-regeling teweegbrengt, kan de inleiding van deze procedure in casu dan ook niet worden geacht vooruit te lopen op de kwalificatie van deze regeling door de Commissie in haar eindbeschikking. Derhalve kon een voorzichtige en bezonnen marktdeelnemer op basis van uitsluitend de beschikking van 11 juli 2001 niet voorzien, dat de bestreden beschikking zou worden gegeven.’

In deze zaak betreft het een belastingplichtige die reeds op 27 december 2000 een aanvraag voor toepassing van het concernfinancieringsregime heeft ingediend. Op het moment van indienen van het verzoek was bij hem reeds het vertrouwen gewekt dat de regeling op hem van toepassing zou worden verklaard.¹⁶⁹ De vraag rijst of ook belastingplichtigen die ná 11 juli 2001 nog een verzoek hebben ingediend, mochten vertrouwen op het voortbestaan van de regel.

Uit de beschrijving van de wetswijziging die is opgenomen in bijlage C volgt dat in de periode die is voorafgegaan aan de door de Commissie afgegeven beschikking van 17 februari 2003 verschillende momenten zijn aan te wijzen die van betekenis zijn bij het bepalen van de beschermenswaardigheid van het vertrouwen:

1. het verschijnen van het rapport van de werkgroep Primarolo;
2. de brief van de Commissie van 11 juli 2001;
3. aanbieding van de brief aan de Tweede Kamer op 16 augustus 2001;
4. publicatie in het Publicatieblad van 31 oktober 2001;
5. het besluit van 5 december 2002; en
6. de beschikking van 17 februari 2003.

Het rapport van de werkgroep Primarolo heeft een vergelijkbare status als de in par. 5.6.3.1 genoemde rapporten van publiekrechtelijke adviescommissies. De gevolgen ten aanzien van de beschermenswaardigheid van verwachtingen zijn dan ook gelijk. Dit betekent dat van ondernemers en rechtspersonen mag worden verwacht dat zij naar aanleiding van het verschijnen van het Primarolo-rapport alert zijn geworden, maar dat zij hun beslissingen niet afstemmen op

168. Gerecht van eerste aanleg 12 september 2007, nr. T-348/03 (Koninklijke Friesland Foods N.V./Commissie), V-N 2007/44.12, ro. 133-138.

169. Zie in dit kader ook de verwijzing van het Gerecht in ro. 134 naar de oproep die de Commissie deed in zijn brief van 11 juli 2001 (opgenomen in bijlage C). Overigens hecht het Gerecht in ro. 137 ook belang aan de aanpassingsperiode die belanghebbende nodig zal hebben.

toekomstig recht.¹⁷⁰ De brief van de Commissie van 11 juli 2001 is op die datum niet in de publiciteit gebracht, maar eerst op 4 augustus 2001 in de vakliteratuur gepubliceerd.¹⁷¹ Betrokken belastingplichtigen schijnen spoedig na het verschijnen van de brief te zijn geïnformeerd.¹⁷² Van de aanbieding van de brief aan de Tweede Kamer is geen officieel dossierstuk aangemaakt. De Europese Unie heeft het onderzoek eerst op 31 oktober 2001 in haar officiële publicatieblad bekendgemaakt. Tot het moment waarop de Nederlandse overheid dan wel de Europese Unie het onderzoek door middel van een officieel document bekend heeft gemaakt, kan naar mijn mening niet worden gesteld dat voorzienbaar is dat het voortbestaan van de oude regel onzeker is. Vóór 31 oktober 2001 is er immers niet één duidelijk moment aan te wijzen waarop betrokkenen zijn geïnformeerd. Dit geldt met name indien het een regeling betreft waarbij niet kan worden gegarandeerd dat alle betrokkenen zijn getraceerd en aangeschreven. Vanuit deze optiek zou de datum van publicatie in het Publicatieblad als uitgangspunt moeten worden genomen. In die situatie is het evenwel niet mogelijk om het voorschrift van art. 88 lid 3 EG – geen toepassing van de regel zo lang het onderzoek loopt – toe te passen. Ingeval de Europese Commissie een onderzoek start als bedoeld in art. 88 is het derhalve wenselijk dat de Nederlandse overheid dan wel de Europese Commissie de aanvang van het onderzoek zo spoedig mogelijk bekendmaakt door middel van het afgeven van een persbericht of plaatsing in het *Publicatieblad*. Het besluit van 5 december 2002 had derhalve veel eerder moeten verschijnen.

Ik concludeer dat een wetswijziging ten gevolge van een onderzoek door de Europese Commissie eerst voorzienbaar is op het moment dat het onderzoek wordt aangekondigd in het Publicatieblad of door de Nederlandse overheid wordt bekendgemaakt, dan wel betrokkenen persoonlijk worden geïnformeerd. Op dat moment bedraagt de voorzienbaarheidsfactor voor beide categorieën belastingplichtigen naar mijn mening 5. Eerder in de tijd is geen duidelijk moment aan te wijzen waarop de voorzienbaarheid toeneemt.

Fiscale Mededelingen geven duidelijkheid over het beleid van de Europese Commissie. Zij hebben geen rechtskracht. De uitvoering van het beleid kan bij de lidstaten alleen worden afgedwongen door middel van een procedure bij het Hof van Justitie EG.¹⁷³ Lidstaten zullen zich in het algemeen echter toch richten naar de inhoud van een mededeling. Fiscale Mededelingen leiden derhalve tot een afname van de beschermenswaardigheid van verwachtingen. De voorzienbaarheidsfactor van een wetswijziging naar aanleiding van het verschijnen van een Fiscale Mededeling stel ik voor particulariseren op 2 en voor ondernemers/rechtspersonen op 3.

170. Vgl. Efstratiades in haar commentaar bij Hof Amsterdam 30 november 2005, nr. 04/04567, *NTFR* 2006/322.

171. Voor zover ik heb kunnen nagaan is de brief alleen gepubliceerd in *NTFR*, zie *NTFR* 2001/113.

172. Zo blijkt uit Gerecht van eerste aanleg 12 september 2007, nr. T-348/03 (*Koninklijke Friesland Foods N.V.*), *V-N* 2007/44.12, ro. 13.

173. Zie over de rol van Fiscale Mededelingen Kavelaars 2004.

5.6.3.4 Richtlijnen van de Raad van de Europese Unie

Europese richtlijnen moeten door de lidstaten in de nationale wetgeving worden geïmplementeerd.¹⁷⁴ Indien aan de implementatie een termijn is gesteld, is het van belang dat die implementatie binnen die termijn geschiedt. Zodra de implementatietermijn is verlopen, kan een rechtstreeks beroep op de richtlijn worden gedaan. Gedurende de implementatietermijn heeft een richtlijn geen rechtstreekse werking. De wetgever mag in die periode evenwel geen maatregelen doorvoeren die de implementatie van de richtlijn ernstig in gevaar kunnen brengen.¹⁷⁵ Indien een richtlijn uiteindelijk niet of niet correct is omgezet in de nationale wetgeving, kunnen particulieren de lidstaat aansprakelijk stellen voor de schade die hieruit voortvloeit.¹⁷⁶

Vanaf het moment dat een richtlijn is vastgesteld, mogen belastingplichtigen erop rekenen dat de richtlijn uiterlijk op de in de richtlijn vermelde datum wordt geïmplementeerd in de nationale wetgeving. De voorzienbaarheidsfactor bedraagt voor particulieren en ondernemers en rechtspersonen daarom 5.

5.6.3.5 Beleidsregels

Op basis van zijn beleidsbevoegdheid geeft de staatssecretaris van Financiën met enige regelmaat beleidsregels af, waarnaar ambtenaren van de Belastingdienst dienen te handelen. Op deze beleidsregels is de Algemene wet bestuursrecht van toepassing. Deze beleidsregels vormen rechtsregels die de inspecteur in beginsel in acht dient te nemen en waarop belastingplichtigen op grond van de beginselen van behoorlijk bestuur een beroep mogen doen.¹⁷⁷ Uit HR 28 maart 1990, nr. 25 668, *BNB* 1990/194 volgt eveneens dat de rechter een beleidsregel in beginsel alleen dient toe te passen indien een van de procespartijen daarop een beroep heeft gedaan. Uit recentere jurisprudentie volgt evenwel dat de rechter ook ambtshalve tot toepassing van een beleidsregel mag overgaan. Hij is hiertoe echter niet verplicht.¹⁷⁸

Voor belastingplichtigen kunnen beleidsregels zowel gunstig als ongunstig zijn. Naar aanleiding van een arrest waaraan voor de overheid negatieve financiële consequenties zijn verbonden, is het al verschillende malen gebeurd dat de staatssecretaris de inspecteur opdracht geeft alle bezwaarschriften aan te houden, in afwachting van een nog in te dienen wetsvoorstel.¹⁷⁹ Ook het onderzoek

174. Art. 249 EG.

175. HvJ EG 18 december 1997, nr. C-129/96 (*Inter-Environnement*), ECR 1997, p. I-7411.

176. HvJ EG 19 november 1991, gev. zaken C-6/90 en C-9/90 (*Francovich en Bonifaci*), NJ 1994, 2 (A-G Mischo).

177. Art. 4:84 Awb en HR 28 maart 1990, nr. 25 668, *BNB* 1990/194 (m.nt. P. den Boer)

178. O.a. HR 10 augustus 2001, nr. 36 317, *BNB* 2001/361, Den Ouden 2002, p. 182 en Feteris 2007, p. 440 en 503.

179. Bijv. besluit Staatssecretaris van Financiën van 12 juni 2002, nr. CPP2002/1737, V-N 2002/29.16 (n.a.v. aankoopkostenarrest), beschreven in bijlage B.

dat de Europese Commissie instelde naar het CFM-regime vormde aanleiding voor het afgeven van een beleidsregel (zie par. 5.6.3.3). Naast beleidsvoorschriften voor de inspecteurs bevatten de hiervoor vermelde besluiten ook signalen ten aanzien van naderende wetswijzigingen. In het besluit van 12 juni 2002 gaf de staatssecretaris van Financiën aan zich te beraden over de consequenties van het aankoopkostenarrest. In het besluit van 5 december 2002 inzake het CFM-regime meldde hij dat een wetsvoorstel wordt voorbereid dat zal terugwerken tot 5 december 2002. Voor beide besluiten geldt dat zij de voorzienbaarheid van een wetswijziging beïnvloeden. Het besluit van 5 december 2002 is evenwel veel concreter dan het besluit van 12 juni 2002, ten gevolge waarvan een wetswijziging naar aanleiding van het besluit van 5 december 2002 in hogere mate voorzienbaar is. Een beleidsregel kan een wetswijziging slechts volledig voorzienbaar maken indien aan alle – hierna te bespreken – voorwaarden die gelden ten aanzien van het persbericht is voldaan (zie par. 5.6.4.1). Het enkele signaal dat een wetsvoorstel zal worden ingediend, leidt slechts tot een geringe voorzienbaarheid. Doordat in die situatie niet bekend is wanneer de wetswijziging in werking treedt, hoe het overgangsrecht zal luiden en wat de precieze inhoud van het wetsvoorstel wordt, kan van betrokkenen niet worden verwacht dat zij beslissingen volledig afstemmen op het nog in te dienen wetsvoorstel. Wel kan van hen worden verwacht dat zij beseffen dat de in geding zijnde regel niet ongewijzigd blijft voortbestaan. Bij de bepaling van de voorzienbaarheidsfactor behoeft geen onderscheid te worden gemaakt tussen particulieren en rechtspersonen/ondernemers aangezien is vereist dat beleidsregels behoorlijk worden bekendgemaakt.¹⁸⁰ Voor beide categorieën belastingplichtigen stel ik de voorzienbaarheidsfactor voor de situatie waarin niet is voldaan aan de voorwaarden die ik hierna zal stellen aan het persbericht op 3.

5.6.4 *Signalen bij de aankondiging, indiening en behandeling van een wetsvoorstel*

Uit par. 5.6.3 volgt dat het verschijnen van adviesrapporten en nota's de beschermenswaardigheid van de verwachting dat het oude recht blijft voortbestaan slechts in geringe mate aantast. Het is met name de taak van de wetgever ervoor te zorgen dat burgers kennisnemen van op handen zijnde wijzigingen. Popelier benadrukt in dit verband dat zeker bij complexe onderwerpen, zoals het fiscaal recht, een actieve informatieplicht van de overheid bestaat.¹⁸¹ Hierna geef ik voor de verschillende fasen in het wetgevingsproces aan in hoeverre zij leiden tot het voorzienbaar worden van een wetswijziging.

180. Zie HR 28 maart 1990, nr. 25 668, *BNB* 1990/194 (m.nt. P. den Boer).

181. Popelier 1999a, p. 16.

5.6.4.1 Aankondiging van wetgeving bij persbericht

Wetgeving wordt dikwijls aangekondigd bij persbericht. De berichtgeving vindt – zeker als het gaat om reparatiewetgeving – vaak al plaats voordat het wetsvoorstel voor advies naar de Raad van State wordt gezonden. Het laatste moment waarop wetgeving bij besluit of persbericht wordt aangekondigd, is in beginsel de indiening van het wetsvoorstel bij de Tweede Kamer.

In de Notitie TWK wordt over de rol van het persbericht het volgende opgemerkt:¹⁸²

‘Daarbij geldt als uitgangspunt dat een regeling niet verder terugwerkt dan tot het moment waarop het publiek van regeringswege in kennis is gesteld van het voornemen tot het vaststellen van een regeling, bijvoorbeeld door indiening van het wetsvoorstel bij de Staten-Generaal dan wel door middel van een persbericht waarin de hoofdlijnen worden geschetst van de voorgestelde regeling en waarin tevens een mogelijke terugwerkende kracht van het voorstel is aangekondigd.

(...)

Niettemin zal steeds in de afweging moeten worden betrokken dat terugwerkende kracht een periode van onzekerheid meebrengt, omdat bij de aankondiging van de nieuwe wet nog niet zeker is of het voorstel van wet daadwerkelijk en ongewijzigd het Staatsblad zal halen.’

Het feit dat een wet volgens de staatssecretaris zou mogen terugwerken tot het moment waarop hij werd aangekondigd impliceert dat de wet vanaf het moment van aankondiging volledig voorzienbaar was. Bij de gedachte dat betrokkenen vanaf het moment van aankondiging van een wetsvoorstel niet meer mogen vertrouwen op het voortbestaan van de op dat moment geldende regeling wordt in de Notitie TWK terecht een kanttekening geplaatst. Het komt immers regelmatig voor dat de uiteindelijke tekst van het wetsvoorstel die in het *Staatblad* wordt geplaatst, afwijkt van de oorspronkelijk ingediende tekst. Langereis merkt op:¹⁸³

‘De adviseur zal zich ervoor moeten hoeden over deze toekomstige wetgeving reeds te gaan adviseren. De persberichten en eerste wetgevende produkten bevatten immers vaak nog onduidelijkheden en onzuiverheden, die in de loop van het wetgevend proces moeten worden weggenomen.’

182. *Kamerstukken II* 1996/97, 25 212, nr. 1, p. 4.

183. Langereis 1989, p. 1427. In vergelijkbare zin HvJ EG 5 oktober 1993, nr. C-16/92 (*Driessen*), ECR 1993, p. I-4751, ro. 33 inzake een voorstel voor een verordening waaraan volgens het HvJ EG geen vertrouwen kan worden ontleend.

Ook Popelier wijst erop dat een belastingplichtige niet vooruit kan lopen op de afloop van wetgevende besluitvorming, nu er gedurende het wetgevingsproces nog wijzigingen in kunnen worden aangebracht. Een wetsvoorstel dat nog niet is aangenomen door de Eerste Kamer leidt volgens haar eerder tot immobilisme.¹⁸⁴ Peeters spreekt over een 'verdachte periode' waarin het rechtssubject als het ware zekerheid over de onzekerheid verkrijgt.¹⁸⁵

Indien de regering door middel van een persbericht aankondigt dat een regel wordt aangepast, zouden betrokkenen er naar mijn mening op mogen rekenen dat de in het persbericht opgenomen plannen worden doorgevoerd. Een persbericht vormt immers een extra medium voor de overheid om belastingplichtigen te informeren. Indien de wetgever ná het verschijnen van het persbericht desondanks aanpassingen aanbrengt in het wetsvoorstel, dient hij de gevolgen van die aanpassingen opnieuw te toetsen aan de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid (par. 9.5.1). Vereist is evenwel dat de inhoud van het persbericht voldoende duidelijk is, zodat betrokkenen aan de hand van het persbericht weloverwogen beslissingen kunnen nemen. In de voor het Hof van Justitie EG gevoerde zaak *Stichting Goed Wonen* was de status van het persbericht in geschil. Het Hof van Justitie EG oordeelde als volgt:¹⁸⁶

'43. Daar het in casu om een nationale regeling gaat, moet voor de concrete beoordeling of het gewettigd vertrouwen van de met deze regeling beoogde marktdeelnemers naar behoren in acht is genomen, rekening worden gehouden met de informatiemethoden die normaliter worden gebruikt in de lidstaat die deze regeling heeft vastgesteld, en met de omstandigheden van het concrete geval.

(...)

45. Gelet op een en ander, dient de vraag als volgt te worden beantwoord: "Het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel verzetten zich er niet tegen dat een lidstaat, bij uitzondering en om te voorkomen dat tijdens de wetgevingsprocedure op grote schaal financiële constructies ter vermindering van de BTW-last worden toegepast die een wijzigingswet nu juist beoogt te bestrijden, aan deze wet terugwerkende kracht toekent, indien, in omstandigheden zoals die van het hoofdgeding, de marktdeelnemers die de economische handelingen waarop de wet doelt verrichten, van de komende vaststelling van deze wet en de voorgenomen terugwerkende kracht op zodanige wijze in kennis zijn gesteld dat zij in staat zijn te begrijpen welke gevolgen de voorgenomen wetswijziging voor hun handelingen heeft. (...)"

184. Popelier 1997, p. 585; zie voor een nadere toelichting op deze term par. 8.2.1.1.

185. Peeters 1994a, p. 188. Vgl. Geppaart 1978, p. 111.

186. HvJ EG 26 april 2005, nr. C-376/02 (*Stichting 'Goed Wonen' II*), BNB 2008/36 (m.nt. Bijl); in de conclusie bij deze zaak toonde A-G Tizzano zich geen voorstander van persberichten. Met gelijke strekking oordeelde het Hof in HvJ EG 29 april 2004, zaken C-487/01 (*Gemeenste Leusden*) en C-7/02 (*Holin Groep BV cs*), BNB 2004/260 (A-G Tizzano; m.nt. Van Zadelhoff), ro. 81.

Uit dit arrest volgt dat een persbericht alleen leidt tot een beëindiging van bestaande verwachtingen indien het aan de volgende eisen voldoet. Ten eerste dient het persbericht een gebruikelijk medium te zijn. Ten tweede moeten economisch handelende subjecten kunnen begrijpen welke gevolgen de aangekondigde wetswijziging heeft voor de transacties die zij zullen verrichten. Om de tweede door het Hof van Justitie EG geformuleerde eis te kunnen bereiken, dient uit het persbericht te blijken:

1. in welke periode de feiten of toestanden moeten vallen, wil de nieuwe wet daaraan rechtsgevolgen kunnen verbinden (par. 9.3.1 en 9.3.2);
2. wat de inhoud van de wetswijziging is; en
3. of, en zo ja, welke overgangsmaatregelen worden getroffen (par. 9.3.3).

Het eerste vereiste houdt in dat duidelijk moet zijn welke werkingsregel is beoogd en op welk moment de werking zal aanvangen. Ook als het wetsvoorstel volgens de hoofdregel met onmiddellijke werking zal worden ingevoerd, moet dus de beoogde inwerkingtredingsdatum bekend worden gemaakt.

Met name het tweede vereiste, dat de inhoud van de wetswijziging duidelijk behoort te zijn, is aan kritiek onderhevig.¹⁸⁷ Van der Burg wijst erop dat een persbericht wel zeer uitvoerig moet zijn om de kenbaarheid van de voorgenomen belastingmaatregelen te verzekeren, doch dat het niet geoorloofd is de volledige tekst van het door de ministerraad geaccordeerde wetsvoorstel te publiceren.¹⁸⁸

Het derde vereiste bewerkstelligt dat 'bestaande toestanden' op het moment dat de wetswijziging bekend wordt gemaakt, kunnen overzien wat voor hen de gevolgen zullen zijn.

Hoewel het tweede en derde vereiste in het stadium van het persbericht moeilijk toepasbaar kunnen zijn, acht ik het persbericht in beginsel een goed middel om gerechtvaardigde verwachtingen op het voortbestaan van de oude situatie te beëindigen.¹⁸⁹ Indien de regering de drie genoemde vereisten zorgvuldig heeft toegepast, dienen belastingplichtigen zich naar mijn mening vanaf het verschijnen van het persbericht te realiseren dat een wetswijziging wordt doorgevoerd. Van hen kan aldus worden verwacht dat zij hun beslissingen afstemmen op de voorgestelde regeling. De voorzienbaarheidsfactor bedraagt voor zowel particulieren als ondernemers en rechtspersonen 5. Als blijkt dat de inhoud van het

187. Zie o.a. Geppaart 1978, p. 111, Prast 1979, p. 7; ook stelt Wattel dat het persbericht van 31 maart 1995 dat centraal staat in de zaak *Gemeente Leusden* onvoldoende duidelijk is, zie concl. A-G Wattel bij HR 8 februari 2002, nr. 35 721, *BNB* 2002/137, onderdeel 6.15.

188. Van der Burg 2001, p. 16; op p. 39 doet Van der Burg enkele voorstellen tot inkorting van de geheimhoudingsperiode voorafgaande aan de indiening van een wetsvoorstel.

189. Vgl. Happé en Pauwels 2005, p. 74. Tipke 1993, p. 184 leidt uit jurisprudentie van het BverfG af dat een openbare bekendmaking van wetgevingsinitiatieven niet leidt tot een beëindiging van vertrouwen. Mij is echter niet duidelijk in hoeverre deze bekendmaking concrete informatie bevat.

persbericht niet voldoende of niet juist is geweest, hebben belastingplichtigen – achteraf gezien – inefficiënt gehandeld. Zij hebben dan ten onrechte vertrouwd op de overheid. Aan dit aspect besteed ik in par. 9.5 nader aandacht.

Met name indien een arrest van het Hof van Justitie EG of de Hoge Raad dient te worden 'gerepareerd', kondigt de regering dikwijls aan dat reparatiewetgeving op komst is, zonder daarbij te voldoen aan de drie vereisten die hiervoor zijn vermeld. Zo stuurde de staatssecretaris van Financiën op 13 december 2002 een brief naar de Tweede Kamer waarin hij meedeelde dat wetgeving werd voorbereid die de gevolgen van het arrest van 24 mei 2002 (aankoopkosten deelneming) met terugwerkende kracht zou moeten herstellen.¹⁹⁰ Uiteindelijk is het desbetreffende wetsvoorstel op 24 december 2003 bij de Tweede Kamer ingediend.¹⁹¹ Naast het feit dat niet aan de drie vereisten is voldaan, heeft de wetgeving in deze situatie ook lang op zich laten wachten, hetgeen de beschermenswaardigheid van verwachtingen doet toenemen (zie ook par. 5.5 en 5.7.2). Ingeval de regering afwijkt van de drie vereisten en voorts lang niets van zich laat horen, dient de voorzienbaarheidsfactor van 5 naar beneden te worden bijgesteld.

5.6.4.2 *Toezening aan de Raad van State*

Nadat de ministerraad heeft ingestemd met een wetsvoorstel moet het op grond van art. 15a lid 1 WRvS worden voorgelegd aan de Raad van State. Aan het zenden van een wetsvoorstel aan de Raad van State wordt in het algemeen naar buiten toe geen of weinig ruchtbaarheid gegeven.¹⁹² Van het overleg in de ministerraad worden persberichten opgesteld, die worden gepubliceerd op de website van het ministerie van Algemene Zaken. Voor zover ik heb kunnen nagaan, komen de behandelde wetsvoorstellen daarin echter niet allemaal aan de orde. Bovendien wordt de inhoud van het persbericht niet vastgesteld door het verantwoordelijke ministerie, doch door de Rijksvoorlichtingsdienst. Ook de wekelijkse toespraak van de minister-president verschaft slechts een summier overzicht van hetgeen in de ministerraad is besproken. Nadere inhoudelijke informatie over het wetsvoorstel wordt op dit moment nog niet gegeven. Pas op het moment dat het wetsvoorstel wordt ingediend bij de Tweede Kamer wordt het advies van de Raad van State openbaar gemaakt.¹⁹³ Ik concludeer dat de indiening van een wetsvoorstel bij de Raad van State een voorzienbaarheidsfactor van 0 oplevert.

190. Persbericht ministerie van Financiën 13 december 2002, nr. 2002-291, V-N 2003/2.21.

191. *Kamerstukken II* 2003/04, 29 381, nr. 1-2.

192. Op www.raadvanstate.nl is te vinden welke wetsvoorstellen ter advisering zijn voorgelegd.

193. Zie art. 25a lid 2 WRvS. Openbaarmaking kan achterwege blijven in de gevallen als bedoeld in art. 10 WOB en indien een advies zonder meer instemmend luidt of alleen redactionele opmerkingen bevat.

5.6.4.3 *Indiening wetsvoorstel bij de Tweede Kamer*

In de Notitie TWK wordt het moment van indiening van het wetsvoorstel bij de Staten-Generaal genoemd als het moment waarop het publiek van regeringswege in kennis is gesteld, ingeval geen aankondiging bij persbericht heeft plaatsgevonden (zie par. 5.6.4.1). Volgens die opvatting is er op het moment van indiening van een wetsvoorstel geen gerechtvaardigd vertrouwen meer op het voortbestaan van de oude regel. Naar mijn mening kan evenwel niet worden gesteld dat een wetswijziging in gelijke mate voorzienbaar wordt als bij de aankondiging van een wetsvoorstel bij persbericht. Indien de wetgever minder expliciet laat blijken wat de kern van het wetsvoorstel is, heeft de belastingplichtige meer reden om de uitkomst van het democratisch proces (zie par. 5.6.4.1) af te wachten, alvorens hij de komende wetswijziging volledig in zijn afwegingen betreft. Een alerte houding mag evenwel – met name van ondernemers en rechtspersonen – worden verwacht. De voorzienbaarheidsfactor stel ik voor particulieren op 3 en voor ondernemers/rechtspersonen op 4.

5.6.4.4 *Wetswijzigingen in de loop van het wetgevingsproces*

Op het moment dat een wetsvoorstel bij de Tweede Kamer wordt ingediend, staat niet vast dat de wet overeenkomstig dat wetsvoorstel zal worden gewijzigd.

Ten eerste worden in de loop van het wetgevingsproces regelmatig alternatieve wetswijzigingen voorgesteld. Van een rationeel handelend burger mag worden verwacht dat hij de loop van het wetgevingsproces aandachtig volgt. Waar bij de indiening van het wetsvoorstel bij de Tweede Kamer nog een geringe mate van verwachtingen gerechtvaardigd kon zijn, is die ruimte er naar mijn mening niet meer ingeval in de loop van het wetgevingsproces veranderingen worden aangebracht door middel van een nota van wijziging dan wel de aanneming van een amendement. De besluitvorming is in dat geval al zo ver gevorderd dat het onwaarschijnlijk is dat wetswijzigingen die gedurende de behandeling van het wetsvoorstel worden aangebracht alsnog worden teruggedraaid. Een punt van zorg in deze fase van het wetgevingsproces is de aandacht voor overgangsrecht.¹⁹⁴ In deze fase van het wetgevingsproces blijft het overgangsrecht vaak onderbelicht. Voor belastingplichtigen die zich in een bestaande toestand bevinden, ontstaat een onzekere situatie. Zij zijn weliswaar op de hoogte van de komende wetswijziging, doch hebben geen zekerheid over het antwoord op de vraag wat de wetswijziging voor hen betekent.¹⁹⁵ Vanuit oogpunt van rechtszekerheid is derhalve vereist dat ook in deze fase van het wetgevingsproces expliciet wordt stilgestaan bij de invulling van het overgangsrecht.

194. Vgl. *Kamerstukken II* 2005/06, 30 300 VI, nr. 169, p. 6.

195. Zie voor de problematiek met betrekking tot (on)voorzienbaarheid van het overgangsrecht par. 9.5.1.

Ten tweede worden in de loop van het wetgevingsproces regelmatig aanvullende wijzigingen in een wetsvoorstel opgenomen ter financiering van overige wensen van het kabinet. Als voorbeeld kan de verlaging van het maximum van de pc-regeling per 1 januari 2004 worden genoemd. De volgende kamervraag en antwoord hebben betrekking op de mate waarin werkgevers en werknemers volgens de staatssecretaris van Financiën met deze aanpassing rekening hadden kunnen houden:¹⁹⁶

‘3. Deelt u de mening dat werknemers en werkgevers niet redelijkerwijs hebben kunnen anticiperen op de nieuwe regeling die pas medio december 2003 bekend is geworden?

Antwoord op vraag 3:

Nee. De verlaging van het maximum bedrag van de PC privé-regeling is een gevolg van het amendement Dezentjé Hamming c.s. (nummer 57), het amendement Van Vroonhoven-Kok (nummer 68) en het amendement Bussemaker en Van Vroonhoven-Kok (nummer 92) op het Belastingplan 2004 (Kamerstuk 29 210). Deze amendementen werden ingediend ter financiering van de herinvoering van de feestdagenregeling, de verhoging van de combinatiekorting ten behoeve van alfavulpen en de verruiming van de toepassing van de jonggehandicaptenkorting. Deze amendementen bevatten geen overgangsrecht voor de PC privé-regeling. Deze amendementen zijn aangenomen op 13 november 2003. Vanaf dat moment was de verlaging van het maximum voor de PC privé-regeling, evenals de andere wijzigingen van het Belastingplan, bekend voor de werkgevers en werknemers.’

De staatssecretaris gaat mijns inziens terecht ervan uit dat vanaf 13 november 2003 bekend was dat de pc-regeling zou worden aangepast. Vanaf dat moment was de nieuwe regel te voorzien. Zonder aanvullende overgangsmaatregel zouden ook bestaande toestanden onder de nieuwe regel gaan vallen, hetgeen leidt tot maatschappelijk terugwerkende kracht. Indien de wetgever dat niet wenselijk acht, had hiermee bij het opstellen van de amendementen rekening moeten worden gehouden. Met betrekking tot wetswijzigingen die in de loop van het wetgevingsproces worden aangebracht stel ik de voorzienbaarheidsfactor voor zowel particulieren als ondernemers/rechtspersonen op 5.

5.6.4.5 Aannee van het wetsvoorstel door de Tweede Kamer

Indien bij de stemming over het wetsvoorstel in de Tweede Kamer de wetswijziging – ondanks hetgeen hiervoor is besproken – nog steeds niet voorzienbaar is, zijn verwachtingen op het voortbestaan van de oude regel na aanname van het

196. Brief Staatssecretaris van Financiën 4 maart 2004, nr. WDB2004/126U, V-N 2004/15.20 naar aanleiding van vragen van het Tweede Kamerlid Dezentjé Hamming.

wetsvoorstel door de Tweede Kamer niet langer gerechtvaardigd.¹⁹⁷ Aangezien de Eerste Kamer slechts de mogelijkheid heeft om een wetsvoorstel te aanvaarden of te verwerpen, is de kans zeer klein dat de wetswijzigingen na aanname door de Tweede Kamer alsnog geheel of gedeeltelijk worden teruggedraaid.¹⁹⁸ De voorzienbaarheidsfactor bedraagt in dit geval voor zowel particulieren als ondernemers/rechtspersonen 5.

5.6.5 Voorzienbaarheid ten gevolge van rechtspraak

Rechtspraak kan in een aantal gevallen de wetgever ertoe dwingen om de wet – in voor belastingplichtigen gunstige zin – aan te passen. Op welke wijze de wet wordt aangepast, laat de rechter in het algemeen over aan de wetgever. Een wetswijziging is ten gevolge van rechtspraak daarom niet per definitie voorzienbaar. Hierna ga ik in op jurisprudentie van de Hoge Raad (par. 5.6.5.1), jurisprudentie van het Hof van Justitie EG (par. 5.6.5.2) en het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (par. 5.6.5.3).

5.6.5.1 Jurisprudentie Hoge Raad

Een uitspraak van de Hoge Raad vormt soms aanleiding voor de wetgever om aanpassingen in de wetgeving aan te brengen.¹⁹⁹ De ervaring leert dat de wetgever ingrijpt indien een uitspraak van de Hoge Raad – volgens de wetgever – grote budgettaire consequenties met zich brengt of de Hoge Raad oordeelt dat een nationale wettelijke bepaling in strijd is met een ieder verbindende verdragsbepaling.

Wetgeving die tot doel heeft de budgettaire gevolgen van een arrest te repareren, wordt meestal met terugwerkende kracht ingevoerd.²⁰⁰ Nadat het Baksteenarrest op 26 augustus 1998²⁰¹ was gewezen, kondigde de staatssecretaris op 3 december 1998 aan dat hij zo spoedig mogelijk wetgeving zou entameren die ertoe zou strekken zowel voor het verleden als voor de toekomst het voorzieningenregime te handhaven, zoals dat bestond voorafgaand aan het arrest.²⁰²

197. Vgl. Tipke 1993, p. 184 die uit jurisprudentie van het BverfG afleidt dat vertrouwen op het voortbestaan van de oude regel is beëindigd zodra de Bondsdag een wetswijziging heeft aangenomen. Zo ook Berger 2002, p. 92.

198. Art. 85 Gw; opvallend is dat bij de reparatie van HR 24 mei 2002, nr. 37 021, BNB 2002/262 (aankoopkosten deelneming) op uitdrukkelijk verzoek van de Eerste Kamer een versoepeling in het overgangsrecht is aangebracht. Zie *Kamerstukken I* 2004/05, 29 381, nr. E, p. 2. Ook in het wetsvoorstel inzake de fiscale behandeling van steekpenningen (kamerstuknr. 28 873) werd op verzoek van de Eerste Kamer door middel van een novelle (kamerstuknr. 30 405) een aanpassing aangebracht.

199. Gelet op de te beantwoorden onderzoeksvraag ga ik voorbij aan de vraag of de verhouding tussen de wetgevende en de rechtsprekende macht het rechtvaardigt dat de wetgever ingrijpt.

200. In de Notitie TWK wordt dit ook toegestaan, zie p. 3.

201. HR 26 augustus 1998, nr. 33 417, BNB 1998/409 (m.nt. De Vries).

202. Persbericht ministerie van Financiën 3 december 1998, nr. 98/223, V-N 1998/58.18.

Het ingediende wetsvoorstel is uiteindelijk weer ingetrokken.²⁰³ Ook nadat het zogenoemde Aankoopkostenarrest op 24 mei 2002 was gewezen, volgde reparatiewetgeving.²⁰⁴

Ook na rechterlijke uitspraken met minder omvangrijke budgettaire gevolgen wordt de wet soms gerepareerd. Dit gebeurt veelal niet met behulp van de werkingsregel terugwerkende kracht. Het gaat vaak om situaties waarin volgens de fiscus sprake is van 'uitholling' van de heffingsgrondslag, oneigenlijk gebruik of misbruik, doch de rechter anders heeft geoordeeld. Zo is in het wetsvoorstel 'Werken aan winst' de gelegenheid te baat genomen om de gevolgen te repareren van HR 17 juni 2005, nr. 40 819, waarin is beslist dat voor toepassing van art. 10a lid 2 onderdeel c Wet VPB 1969 (tekst tot 2007) is vereist dat het voornemen tot teruglening reeds ten tijde van de kapitaalstorting aanwezig was.²⁰⁵

Indien de Hoge Raad oordeelt dat een regel in strijd is met het non-discriminatiebeginsel, voorziet hij slechts zelf in het rechtskort indien duidelijk is op welke wijze dit moet gebeuren.²⁰⁶ Indien niet op voorhand duidelijk is op welke wijze in het rechtstekort moet worden voorzien, geeft hij de wetgever opdracht een oplossing te bedenken.²⁰⁷

De vraag rijst of de reactie van de wetgever ten aanzien van bepaalde arresten voorzienbaar is. Als het gaat om een regel die niet voldoet aan het non-discriminatiebeginsel, is een wetswijziging voorzienbaar.²⁰⁸ Slechts ingeval de Hoge Raad het herstel overlaat aan de wetgever is onzeker op welke termijn de wetswijziging wordt ingevoerd. In beide gevallen ligt op voorhand evenwel niet vast voor welke vorm van rechtsherstel de wetgever zal kiezen. Het eenvoudigweg schrappen van de discriminerende regel ligt – gelet op de budgettaire consequenties – meestal niet voor de hand; te verwachten is dat de budgettaire gevolgen van de reparatie zullen worden hersteld. Een wetswijziging is derhalve voorzienbaar, doch inhoudelijk niet voorspelbaar en daarmee dus nog niet kenbaar. De voorzienbaarheid van een wetswijziging als gevolg van jurisprudentie van de Hoge Raad inzake strijdigheid van wettelijke bepalingen met hogere regelgeving stel ik daarom op 0.

In andere situaties, bijvoorbeeld indien de Hoge Raad is omgegaan, is vaak evenmin te voorzien of, en zo ja, hoe de wetgever de budgettaire gevolgen van

203. Persbericht ministerie van Financiën van 10 november 2000, V-N 2000/51.11.

204. *Kamerstukken II* 2003/04, 29 381, nr. 1-2. Zie bijlage B voor een beschrijving van de wetswijziging.

205. HR 17 juni 2005, nr. 40 819, *BNB* 2005/304 (m.nt. Daniels); *Kamerstukken II* 2005/06, 30 572, nr. 3, p. 21.

206. HR 12 mei 1999, nr. 33 320, *BNB* 1999/271 (concl. A-G Van den Berge; m.nt. Wattel), ro. 3.15.

207. O.a. HR 15 juli 1998, nr. 31 922, *BNB* 1998/293 (concl. A-G Van den Berge; m.nt. Wattel).

208. In een enkel geval is een lopende procedure zelfs al aanleiding voor de uitvoerder om vooruitlopend op een wetswijziging het beleid aan te passen; vgl. besluit Staatssecretaris van Financiën 3 november 2006, nr. CPP06-1046, V-N 2006/58.21 inzake de afdrachtvermindering zeevaart.

een arrest ongedaan zal maken. De voorspelbaarheid van 'reparatie'wetgeving wordt derhalve niet zozeer bepaald door het arrest zelf, doch door de publiciteit die de staatssecretaris van Financiën aan het arrest geeft. Indien hij voornemens is een arrest te repareren, wordt dit veelal aangekondigd door middel van een of meer besluiten, waardoor de voorzienbaarheid van een wetswijziging afhankelijk wordt van de inhoud van de berichtgeving (zie hierover nader par. 5.6.3.4 en par. 5.6.4.1). De voorzienbaarheid van een wetswijziging als gevolg van overige jurisprudentie van de Hoge Raad stel ik op 0.

Overigens kan het criterium van jurisprudentie van de Hoge Raad alleen een rol spelen ten aanzien van belastingplichtigen waarvan de aanslag nog openstaat. Navorderen ten gevolge van een wetswijziging is in mijn visie niet mogelijk.²⁰⁹

5.6.5.2 *Jurisprudentie HvJ EG en EVA-hof*

De factor 'jurisprudentie HvJ EG en EVA-hof' stelt de vraag centraal of belastingplichtigen naar aanleiding van een uitspraak van een van beide hoven erop mogen rekenen dat de nationale wetgeving wordt aangepast. In dit kader is essentieel dat in geval uit een uitspraak van het Hof van Justitie EG volgt dat een nationale bepaling niet in overeenstemming is met het EU-recht, de nationale wetgever gedwongen is die bepaling te vervangen door een bindende nationale bepaling die van hetzelfde niveau is als de te wijzigen bepaling.²¹⁰ Het handhaven van de wettelijke regel is in strijd met het EU-recht, ook al wordt die regel niet meer toegepast.²¹¹

'13 Dienaangaande volgt uit de rechtspraak van het Hof, dat de handhaving van een nationale wettelijke regeling die als zodanig onverenigbaar is met het EU-recht, ook al handelt de betrokken Lid-Staat in overeenstemming met dit recht, aanleiding geeft tot een dubbelzinnige feitelijke situatie, doordat de betrokken rechtssubjecten in een toestand van onzekerheid worden gehouden over hun mogelijkheden om zich op het EU-recht te beroepen. Deze onzekerheid kan slechts worden vergroot door de interne aard van de zuiver administratieve instructies om de nationale wet buiten toepassing te laten (arrest van 4 april 1974, zaak 167/73, Commissie/Frankrijk, Jurispr. 1974, blz. 359, r.o. 41 en 42).'

209. Zie par. 2.9.1.

210. Het hof spreekt over een bepaling met dezelfde gelding; HvJ EG 26 oktober 1995, nr. C-151/94 (Biehl II), V-N 1996, p. 572 (concl. A-G Jacobs). Voorts mag de wetgever geen procedureregels invoeren die de werking van het arrest beïnvloeden, zie HvJ EG 2 oktober 2003, nr. C-147/01 (Weber's Wine World), V-N 2003/51.2 (concl. A-G Jacobs).

211. HvJ EG 11 juni 1991, nr. C-307/89 (Commissie/Frankrijk), ECR 1991, p. I-2903; zo ook HvJ EG 24 maart 1994, nr. C-80/92 (Commissie/België), ECR 1994, p. I-1019.

Indien uit een uitspraak van het Hof van Justitie EG volgt dat een nationale fiscale regel in strijd is met het EU-recht, kan de belastingplichtige er derhalve in beginsel van uitgaan dat de nationale wetgeving zal worden gerepareerd.²¹² Deze verwachting wordt verder versterkt door de schadeplichtigheid die kan ontstaan indien de lidstaat niet tot aanpassing overgaat.²¹³ In de praktijk blijkt evenwel dat de wetgever naar aanleiding van een uitspraak van de Europese rechter over een Nederlandse regel niet altijd tot wetsaanpassing overgaat. Boer en Freudenthal noemen in dit verband onder andere wetgevingseconomische redenen als oorzaak.²¹⁴ Bij wetgevingseconomische redenen kan worden gedacht aan de situatie waarin de met het EU-recht strijdige bepaling inmiddels is vervallen. Deze categorie speelt in dit onderzoek geen rol aangezien verwachtingen omtrent wetswijzigingen van vervallen bepalingen logischerwijs niet kunnen ontstaan.²¹⁵ Voorts kan worden gedacht aan de situatie waarin de wetsaanpassing reeds bij besluit heeft plaatsgevonden.²¹⁶ Deze situaties vormen naar mijn mening evenwel uitzonderingen op de regel.

Reparatiewetgeving naar aanleiding van jurisprudentie van het Hof van Justitie EG bestaat echter vaak niet alleen uit maatregelen die beogen het nationale recht in overeenstemming te brengen met het EU-recht. Indien als gevolg van een arrest van het Hof van Justitie EG een gat in het overheidsbudget ontstaat, wordt dikwijls een aanvullende maatregel getroffen die ertoe dient de budgettaire gevolgen van een uitspraak van het Hof van Justitie EG te beperken dan wel ongedaan te maken.²¹⁷ Naar aanleiding van HvJ EG 18 september 2003 in de zaak *Bosal*²¹⁸ heeft de staatssecretaris nog diezelfde dag reparatiemaatregelen aangekondigd die de budgettaire gevolgen van het *Bosal*-arrest moeten bestrijden.²¹⁹ De strekking van de reparatiewetgeving werd de volgende dag

212. Zie ook Popelier 1999a, p. 192; vgl. Popelier 1997, p. 499 waarin zij aangeeft dat ook de constatering dat het rechtszekerheidsbeginsel wordt geschonden tot rechtsonzekerheid leidt.

213. Vgl. HvJ EG 19 november 1991, nr. C-6/90 (Francovich), NJ 1994, 2 (A-G Mischo) en HvJ EG 5 maart 1996, nr. C-46/93 (Brasserie du Pêcheur), ECR 1996, p. I-1029 (concl. A-G Tesouro) inzake het niet omzetten van een richtlijn en HvJ EG 30 september 2003, nr. C-224/01 (Köbler), BNB 2004/151 (concl. A-G Léger; m.nt. Wattel) inzake het niet stellen van prejudiciële vragen, bevestigd in HvJ EG 13 juni 2006, nr. C-173/03 (Traghetti del Mediterraneo), FED 2006/80 (m.nt. Van Eijdsen).

214. Boer en Freudenthal 2004, p. 63. Politieke overwegingen kunnen er volgens hen ook toe leiden dat aanpassingen worden uitgesteld; zij noemen in dit kader evenwel geen wettelijke bepalingen die reeds door het HvJ EG zijn getoetst.

215. Aan de situatie die ontstond na uitspraak in de zaak Verkooijen (HvJ EG 6 juni 2000, nr. C-35/98, BNB 2000/329 (concl. A-G La Pergola; m.nt. Burgers)), waarbij slechts voor het jaar 2000 een regeling moest worden getroffen, ga ik eenvoudshalve voorbij.

216. Wetsaanpassing bij besluit is overigens formeel niet mogelijk. Zie hierover nader par. 8.2.1.1.

217. Zie over de dubbele betekenis van de term 'reparatiewetgeving' Boer en Freudenthal 2004, p. 58.

218. HvJ EG 18 september 2003, nr. C-168/01 (Bosal), BNB 2003/344 (concl. A-G Alber; m.nt. Meussen).

219. Persbericht ministerie van Financiën van 18 september 2003, nr. 2003/227, V-N 2003/46.11.

– na instemming door de ministerraad – bij persbericht bekendgemaakt.²²⁰ Ik concludeer dat belastingplichtigen noch aan een begunstigende uitspraak van het Hof van Justitie EG noch aan de algemene mededeling dat de budgettaire gevolgen zullen worden gerepareerd de inhoud van de wetswijziging kunnen ontleenen. De voorzienbaarheidsfactor van een wetswijziging als gevolg van een beslissing van het Hof van Justitie EG stel ik daarom voor zowel particulieren als ondernemers/rechtspersonen op 0. Als de inhoud bij persbericht bekend wordt gemaakt en tegelijkertijd de wetgevingsfase aanvangt, is geen sprake meer van een signaal dat door de uitspraak wordt afgegeven. Ik verwijs daarom naar par. 5.6.4.1.

De verwachting dat de nationale wetgeving wordt aangepast naar aanleiding van een uitspraak van het Hof van Justitie EG is evenmin gerechtvaardigd wanneer het een procedure van een andere lidstaat betreft. Doordat vaak onduidelijk is wat de gevolgen zijn van een arrest voor nationale bepalingen, is niet direct te voorzien of het arrest tot een wetswijziging zal leiden en zo ja, wat de inhoud van de wetswijziging zal zijn. Als voorbeeld kan worden genoemd de uitspraak HvJ EG 11 maart 2004 in de zaak *Hughes de Lasteyrie du Saillant*.²²¹ Naar aanleiding van dit arrest is in de literatuur uitgebreid gespeculeerd over de consequenties voor het Nederlandse systeem van conserverende aanslagen. In zijn brief van 13 april 2004 verkondigt de staatssecretaris dat per 11 maart 2004 het zekerheidstellingsvereiste is komen te vervallen, hetgeen vooruitlopend op een daartoe strekkende wetswijziging zo spoedig mogelijk in een beleidsbesluit zal worden vastgelegd.²²² Naar de opvatting van de staatssecretaris was derhalve op 11 maart 2004 al duidelijk dat het zekerheidstellingsvereiste onder EU-recht niet houdbaar was. Belastingplichtigen kregen hierover evenwel eerst op 13 april 2004 – naar aanleiding van het verschijnen van de brief van de staatssecretaris – zekerheid.²²³ Andere voorbeelden van Europese jurisprudentie waaruit zou kunnen worden afgeleid dat het Nederlandse stelsel op onderdelen niet in overeenstemming is met het EU-recht zijn de uitspraak HvJ EG 13 december 2005 in de zaak *Marks & Spencer* ten aanzien van het fiscale eenheidsregime en HvJ EG 19 januari 2006 in de zaak *Bouanich* ten aanzien van de het onderscheid dat wordt gemaakt in de Wet DB 1965 tussen ingezete-

220. Persbericht ministerie van Financiën van 19 september 2003, nr. 2003/231, V-N 2003/46.11.

221. HvJ EG 11 maart 2004, nr. C-9/02 (*Hughes de Lasteyrie du Saillant*), BNB 2004/258 (concl. A-G Mischo; m.nt. Meussen); brief Staatssecretaris van Financiën van 13 april 2004, nr. WDB 2004/188U, V-N 2004/21.8.

222. Achteraf bleek het niet mogelijk het zekerheidsvereiste met terugwerkende kracht af te schaffen, zie HvJ EG 7 september 2006, nr. C-470/04 (zaak N), BNB 2007/22 (concl. A-G Kokott; m.nt. Burgers), ro. 57.

223. Zie ook par. 5.6.4.1; naar mijn mening werd in casu aan de vereisten voor het persbericht voldaan. Het wetsvoorstel dat op 14 september 2004 werd ingediend, was minder verstrekkend dan het besluit van 13 april 2004; zie hierover par. 9.5.1.2.

nen en niet-ingezetenen.²²⁴ Procedures van andere lidstaten leiden veelal niet (direct) tot wetwijzigingen. Daarom concludeer ik ten aanzien van jurisprudentie van het Hof van Justitie EG inzake andere lidstaten dat wetwijzigingen niet voorzienbaar zijn. De voorzienbaarheidsfactor bedraagt voor particulieren en ondernemers/rechtspersonen nihil.

Het Hof voor de Europese Vrijhandelszone is op grond van art. 3 onderdeel 2 ESA/Court Agreement gebonden aan de jurisprudentie van het Hof van Justitie EG. Met betrekking tot verwachtingen van wetwijzigingen is daarom alleen jurisprudentie van het Hof voor de Europese Vrijhandelszone over onderwerpen die nog niet eerder aan het Hof van Justitie EG zijn voorgelegd interessant.²²⁵ Nu deze jurisprudentie slechts betrekking heeft op regelgeving van EVA-landen geldt wederom dat aan de hand van een uitspraak niet kan worden beoordeeld welke wijzigingen in de Nederlandse belastingwetgeving zullen worden aangebracht.

5.6.5.3 Jurisprudentie EHRM

Wetwijzigingen ten gevolge van rechtspraak van het EHRM kunnen zich binnen de sfeer van de directe belastingen voordoen indien het gaat om schendingen van art. 1 EP EVRM, art. 14 EVRM en het Twaalfde Protocol bij het EVRM. Daarbij kan een onderscheid worden gemaakt tussen zaken waarbij de Nederlandse staat rechtstreeks betrokken is, en zaken waarin de Nederlandse Staat geen partij is. In het eerste geval is Nederland op grond van art. 46 par. 1 EVRM verplicht zich te houden aan de einduitspraak van het EHRM.²²⁶ Dit betekent dat hij het eindarrest van het EHRM uit moet voeren. Onder de voorwaarde dat de einduitkomst in overeenstemming is met de uitspraak van het EHRM is de verdragstaat vrij de middelen te kiezen die hij noodzakelijk acht om te voldoen aan de verplichting van het EHRM.²²⁷ Afhankelijk van de aard van de schending van het EVRM zal de verdragstaat individuele maatregelen nemen ten aanzien van de betrokken belastingplichtige en/of algemene of structurele maatregelen treffen die de individuele zaak overstijgen. De algemene maatregelen kunnen inhouden dat interne rechtspraak wordt gewijzigd, maar kan ook een wijziging

224. HvJ EG 13 december 2005, nr. C-446/03 (*Marks & Spencer*), BNB 2006/72 (concl. A-G Poiares Maduro; m.nt. Wattel) en HvJ EG 19 januari 2006, nr. C-265/04 (*Bouanich*), V-N 2006/7.5 (concl. A-G Kokott). Met betrekking tot de vraag of de Wet DB 1965 op onderdelen strijdig is met EU-recht kunnen o.a. ook de zaken *Commerzbank AG* (HvJ EG 13 juli 1993, nr. C-330/91, BNB 1995/333), *Amurta SGPS* (HvJ EG 28 januari 2006, nr. C-379/05, ECR 2007, p. I-9569) en het hierna te noemen *Fokusbank-arrest* van het EVA-hof een rol spelen.

225. Zie bijv. EVA-Hof 23 november 2004, nr. E-1/04 (*Fokus Bank ASA*), BNB 2005/168 (m.nt. Wattel) inzake uitgaand dividend.

226. O.g.v. art. 46, par. 2, EVRM ziet het Comité van Ministers toe op de tenuitvoerlegging van de uitspraak.

227. Zie o.a. EHRM 13 juni 1979, nr. 6833/74 (*Marckx/België*), NJ 1980, 462 en EHRM 16 juli 2002, nr. 27602/95 (*Ulku Ekinci/Turkije*), www.echr.coe.int.

van de nationale regelgeving inhouden. Voor zover mij bekend, heeft een uitspraak van het EHRM binnen het fiscale recht nimmer ertoe geleid dat de wetgever tot wijziging van de in geding zijnde Nederlandse regel moest overgaan. Vande Lanotte en Haeck merken evenwel op:²²⁸

‘Bovenstaande verplichting is door de meerderheid van de verdragstaten erkend en heeft dan ook met zich meegebracht dat in een groot aantal gevallen een veroordeling door het Hof een wetswijziging tot gevolg heeft gehad, zelfs in staten die niet betrokken waren bij het oorspronkelijke conflict.’

Uit het voorgaande leid ik af dat ingeval uit een uitspraak van het EHRM in een zaak waarbij de Nederlandse overheid betrokken is, blijkt dat de oorzaak van een schending van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden is gelegen in de reikwijdte van een wettelijke regel, kan worden verwacht dat die regel wordt aangepast. De vraag is evenwel of, en zo ja, op welke wijze de wetgever de budgettaire gevolgen van deze wetswijziging ongedaan zal maken. Gelet op deze onzekerheid, stel ik de voorzienbaarheidsfactor voor zowel particulieren als ondernemers/rechtspersonen op 0.

Vanwege het feit dat alleen verdragstaten die in het geding betrokken zijn, gehouden zijn tot naleving van de einduitspraak, behoeft de wetgever in beginsel geen rekening te houden met uitspraken die betrekking hebben op andere verdragstaten.²²⁹ De verdragstaten zijn evenwel verplicht om het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden na te leven zoals dat door het EHRM wordt geïnterpreteerd.²³⁰ In Nederland (zie hfdst. 6) – houdt de rechterlijke macht dan ook terecht rekening met de Straatsburgse jurisprudentie waarin Nederland zelf geen partij is.²³¹ Indien een wettelijke regel onverenigbaar is met het EVRM, gelet op de interpretatie van het EVRM door het EHRM met betrekking tot een procedure van een andere lidstaat, zou de wetgever moeten overgaan tot een wetswijziging teneinde een beroep op schending van het verdrag in de toekomst te voorkomen.²³² Doordat het EHRM evenwel niet in abstracto de gewraakte wetgeving toetst, maar alleen de wijze waarop deze in het voorgelegde geval wordt toegepast, wordt het een verdragstaat bemoeilijkt om einduitspraken in zaken waarin hij geen partij is te vertalen naar zijn nationale wetgeving. Voor burgers is het daarom in het algemeen moeilijk om de kans op een wetswijziging en haar inhoud vooraf in

228. Vande Lanotte en Haeck 2004, p. 715.

229. Zie art. 46, par. 1, EVRM en Sepulchre 2005, p. 177.

230. Zie o.a. EHRM 1 maart 2006, nr. 56581/00 (*Sejdovic/Italië*), *RJE&D* 2006-II, ro. 125.

231. Zie bijv. HR 12 september 1997, nr. 16 309, *NJ* 1998, 687.

232. In zijn commentaar bij EHRM 12 oktober 2004, nr. 60669/00 (*Asmundsson*), *FED* 2005/65 stelt Thomas bijvoorbeeld dat de Wet aanpassing fiscale behandeling van VUT/prepensioen en introductie levensloopregeling, *Stb.* 2005, 115 op onderdelen in strijd kan zijn met het EVRM.

te schatten. Om die reden stel ik de voorzienbaarheidsfactor voor die gevallen op 0.

5.6.6 *Voorzienbaarheid gelet op externe omstandigheden*

Het criterium 'voorzienbaarheid gelet op externe omstandigheden' zoals dat door Popelier is geformuleerd, gaat na of aan de hand van externe omstandigheden een wetswijziging kan worden voorzien.²³³ Deze externe omstandigheden kunnen zijn gelegen in een maatschappelijke of politieke discussie, in een verandering van de maatschappelijke omstandigheden die aan het ontstaan van de regel ten grondslag hebben gelegen (par. 5.6.6.1), in de constatering dat de regel zijn doel niet heeft bereikt of kan bereiken (par. 5.6.6.2) en in economische ontwikkelingen waaruit kan worden afgeleid dat op fiscaal terrein versoepelingen moeten worden aangebracht dan wel daarvoor juist geen ruimte is (par. 5.6.6.3). In het verlengde van de maatschappelijke discussie behandel ik ook de invloed van gezaghebbende meningen (par. 5.5.6.4) en de media (par. 5.6.6.5) op de voorzienbaarheid van wetswijzigingen.

5.6.6.1 *Maatschappelijke discussies en politieke ontwikkelingen*

Gelet op de functies die naast de primaire – budgettaire – functie aan belastingheffing worden toegekend, moet er rekening mee worden gehouden dat regels van belastingheffing veranderen indien maatschappelijke en politieke ontwikkelingen daartoe aanleiding geven. Met name de allocatieve functie en de verdelingsfunctie – die beiden deel uitmaken van de instrumentele functie van belastingheffing – zorgen ervoor dat de overheid ingrijpt indien maatschappelijke ontwikkelingen daarom vragen of politieke ontwikkelingen daartoe leiden.²³⁴ Gribnau merkt in dit kader op:²³⁵

'Het zal duidelijk zijn dat recht (met name materieel recht) aan stabiliteit inboet nu het expliciet ten dienste staat van een zich voortdurend ontwikkelende maatschappij en economie.'

Maatschappelijke ontwikkelingen hebben bijvoorbeeld ertoe geleid dat intensief wordt gediscussieerd over de financiering van de AOW en maatregelen die dienaangaande kunnen worden getroffen.²³⁶ Een ander voorbeeld van een aanhoudende maatschappelijke discussie die tot wetswijziging zou kunnen leiden is die met betrekking tot de afschaffing van de hypotheekrenteaftrek. De genoemde ontwikkelingen leiden ertoe dat betrokkenen zich niet onverkort

233. Popelier 1997, p. 325 en Popelier 1999a, p. 189. Ook in het EU-recht is dit criterium van belang, zie o.a. Heukels 1990, p. 187 e.v.

234. Zie over de functies van belastingheffing Stevens 2008, p. 4.

235. Gribnau 2005, p. 84.

236. Zie o.a. *NRC Handelsblad* 7, 8 en 10 juni 2006, *FD* 17 mei 2006.

kunnen beroepen op het vertrouwen dat de huidige regels onveranderd blijven voortbestaan. Popelier leidt uit rechtspraak van het Bundesverfassungsgericht ook af dat men rekening moet houden met een wetswijziging wanneer het voorheen geldende recht reeds lang omstreden was of wanneer reeds herhaaldelijk hervormingen in de zin van de nieuwe regeling werden gevraagd en in overweging genomen.²³⁷ Welke aanpassingen zullen worden doorgevoerd valt evenwel nog niet te voorspellen. Gesteld zou kunnen worden dat belastingplichtigen die de vijftigjarige leeftijd thans nog niet hebben bereikt, er rekening mee moeten houden dat de AOW zal worden gefiscaliseerd.²³⁸ Vijftigplussers mogen in mijn visie vertrouwen op een begunstigende overgangsmaatregel.²³⁹

Veranderingen in politieke verhoudingen leiden in de regel tot aanpassingen in het kabinetsbeleid, welke aanpassingen ook hun effect zullen krijgen in belastingmaatregelen. Met name regels die voortvloeien uit de instrumentele functie van belastingheffing kunnen onder druk komen te staan (zie ook par. 5.4.3).

Naar mijn mening leiden maatschappelijke discussies en politieke ontwikkelingen er niet toe dat een wetswijziging volledig voorzienbaar is. In beperkte mate moet daar echter wel rekening mee worden gehouden. Voor particulieren stel ik de voorzienbaarheidsfactor op 1. Voor ondernemers en rechtspersonen stel ik deze factor op 2 aangezien zij naar verwachting beter in staat zijn om met behulp van een adviseur signalen te vertalen tot vooruitzichten.

5.6.6.2 Wetgevingsevaluatie

De constatering dat een regeling het gewenste doel niet dan wel onvoldoende bereikt of wanneer zij ongewenste neveneffecten met zich brengt, leidt in het algemeen tot de gevolgtrekking dat de regeling zal worden aangepast of afgeschaft.²⁴⁰ Aanwijzing 164 AR bevat een algemeen voorschrift voor wetsevaluaties. Uit de toelichting op deze bepaling volgt dat het evaluatieonderzoek niet alleen gericht hoeft te zijn op de mate van verwerkelijking van de doelstellingen en de neveneffecten, maar ook op de evenredigheid, subsidiariteit, uitvoerbaarheid, handhaafbaarheid, afstemming op andere regelingen, eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid van een regeling. Op grond van art. 1A hfdst. 3 Inv.w. Wet IB 2001 heeft in het najaar van 2005 een ambtelijke evaluatie van een aan-

237. Popelier 1997, p. 325.

238. Uit een onderzoek van de Stichting Pensioen kijker blijkt dat nog geen twintig procent vertrouwt op de AOW als bron voor de oudedagsvoorziening (Persbericht 31 juli 2007).

239. Van de in het Belastingplan 2009 voorgestelde tariefmaatregelen ter financiering van de kosten van de vergrijzing (houdbaarheidsbijdrage) worden slechts belastingplichtigen uitgezonderd die vóór 1946 zijn geboren. Deze grens wordt onderbouwd met het argument dat deze groep belastingplichtigen niet meer de mogelijkheid heeft gehad te anticiperen op de invoering van de houdbaarheidsbijdrage.

240. Gribnau 2005, p. 92 spreekt in dit kader over over- en onder-inclusiviteit.

tal onderdelen uit de Wet IB 2001 plaatsgevonden.²⁴¹ In deze evaluatie wordt geconcludeerd dat op een aantal punten aanpassingen gewenst zijn.²⁴² Voor zover uit een wetgevingsevaluatie volgt dat aanpassingen gewenst zijn, leidt het verschijnen van een evaluatie ertoe dat het gerechtvaardigde vertrouwen op het voortbestaan van de achterliggende regel wordt verminderd. Met name van ondernemers en rechtspersonen mag worden verwacht dat zij de gevolgen van een evaluatie redelijk kunnen inschatten. Voor hen leidt het verschijnen van een wetsevaluatie naar mijn mening tot een voorzienbaarheidsfactor van 3. Voor particulieren zou de voorzienbaarheidsfactor op 2 kunnen worden gesteld.

5.6.6.3 *Economische ontwikkelingen*

In de Notitie TWK wordt opgemerkt dat rekening moet worden gehouden met veranderingen van onder meer conjuncturele regelingen.²⁴³ Hoewel dit niet expliciet blijkt, wordt hier waarschijnlijk bedoeld op regelingen die sterk afhankelijk zijn van economische ontwikkelingen. Popelier leidt uit rechtspraak van het Bundesverfassungsgericht af dat men geen principieel vertrouwen kan hebben in het onbeperkt behoud van fiscale gunsten die uit conjunctuurpolitieke overwegingen werden toegestaan.²⁴⁴ Dit geldt temeer wanneer de begunstigde niet meer behoort tot de groep waarvoor de regeling oorspronkelijk was bedoeld.

Ook het Hof van Justitie EG hecht bij een beroep op het rechtszekerheidsbeginsel waarde aan economische ontwikkelingen. Van ondernemers vereist het Hof van Justitie EG in beginsel dat zij hun verwachtingen met betrekking tot het ongewijzigd voortbestaan van een regel afstemmen op economische ontwikkelingen.²⁴⁵ Het Hof van Justitie EG eist evenwel ook van het regelgevend orgaan – in casu de Commissie – dat het rekening houdt met economische ontwikkelingen. Indien de Commissie ‘te laat’ constateert dat een te gunstige verordening is vastgesteld, mag die verordening niet zonder meer met terugwerkende kracht ongedaan worden gemaakt.²⁴⁶ Dit uitgangspunt strookt met het criterium van stimulerings- en ontmoedigingsmaatregelen (zie par. 5.3).

241. De reikwijdte van de evaluatie is beschreven in *Kamerstukken II* 2004/05, 29 767, nr. 60, p. 21.

242. Rapport Breder, lager, eenvoudiger? Een evaluatie van de belastingherziening 2001, *Kamerstukken II* 2005/06, 30 375, nr. 2, p. 46-47.

243. P. 5.

244. Popelier 1997, p. 325.

245. Zie bijv. HvJ EG 25 januari 1979, nr. 98/78 (*Racke*), ECR 1979, p. 69 en HvJ EG 25 januari 1979, nr. 99/78 (*Decker*), ECR 1979, p. 101.

246. Zie bijv. HvJ EG 27 november 1984, nr. 232/81 (*Agricola Commerciale Olio SRL e.a. vs. Commissie*), ECR 1984, p. 3881.

Voor ondernemers en rechtspersonen leiden economische ontwikkelingen naar mijn mening tot een voorzienbaarheidsfactor 2. Voor particulieren stel ik de voorzienbaarheidsfactor op 1.

5.6.6.4 *Gezaghebbende meningen*

Zodra een onderwerp de aandacht van de politiek heeft, geven dikwijls allerlei personen die een vooraanstaande functie bekleden – veelal via de media – hun mening over het onderwerp. Ten aanzien van de hypotheekrenteaftrek verklaarden onder andere de president van de Nederlandsche Bank Nout Wellink,²⁴⁷ de oud-voorzitter van de SER Herman Wijffels,²⁴⁸ de directeur van het CPB Coen Teulings²⁴⁹ en hoogleraar fiscale economie Leo Stevens²⁵⁰ zich voorstander van aanpassing van de hypotheekrenteaftrek. Rabo-topman Bert Heemskerk²⁵¹ sprak zich uit tegen beperking van de renteaftrek.

Als een gezaghebbende persoon zijn mening geeft, leidt dit naar mijn mening niet tot het (beperkt) voorzienbaar worden van een wetswijziging. De voorzienbaarheidsfactor bedraagt derhalve voor particulieren en ondernemers/rechtspersonen 0. Het betreft immers een mening van iemand die geen rechtstreekse invloed op het kabinetsbeleid heeft. Dit is anders indien deze meningen door de media worden verspreid en zij aansluiten bij andere berichtgevingen via de media over het desbetreffende onderwerp, zoals met betrekking tot de discussie over de hypotheekrenteaftrek het geval is (par. 5.6.6.5).

5.6.6.5 *Media*

De media vormen een algemeen toegankelijke informatiebron. Indien een bepaalde regel in de media regelmatig aandacht krijgt en in de berichtgeving over het onderwerp een duidelijke tendens waarneembaar is, vermindert in mijn visie voor alle belastingplichtigen de beschermenswaardigheid van het vertrouwen op het voortbestaan van die regel. Doordat in deze fase nog onduidelijk is of, en zo ja, wanneer er een wetwijziging komt en wat de inhoud van de wetswijziging zal zijn, kan evenwel niet worden verwacht dat belastingplichtigen hun beslissingen afstemmen op toekomstig recht. Wel kan naar mijn mening worden verwacht dat belastingplichtigen alert worden en zich bij het nemen van beslissingen er enigszins van bewust zijn dat een regel kan veranderen.

247. FD 12 mei 2006.

248. NRC Handelsblad 29 mei 2005.

249. De Volkskrant 19 mei 2006.

250. O.a. FD 26 mei 2006, Stevens 2005a; reeds eerder: Stevens 2001.

251. Trouw 9 maart 2006.

De eventuele verandering van het eigenwoningregime geniet in de media veel aandacht.²⁵² Uit onderzoek blijkt dat betrokkenen zich door deze media-aandacht daadwerkelijk realiseren dat de hypotheekrenteaftrek wellicht niet onveranderd zal blijven voortbestaan. De Vereniging Eigen Huis heeft onderzocht dat ruim zestig procent van de huiseigenaren verwacht dat de hypotheekrente binnen vijf jaren zal worden beperkt of afgeschaft.²⁵³ Makelaarsorganisatie NVM voorspelde dat de huizenprijzen in 2006 stijgen met zes procent omdat de consument een beperking van de hypotheekrenteaftrek vóór wil zijn.²⁵⁴ Voor zowel particulieren als ondernemers/rechtspersonen stel ik de voorzienbaarheidsfactor van een bericht in de media op 1.

5.6.7 Declaratieve wijzigingen

Popelier onderscheidt in haar onderzoek drie vormen van declaratieve wetswijzigingen:

1. herhaling van de oorspronkelijke bepaling;
2. codificering van de praktijk; en
3. herstel van de onvoorziene gevolgen van een arrest conform de toestand zoals die bestond voordat het arrest werd gewezen.²⁵⁵

Doordat declaratieve wetswijzigingen geen veranderingen ten opzichte van de oude situatie teweegbrengen, kunnen zij niet leiden tot een aantasting van het rechtszekerheidsbeginsel. Om die reden zijn declaratieve wetswijzigingen naar hun aard voorzienbaar.

De eerste vorm van declaratieve wetswijzigingen, herhaling van de oorspronkelijke bepaling, komt met name voor bij algehele belastingherzieningen. Bij de invoering van de Wet IB 2001 is bijvoorbeeld een groot aantal bepalingen uit de Wet IB 1964 – al dan niet in aangepaste bewoordingen – overgenomen, zonder dat een inhoudelijke wijziging was beoogd.

De tweede vorm, codificering van hetgeen in de praktijk reeds gebeurde, doet zich bijvoorbeeld voor indien beleidsregels worden gecodificeerd.²⁵⁶ Als voorbeeld kan worden genoemd het besluit van de staatssecretaris van 23 augustus-

252. Bijv. op 20 januari 2005 stond de uitzending van Zembla in het teken van de hypotheekrente, *De Volkskrant* 28 maart 2006 bericht over het rapport van de Europese Commissie, *De Telegraaf* 22 februari 2006 bericht over het rapport van VNO-NCW en MKB Nederland, *NRC Handelsblad* 28 september 2005 bericht over het rapport van de REA, Smit 2005 bespreekt in *HP/De Tijd* 2005 de beperking van de renteaftrek in Zweden en o.a. in *FD* 30 mei 2006 is een bloemlezing opgenomen uit lezersreacties inzake het 'H-woord'.

253. *NRC Handelsblad* 4 april 2006.

254. *NRC Handelsblad* 20 januari 2006.

255. Vgl. Popelier 1997, p. 330-331 en Popelier 1999a, p. 192-193.

256. Peeters 1994b, p. 56-57 merkt terecht op dat een omzetting in regelgeving gevolgen heeft voor het regime van sanctioneringen en voor de geldingsduur.

tus 2002.²⁵⁷ Op grond van dit besluit werden op 31 december 2000 bestaande schulden die zijn aangegaan ter betaling van oversluitkosten aangemerkt als eigenwoningschuld. Per 1 maart 2004 is deze regel met terugwerkende kracht tot 1 januari 2001 omgezet in wetgeving.²⁵⁸

De derde vorm die Popelier onderscheidt, herstel van een rechterlijke uitspraak, doet zich in Nederland volgens mij niet voor omdat uitspraken van de Hoge Raad hier te lande – praktisch beschouwd – bindend zijn.²⁵⁹ Popelier behandelt dit aspect niet, maar wijst er wel op dat geen sprake is van een declaratieve wetswijziging indien de nieuwe regel de toestand van vóór het arrest beoogt te herstellen, terwijl het arrest enigszins voorzienbaar was. Aanleiding voor haar kritische kanttekening is de uitspraak van het EHRM in de zaak *Pressos Compania Naviera e.a.*²⁶⁰ In casu ging het om de vraag of wetgeving die een aansprakelijkheidsbeperking van de staat voor loodsen omvatte, met dertig jaar mocht terugwerken. Het Belgische Arbitragehof achtte de terugwerkende kracht toelaatbaar, onder meer omdat tot het verschijnen van een uitspraak van het Belgische Hof van Cassatie in 1983 ervan uit werd gegaan dat een beperkte aansprakelijkheid gold.²⁶¹ Het EHRM deelde dit oordeel niet. Het EHRM besliste dat op grond van eerdere jurisprudentie en het advies van de Raad van State bij de invoering van de Loodsenwet in 1967 het arrest van het Hof van Cassatie uit 1983 voorzienbaar was.²⁶² Bij de reparatie van HR 24 mei 2002²⁶³ (aankoopkosten deelneming) beriep de wetgever zich eveneens op de onvoorzienbaarheid van het arrest van de Hoge Raad. Aangezien volgens de wetgever vóór het verschijnen van het arrest vrij algemeen werd aangenomen dat de niet-aftrekbaarheid van aankoopkosten geldend recht was, was er volgens hem reden om de gevolgen van het arrest met terugwerkende kracht ongedaan te maken.²⁶⁴ Uiteindelijk is de terugwerkende kracht voor een belangrijk deel teruggedronken. Een belangrijke reden hiervan was dat de getroffen overgangsmaatregel was gestoeld op een discutabele uitleg van het regime zoals dat gold vóór 24 mei 2002.²⁶⁵

257. Besluit Staatssecretaris van Financiën van 23 augustus 2002, nr. CPP2002/2479M, V-N 2002/42.9.

258. Art. II onderdeel C Technische herstelwet 2003, *Stb.* 2003, 528.

259. De lagere rechters zijn formeel niet gebonden aan een oordeel van de Hoge Raad, maar één van beide partijen zal vermoedelijk doorprocederen tot de Hoge Raad indien sprake is van een 'rebellende' rechter.

260. EHRM 20 november 1995, nr. 17849/91 (*Pressos Compania Naviera SA e.a.*), BNB 1996/123 (m.nt. Feteris).

261. Arbitragehof 5 juli 1990, nr. 25/90, B.S. 6 oktober 1990.

262. EHRM 20 november 1995, nr. 17849/91 (*Pressos Compania Naviera SA e.a.*), BNB 1996/123 (m.nt. Feteris), ro. 42.

263. HR 24 mei 2002, nr. 37 021, BNB 2002/262 (concl. A-G Groenveld; m.nt. Juch).

264. *Kamerstukken II* 2003/04, 29 381, nr. 3, p. 8 en 27. Zie bijlage B.

265. Zie o.a. *Kamerstukken II* 2003/04, 29 381, nr. 4, p. 9; een kritische houding in de literatuur is o.a. te vinden in Meussen 2003, Cornelisse 2004 en Pauwels 2004.

Indien een arrest wordt gewezen dat onvoorzienbaar was, moet – gelet op het gezag van gewijsde van een arrest van de Hoge Raad – de wetgever wel zeer adequaat reageren wil er sprake kunnen zijn van een declaratieve wetswijziging. Ik verwacht niet dat die situatie zich zal voordoen.

5.7 **Overige factoren van invloed op de gerechtvaardigheid van verwachtingen**

In par. 5.2 t/m 5.5 heb ik vier criteria uitgewerkt aan de hand waarvan kan worden beoordeeld of belastingplichtigen aan een regel de verwachting mogen ontlelen dat hij voorlopig niet zal worden veranderd. In par. 5.6 heb ik vervolgens verschillende factoren behandeld die ertoe kunnen leiden dat een wetswijziging voorzienbaar wordt. Vanaf het moment dat een wetswijziging volledig voorzienbaar is, kunnen geen gerechtvaardigde verwachtingen op het voortbestaan van een regel meer ontstaan. Hierna behandel ik twee factoren die dit systeem kunnen doorkruisen.

De eerste factor betreft misbruik en oneigenlijk gebruik van wetgeving (par. 5.7.1). Als een belastingplichtige handelingen verricht die kunnen worden gekwalificeerd als misbruik of oneigenlijk gebruik, mag de betrokken belastingplichtige redelijkerwijs niet ervan uitgaan dat die situatie in stand wordt gelaten. De gerechtvaardigheid van de verwachtingen van de betrokken belastingplichtigen neemt af.

De tweede factor is de reactiesnelheid van de wetgever (par. 5.7.2).

5.7.1 **Misbruik, oneigenlijk gebruik en ongewenst gebruik**

In de Notitie TWK wordt ervan uitgegaan dat het in geval van misbruik en oneigenlijk gebruik van wetgeving is toegestaan dat de wetgever met terugwerkende kracht ingrijpt:²⁶⁶

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

Voldoende rechtvaardiging voor het verlenen van terugwerkende kracht betekent indirect dat de staatssecretaris ervan uitgaat dat misbruik en oneigenlijk gebruik de invoering van onvoorziene wetswijzigingen met terugwerkende kracht kunnen legitimeren. In de inleiding bij par. 5.6 heb ik uiteengezet dat bepaalde gebeurtenissen ertoe kunnen leiden dat een wetswijziging voorzienbaar wordt. Het gaat hierbij om objectief waarneembare gebeurtenissen, zoals het verschijnen van een persbericht. De vraag rijst of ‘misbruik’ en oneigen-

266. Notitie TWK p. 3.

lijk gebruik' ook tot deze gebeurtenissen mogen worden gerekend. Om deze vraag te kunnen beantwoorden moet eerst worden vastgesteld wat onder 'misbruik' en 'oneigenlijk gebruik' moet worden verstaan (par. 5.7.1.1). In par. 5.7.1.2 bespreek ik wat mijns inziens de rol van misbruik en oneigenlijk gebruik is binnen de werking van het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen.

5.7.1.1 Terminologie

In de Notitie TWK wordt de indruk gewekt dat tussen 'misbruik' en 'oneigenlijk gebruik' van wetgeving geen relevant onderscheid bestaat. Volgens de Interdepartementale Stuurgroep Misbruik en Oneigenlijk gebruik (ISMO) worden beiden door de meerderheid van de bevolking doorgaans ook als even ernstig ervaren.²⁶⁷ Ook Van Leijenhorst maakt geen strikt onderscheid tussen misbruik en oneigenlijk gebruik, doch sluit voor wat betreft de toetsing van richtinggevend beleid aan het rechtszekerheidsbeginsel aan bij het 'morele gehalte' van de anterieure feiten.²⁶⁸ De vraag is of in de beleving van de belastingplichtige die zich schuldig maakt aan misbruik of oneigenlijk gebruik een onderscheid tussen beiden bestaat.

Volgens de ISMO is het onderscheid tussen misbruik en oneigenlijk gebruik daarin gelegen dat in geval van misbruik de beoogde eigen bevoordeling wordt nagestreefd door het geven van onjuiste of onvolledige inlichtingen.²⁶⁹ Volgens het Rapport bestrijding en voorkoming van misbruik en oneigenlijk gebruik leidt misbruik tot het in strijd met de wettelijke voorschriften achterwege blijven van ontvangsten.²⁷⁰ Het Hof van Justitie EG achtte voor de aanwezigheid van misbruik in de gevoegde zaken *Gemeente Leusden* en *Holin Groep BV* cs. twee elementen van belang.²⁷¹ Ten eerste dient er een geheel van objectieve omstandigheden te bestaan waaruit blijkt dat het doel van de regeling niet is bereikt. Ten tweede moet de belastingplichtige de bedoeling hebben gehad voordeel te verkrijgen door kunstmatig de voorwaarden te creëren waaronder het recht op dat voordeel ontstaat. Uit het voorgaande leid ik af dat in geval van misbruik door de belastingplichtige gekunstelde rechtshandelingen worden aangegaan met het oog op het vermijden of verminderen van belasting.²⁷²

267. ISMO p. 8.

268. Van Leijenhorst 1999, p. 409 stelt in dit verband dat het 'morele gehalte' van de anterieure feiten een rol speelt bij de afweging of een overgangsmaatregel moet worden getroffen.

269. ISMO p. 46.

270. *Kamerstukken II* 1998/99, 26 625, nr. 1-2, p. 38.

271. HvJ EG 29 april 2004, gevoegde nrs. C-487/02 en C-7/02 (*Gemeente Leusden* en *Holin Groep BV* cs.), BNB 2004/260 (A-G Tizzano; m.nt. Zadelhoff), ro. 78.

272. De Raad van State toont zich terecht kritisch ten aanzien van de vraag of daadwerkelijk sprake is van misbruik. Indien een wetsvoorstel in verschillende maatregelen voorziet, dient elk van die maatregelen betrekking te hebben op het tegengaan van misbruik, wil het wetsvoorstel als geheel met terugwerkende kracht in werking kunnen treden. Zie bijv. *Kamerstukken II* 1994/95, 24 172, nr. A, p. 3.

Oneigenlijk gebruik van wetgeving houdt in dat legitieme handelingen worden verricht die weliswaar passen binnen de tekst van de wet, doch in strijd zijn met doel en strekking van die wet. De ISMO definieert oneigenlijk gebruik als volgt:²⁷³

‘[H]et door het aangaan van rechtshandelingen, al of niet gecombineerd met feitelijke handelingen, verkrijgen van overheidsuitkeringen of het niet danwel tot een te laag bedrag betalen van heffingen aan de overheid, in overeenstemming met de bewoordingen van de regelgeving maar in strijd met het doel en de strekking daarvan.’

Kakebeeke-Van der Put acht voor de aanwezigheid van oneigenlijk gebruik essentieel dat handelingen worden verricht, die op zichzelf geoorloofd zijn, doch die ertoe leiden dat op gekunstelde wijze buiten toepassing van een dwingend wettelijk voorschrift wordt gebleven.²⁷⁴ Deze definitie maakt evenwel geen helder onderscheid met misbruik. Ik ga hierna ervan uit dat voor oneigenlijk gebruik geen gekunstelde constructies nodig zijn. Van oneigenlijk gebruik is in mijn visie sprake als een belastingplichtige door middel van legitieme handelingen handelt binnen de bewoordingen van de wet, maar in strijd met doel en strekking van de wet.

Naast de begrippen ‘misbruik’ en ‘oneigenlijk gebruik’ maakt de wetgever ook gebruik van de termen ‘ongewenst’ en ‘onbedoeld gebruik’. Van ongewenst gebruik is sprake als de wetgever achteraf constateert dat een bepaalde handeling ongewenst is omdat hij in strijd is met doel en strekking van de wet.²⁷⁵

‘In reactie op de vraag naar oneigenlijk en ongewenst gebruik zei hij (MSB: de staatssecretaris) dat beide soorten gebruik de afgelopen jaren in de praktijk zijn voorgekomen. Wel moeten beide soorten worden onderscheiden. Bij oneigenlijk gebruik gaat het om een gebruik dat in strijd is met doel en strekking van de wet. Daar worden ook steeds meer criteria voor ontwikkeld, in het bijzonder aan de hand van uitspraken van de Hoge Raad. Ongewenst gebruik gaat minder ver; dit is een gebruik dat bij nader inzien, dus achteraf, door de wetgever ongewenst wordt geacht.’

Kenmerkend voor ongewenst gebruik is derhalve dat de belastingplichtige op het moment van het verrichten van de handeling niet ervan op de hoogte kon zijn dat de handeling als ongewenst wordt ervaren. De belastingplichtige kan

273. ISMO 1985, p. 46.

274. Kakebeeke-Van der Put 1961, p. 136.

275. *Kamerstukken II* 1996/97, 25 212, nr. 3, p. 9. Ook eerder kwam het onderscheid tussen deze begrippen aan de orde, zie *Kamerstukken II* 1987/88, 19 968, nr. 7, p. 3.

niets worden verweten; hij begeeft zich in dit geval op een zuiver terrein. Onbedoeld gebruik komt naar mijn mening overeen met ongewenst gebruik.

Tussen de genoemde termen wordt evenwel vaak geen helder onderscheid gemaakt. Waar naar mijn mening ook gesproken kan worden van oneigenlijk gebruik bezigt de wetgever de term 'onbedoeld gebruik'.²⁷⁶ De reparatie van de landbouwwijziging per 1 januari 2001 was bijvoorbeeld mede gelegen in het oneigenlijk gebruik van de regeling (zie bijlage A). Door bewust de termijn van zes jaar op te zoeken, konden bestemmingswijzigingswinsten onbelast worden gerealiseerd. Het doel van de zesjaarstermijn was evenwel te voorkomen dat bestemmingswijzigingswinsten onder de landbouwwijziging vielen. Mijn indruk is dat de wetgever de term 'onbedoeld gebruik' hanteert waar hij 'oneigenlijk gebruik' bedoelt.²⁷⁷

'De reden van de terugwerkende kracht van de wijziging van de landbouwwijziging, is gelegen in het onbedoeld gebruik van de regeling en de dreiging van aanmerkelijke aankondigingseffecten. Zoals eerder aangegeven, blijkt men in de praktijk bij overdrachten de termijn van zes jaar bewust op te zoeken waardoor onder de huidige regeling de mogelijkheid bestaat om bestemmingswijzigingswinsten onbelast te realiseren. Dit is nooit de bedoeling geweest bij de wijziging van de landbouwwijziging in 1986. Met de onderhavige wijziging wordt deze mogelijkheid tot het onbelast realiseren van bestemmingswijzigingswinsten gerepareerd.'

Teneinde eenduidige toepassing van de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid te kunnen bereiken, is het wenselijk dat de term 'onbedoeld gebruik' niet wordt gehanteerd, zolang zijn inhoud niet duidelijk is. Bij het gebruik van de term 'onbedoeld gebruik' dient de wetgever duidelijk aan te geven wat hij bedoelt. Met andere woorden: is onbedoeld gebruik gelijk aan oneigenlijk gebruik of ongewenst gebruik?²⁷⁸

5.7.1.2 Invloed op de gerechtvaardigheid van verwachtingen

In de Amerikaanse literatuur stelt Logue dat in geval van misbruik of oneigenlijk gebruik in afwijking van de hoofdregel van onmiddellijke werking de werkingsregel terugwerkende kracht behoort te worden toegepast.²⁷⁹

276. In *Kamerstukken II 2002/03*, 28 608, nr. 3, p. 21 worden de begrippen 'oneigenlijk' en 'onbedoeld' zelfs als synoniem genoemd.

277. *Kamerstukken II 2000/01*, 27 209, nr. 6, p. 68.

278. Vgl. Waaldijk 1994, p. 383 waar hij concludeert dat een inbreuk op gewekte verwachtingen gemotiveerd dient te worden. Vgl. Happé en Pauwels 2005, p. 71 waar zij opmerken dat het niet altijd duidelijk is wanneer sprake is van 'grensverkennend gedrag'.

279. Logue 1996, p. 1163.

'If there is a provision in the Code that some taxpayers interpret in a manner that generates extraordinarily large tax savings, and if there is a strong evidence that Congress never intended the provision to be interpreted in that manner, then, if the provision is repealed or amended to eliminate the taxpayers' aggressive interpretation, the change will apply nominally retroactively. Thus, taxpayers who take advantage of such a provision do so at their own risk, and any tax savings they enjoy because of it will be recaptured retroactively if the provision is later repealed.'

Ook Kaplow neemt dit standpunt in.²⁸⁰ Dit is goed verklaarbaar, gelet op het perspectief van waaruit Kaplow het overgangsbeleid beoordeelt. Kaplow is namelijk een aanhanger van de zogenoemde 'new view'. Deze denkrichting gaat ervan uit dat burgers goed in staat zijn om de inhoud en het moment van wetwijzigingen te voorspellen. McIntyre wijst er expliciet op dat 'if you hunt for loopholes, you must assume the risk that the loophole will be closed.'²⁸¹ Als belastingplichtigen door middel van gekunstelde constructies belasting vermijden, behoren zij er rekening mee te houden dat de wet op dit punt zal worden aangepast.

In Nederland worden – zeker als het gaat om oneigenlijk gebruik – ook wel genuanceerdere standpunten ingenomen. De Raad van State neemt in zijn wetgevingsadviezen het standpunt in dat terugwerkende kracht gerechtvaardigd kan zijn indien sprake is van misbruik of *omvangrijk* oneigenlijk gebruik van een wettelijke voorziening.²⁸² Deze formulering wijkt af van hetgeen in de Notitie TWK is opgenomen. Naar aanleiding van kritische geluiden van de zijde van de Vaste commissie voor Financiën hieromtrent, heeft de staatssecretaris toegezegd dat de opvatting van de Raad zoals geformuleerd in het advies bij het wetsvoorstel 24 172 zal worden gevolgd.²⁸³ In de praktijk is evenwel niet duidelijk wanneer sprake is van *omvangrijk* oneigenlijk gebruik. Met betrekking tot de reparatiewetgeving tegen dividendstripping merkte de wetgever op:²⁸⁴

'Teneinde te voorkomen dat daarbij – mogelijk op grote schaal – oneigenlijk gebruik van verrekening, vermindering of teruggaaf van dividendbelasting zou kunnen plaatsvinden, is in het persbericht terugwerkende kracht van de maatregel tot en met de datum van het persbericht aangekondigd.'

280. Kaplow 1986, p. 608-609.

281. McIntyre 1976, p. 4 en 7.

282. *Kamerstukken II* 1994/95, 24 172 (bestrijding van constructies m.b.t. onroerende zaken), nr. A, p. 2, herhaald in o.a. *Kamerstukken II* 1999/2000, 27 030, nr. B, p. 7 en *Kamerstukken II* 2003/04, 29 760, nr. 4, p. 8.

283. Brief Staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II* 1995/96, 25 212, nr. 2.

284. *Kamerstukken II* 2000/01, 27 896, nr. 3, p. 10.

Uit deze passage lijkt te volgen dat het niet zozeer gaat om gederfde belasting-opbrengsten, doch dat eerder het aantal belastingplichtigen bepalend is voor de wijze van reparatie van oneigenlijk gebruik. Ook Lievaart hecht belang aan de omvang van het misbruik of oneigenlijk gebruik en omschrijft de invloed op gerechtvaardigde verwachtingen als volgt:²⁸⁵

‘Verwachtingen zullen aan de andere kant minder hoog gespannen zijn, naar de mate waarin de situatie, waarop zij gegrond zijn als minder gewenst wordt ervaren door een zo groot mogelijke kring van betrokkenen.’

Een dergelijke maatstaf acht ik te subjectief en voorts niet relevant. Ter beantwoording van de vraag of gerechtvaardigde verwachtingen zijn ontstaan, gaat het er immers om of een belastingplichtige kon vermoeden dat de desbetreffende regel zou worden gerepareerd. Hierbij is het aantal betrokkenen niet van belang.²⁸⁶

In de literatuur is een aantal keer gesteld dat oneigenlijk gebruik niet direct betekent dat bij betrokkenen in het geheel geen gerechtvaardigde verwachtingen op het voortbestaan van oude regel konden ontstaan. Stevens merkt op:²⁸⁷

‘Wat dan zo gemakkelijk als oneigenlijk gebruik wordt aangemerkt is vaak niets anders dan in technocratische zin onbedoeld gebruik. De wetgever is er dan kennelijk niet in geslaagd zijn bedoelingen duidelijk in de wet te verwoorden. Het gaat mij in die situatie te ver de burger al te gemakkelijk op te zadelen met de onzekere consequenties daarvan.’

Ijzerman ziet het ruimer dan Stevens en betoogt dat er in het algemeen geen reden is ontwijkingsgedrag moreel te veroordelen:²⁸⁸

‘Aan de belastingplichtige kan mijns inziens niet het recht worden ontzegd, de grenzen van de wet af te tasten. Daarmee is niet gezegd dat elke vorm van ontwijking strookt met mijn persoonlijke opvatting, maar wel dat ik geen reden zie ontwijkingsgedrag moreel te veroordelen, ook niet wanneer dat ingaat tegen de (onderliggende) bedoelingen van de wetgever, zoals bijvoorbeeld het instellen van een heffing naar draagkracht.’

285. Lievaart 1979a, p. 589.

286. Budgettaire overwegingen of het versterken van de belastingmoraal kunnen uiteraard wel een rol spelen bij het beoordelen van een overgangssituatie doch niet binnen het vereiste van gerechtvaardigde verwachtingen (zie par. 8.2).

287. Stevens 1987, p. 325.

288. Ijzerman 1991, p. 149-150.

Mackaaij acht terugwerkende kracht ter bestrijding van oneigenlijk gebruik niet gerechtvaardigd.²⁸⁹

‘Opheffing van het verbod van terugwerkende kracht kan, omdat de wet geen bepaalde handelingen van de belastingplichtige eist maar slechts gevolgen aan bepaalde feiten verbindt, niet gemotiveerd worden met oneigenlijk gebruik.’

Misbruik, oneigenlijk gebruik of ongewenst gebruik vormen naar mijn mening geen objectief waarneembare gebeurtenissen die ertoe leiden dat een wetswijziging voorzienbaar wordt.²⁹⁰ In geval van misbruik en oneigenlijk gebruik kan ervan worden uitgegaan dat slechts bij de betrokken belastingplichtigen zelf de bewustheid dat een zwart respectievelijk grijs gebied wordt betreden, aanwezig is. Alleen deze belastingplichtigen kunnen een wetswijziging voorspellen. Misbruik en oneigenlijk gebruik leiden er daarom in beginsel toe dat de betrokken belastingplichtigen niet zonder meer ervan uit mogen gaan dat de oude situatie blijft bestaan. De gerechtvaardigheid van verwachtingen op het voortbestaan van de oude regel neemt voor deze groep belastingplichtigen af. Het maken van onderscheid tussen misbruik en oneigenlijk gebruik is echter op zijn plaats. Zoals beschreven in par. 5.7.1.1 houdt oneigenlijk gebruik in dat wordt gehandeld in strijd met doel en strekking van de wet. Van oneigenlijk gebruik en daarmee een afname van de gerechtvaardigheid van verwachtingen kan daarom alleen sprake zijn als de wetgever bij de invoering van de desbetreffende regel voldoende duidelijk heeft vermeld wat het doel en de strekking van de regel is.

Ongewenst gebruik kan niet leiden tot een aantasting van gerechtvaardigde verwachtingen. Pas vanaf het moment waarop de wetgever heeft laten weten een behaalde handeling als ongewenst te ervaren, wordt een wetswijziging voorzienbaar. De mate van voorzienbaarheid kan worden vastgesteld aan de hand van de in par. 5.6 gegeven voorzienbaarheidsfactoren.

Voor zover er in een situatie van misbruik of oneigenlijk gebruik nog sprake is van een verwachting dat het regime zal blijven voortbestaan, is deze verwachting niet meer reëel zodra algemeen bekend is dat de staatssecretaris bepaalde handelingen als misbruik of oneigenlijk gebruik ziet.²⁹¹ Lubbers is geneigd van eerbiedigende werking af te zien indien de staatssecretaris van Financiën vroegtijdig heeft aangekondigd een bepaalde handeling als een constructie te zien.²⁹²

289. Mackaaij 1979, p. 1356-1357.

290. Indien overigens aan de voorwaarden voor fraus legis wordt voldaan, is bestrijding door middel van een wetswijziging niet nodig.

291. Vgl. Geppaart 2004, p. 1841 die van mening lijkt te zijn dat een wetswijziging niet voorzienbaar is zolang de rechter niet heeft geoordeeld dat sprake is van oneigenlijk gebruik.

292. Lubbers 2004, p. 21.

‘Ik vind de weg die Van Leijenhorst inslaat (MSB: zie par. 5.7.1.1. over het morele gehalte van de feiten) een moeilijk begaanbare omdat bij de wetgever al snel de neiging zal bestaan bepaalde handelingen 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.’

Ik deel de mening van Lubbers wat betreft het ‘gewaarschuwd-mens-telt-voor-twee-beginsel’ en vind dat terugwerkende kracht in die situatie in beginsel is toegestaan.

In het kader van de bestrijding van misbruik heeft Tweede Kamerlid Hillen eens voorgesteld om jaarlijks een antimisbruiknota te laten verschijnen, waardoor van jaar tot jaar de vinger aan de pols kan worden gehouden.²⁹³

‘De belastingdienst kan met die gegevens snel ingrijpen en hoeft dan niet jaren na dato pas in te grijpen. Ik denk in dit verband aan het punt van de eerbiedigende werking. Het punt van de eerbiedigende werking wint aan kracht naarmate de overheid minder snel adequaat reageert op afwijkingen die gaandeweg ontstaan.’

De toenmalige staatssecretaris van Financiën Vermeend reageerde positief op het voorstel van Hillen en erkende dat wanneer de wetgever snel reageert er meer rechtvaardiging is om in te grijpen.²⁹⁴ Voor zover ik heb kunnen nagaan is het voorstel van Hillen echter nooit verder uitgewerkt.²⁹⁵

5.7.2 *Reactiesnelheid wetgever*

De voorzienbaarheid van een wetswijziging kan afnemen in geval de wetgever heeft laten blijken een situatie ongeoorloofd te vinden, doch deze voorlopig in stand laat.²⁹⁶ Als een verwachte reactie van de wetgever uitblijft, kan immers de indruk ontstaan dat die reactie definitief zal uitblijven. Voor een efficiënte

293. *Handelingen II* 1995/96, nr. 99, p. 6062.

294. *Handelingen II* 1995/96, nr. 99, p. 6066.

295. De Belastingdienst zou hierbij d.m.v. beleidsevaluatie een belangrijke rol kunnen spelen, zie *Kamerstukken II* 2002/03, 28 790, nr. 1-2, p. 52 (M en O-beleid Belastingdienst).

296. Zo werd in een wetsvoorstel dat onbedoeld gebruik van art. 13c Wet VPB 1969 (omzetting vaste inrichting in deelneming) beoogde tegen te gaan, voorzien in een overgangsmaatregel omdat de wetgever de onbedoeld-gebruik-situatie te lang in stand had gelaten, p. 8, *Kamerstukken II* 2004/05, 30 117, nr. 3.

werking van de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid is derhalve vereist dat de wetgever adequaat handelt.

5.8 Praktische toepassing beoordelingskader

Bij de beantwoording van de vraag of het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen wordt geschonden, spelen enerzijds criteria een rol aan de hand waarvan de gerechtvaardigheid van verwachtingen op het voortbestaan van een regel kan worden beoordeeld. Anderzijds zijn er criteria aan de hand waarvan kan worden bepaald of, en zo ja, vanaf welk moment een wetswijziging voorzienbaar is. Vanaf het moment waarop een wetswijziging volledig voorzienbaar is geworden, kunnen objectief beschouwd geen nieuwe verwachtingen meer ontstaan. Eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen is vanaf dat moment daarom niet meer aan de orde.

Het schematisch overzicht dat ik in par 5.1 heb opgenomen geeft een overzicht van de relevante criteria. Hierna beschrijf ik stapsgewijs op welke wijze aan de verschillende criteria zou moeten worden getoetst.

1. *Criterium van de schade*

Het criterium van de schade vereist dat wordt vastgesteld of de wetswijziging inclusief het beoogde overgangsregime leidt tot schade. Indien deze vraag ontkennend moet worden beantwoord, is er volgens het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen geen aanleiding tot een versoepeling van het overgangsregime. Een ander overgangsregime kan wel gewenst zijn op grond van een van de andere beginselen van behoorlijk overgangsbeleid.

2. *Criterium van stimulerings- en ontmoedigingsmaatregelen, het criterium van verwachtingen ontleend aan de rechtsregel en het criterium van de onduidelijke rechtstoestand*

Deze criteria geven aan of eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen op haar plaats is, omdat een rechtsregel heeft aangezet tot het nemen van een bepaalde beslissing of omdat de rechtsregel verwachtingen heeft gewekt door een tijdsaanduiding, zijn principe of zijn veranderlijkheid. Als sprake is van een evidente omissie is de verwachting dat de oude situatie gehandhaafd blijft niet gerechtvaardigd.

3. *Misbruik of oneigenlijk gebruik van wetgeving*

Misbruik en oneigenlijk gebruik kunnen de beschermenswaardigheid van gerechtvaardigde verwachtingen aantasten. Indien uit stap 1 en 2 volgt dat er gerechtvaardigde verwachtingen op het voortbestaan van de oude regel bestaan, nemen deze verwachtingen in beschermenswaardigheid af indien belastingplichtigen handelingen verrichten die kunnen worden gekwalificeerd als misbruik of oneigenlijk gebruik van wetgeving.

4. Criterium van de voorzienbaarheid van wetswijzigingen

Aan de hand van verschillende in par. 5.6 beschreven gebeurtenissen en ontwikkelingen kan worden beoordeeld in hoeverre een wetswijziging op een bepaald moment voorzienbaar was. Daarbij maak ik onderscheid al naar gelang de hoedanigheid van de belastingplichtige. Als een wetswijziging slechts particulieren treft, dient de voorzienbaarheidsfactor voor particulieren tot uitgangspunt te worden genomen; als een wetswijziging slechts ondernemers of rechtspersonen treft, geldt de voorzienbaarheidsfactor voor deze categorie. Indien beide categorieën worden getroffen, kan een middenweg worden gevolgd.

In welke mate een wetswijziging voorzienbaar wordt, heb ik aangegeven door middel van een voorzienbaarheidsfactor. De gekozen factoren vloeien voort uit mijn persoonlijke inschatting die op haar beurt is onderbouwd met literatuur, regelgeving en rechtspraak. De bedoeling is dat zij een positie op een schaal van 0-5 aangeven en op die wijze een rol kunnen spelen bij het maken van afwegingen.

Voorbeeld

Aan de hand van de wijziging van de landbouwwijziging per 1 januari 2001 (Bijlage A) geef ik hierna aan hoe het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen dient te worden toegepast. Ik beperk mij hierbij tot de aanpassing van de regels aangaande de *bestemmingswijzigingswinst*.

- a. criterium van de schade: de wetswijziging leidt tot schade;
- b. criterium van stimulerings- en ontmoedigingsmaatregelen: er is sprake van een stimuleringsmaatregel waarbij de tegemoetkoming pas bij afronding van de activiteit wordt toegekend (hoogste risicogroep);
- c. criterium van verwachtingen ontleend aan de rechtsregel: veranderlijkheidsfactor van veranderingen in het inkomensbegrip is 0;
- d. criterium van de onduidelijke rechtstoestand: er is geen sprake van een evidente omissie;
- e. gelet op mijn definities is in casu sprake van oneigenlijk gebruik ten gevolge waarvan de beschermenswaardigheid van gerechtvaardigde verwachtingen afneemt.
- f. criterium van voorzienbaarheid van wetswijzigingen: het advies van de werkgroep van 25 juni 1999 levert een voorzienbaarheidsfactor van 1 op, de indiening van het wetsvoorstel bij de Tweede Kamer op 27 juni 2000 leidt tot een voorzienbaarheidsfactor van 4.

De wetgever dient aan de hand van de resultaten een afweging te maken. Op grond van punt a, b, c en d zou een begunstigende overgangsmaatregel voor op 27 juni 2000 bestaande toestanden op zijn plaats zijn geweest. Gelet op punt e en f is het evenwel ook verdedigbaar een dergelijke overgangsmaatregel achterwege te laten.

5.9 Conclusie

In par. 4.4.1 heb ik uit het beginsel van behoorlijke regelgeving dat vertrouwen moet worden geëerbiedigd specifiek voor het terrein van fiscaal overgangsbeleid het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen afgeleid. Op grond van het laatstgenoemde beginsel dient de wetgever enerzijds gerechtvaardigde verwachtingen op het voortbestaan van de oude regel te eerbiedigen en dient hij anderzijds rekening ermee te houden dat vanaf het moment dat een wetswijziging voorzienbaar wordt, belastingplichtigen hiermee rekening zullen gaan houden.

Voor de beoordeling of, en zo ja, in hoeverre er objectief beschouwd gerechtvaardigde verwachtingen zijn op het voortbestaan van de oude regel heb ik vier criteria geformuleerd:

1. het criterium van de schade;
2. het criterium van stimulerings- en ontmoedigingsmaatregelen;
3. het criterium van verwachtingen ontleend aan de rechtsregel;
4. het criterium van de onduidelijke rechtstoestand.

Als individuele belastingplichtigen handelingen verrichten die kwalificeren als misbruik of oneigenlijk gebruik, neemt voor hen de beschermenswaardigheid van de gerechtvaardigde verwachtingen af.

De voorzienbaarheid van een wetswijziging wordt bepaald door een aantal gebeurtenissen en ontwikkelingen, die ik heb onderverdeeld in de volgende categorieën:

1. 'overheids'signalen die voorafgaan aan de aankondiging van een wetsvoorstel;
2. signalen bij de aankondiging, indiening en behandeling van een wetsvoorstel;
3. voorzienbaarheid ten gevolge van rechtspraak;
4. voorzienbaarheid gelet op externe omstandigheden;
5. declaratieve wijzigingen.

In hfdst. 5 zijn de genoemde criteria uitgewerkt. Zoals ik in par 4.4.1.2 heb behandeld, hebben de door Popelier geformuleerde criteria hierbij als uitgangspunt gefungeerd. De specifieke kenmerken van het belastingrecht hebben geleid tot enkele aanpassingen en een eigen invulling van deze criteria. De belangrijkste conclusies geef ik hierna weer.

Het criterium van de schade (par. 5.2)

Op grond van het criterium van de schade is een begunstigend overgangsregime wenselijk indien de wetswijziging duursituaties treft en het aannemelijk is dat belastingplichtigen zich niet anders dan met financiële schade aan die situatie kunnen onttrekken. Hierbij is wel van belang of belastingplichtigen de schade

kunnen voorkomen of kunnen beperken door te anticiperen op de nieuwe wetgeving, of de schade kunnen verhalen op derden.

Om te beoordelen of anticiperen op een wetswijziging voorafgaand aan haar inwerkingtreding mogelijk is, wordt ervan uitgegaan dat belastingplichtigen rationele verwachtingen vormen ten aanzien van de waarschijnlijkheid van een wetswijziging, haar inhoud en gevolgen alsmede de inhoud van het overgangsrecht. Van de belastingplichtige wordt in dit kader verwacht dat hij een onderzoekende houding aanneemt en verschillende signalen weet te combineren. Dit wordt lastiger naarmate er signalen komen die de belastingplichtige steeds weer dwingen zijn verwachtingen bij te stellen. Als belastingplichtigen in 'bestaande situaties' verwachten dat een begunstigende overgangsmaatregel wordt getroffen zullen zij niet, of in mindere mate bereid zijn tot anticipatie.

Verschillende factoren kunnen ervoor zorgen dat belastingplichtigen niet, of niet op juiste wijze, op de wetswijziging kunnen anticiperen:

1. capaciteitsproblemen bij de belastingplichtige;
2. risicoprofiel van de belastingplichtige;
3. externe invloeden.

Uit deze factoren kunnen een aantal variabelen worden gedistilleerd die ertoe kunnen leiden dat een ander overgangsregime op zijn plaats is dan voortvloeit uit de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid. Steeds moet worden onderkend dat belastingplichtigen in 'bestaande duursituaties' vaak niet *kunnen* anticiperen. Ook kan anticiperen ongewenst zijn, ter voorkoming van een aankondigingseffect.

Als belastingplichtigen ná de inwerkingtreding van een nieuwe regel de schade kunnen beperken, is er minder reden een overgangsmaatregel te treffen op grond van het criterium van de schade. Ik heb drie mogelijkheden tot beperking van de schade behandeld:

- a. verzoek om wijziging of ontbinding van een overeenkomst;
- b. afwentelen van de belasting;
- c. compenseren van nadeel op niet-fiscaal terrein.

Een wetswijziging is een onvoorziene omstandigheid naar aanleiding waarvan de rechter kan worden verzocht tot ontbinding of wijziging van een overeenkomst (art. 6:258 BW). Naar verwachting zal de rechter slechts in deze zin oordelen indien partijen het risico niet hadden behoeven in te calculeren en het redelijk en billijk is dat de overeenkomst wordt ontbonden.

Met betrekking tot punt c heb ik in par. 5.2.3.3 geconcludeerd dat ik hiermee in het vervolg van het onderzoek geen rekening zal houden.

Indien de wetgever – met inachtneming van de 'rationele-verwachtingentheorie' – verwacht dat er omstandigheden zijn waardoor de schade niet kan worden

voorkomen of verhaald, dient hij inzicht te krijgen in de te verwachten omvang van de schade. Hierbij kan onderscheid worden gemaakt tussen:

- a. schade in de vorm van lastenverzwaringen (inkomenseffect);
- b. waardeveranderingen in de vorm van vermogenseffecten die rechtstreeks het gevolg zijn van een inkomenseffect;
- c. waardeveranderingen die het gevolg zijn van prijseffecten;
- d. schade die ontstaat bij derden.

Bij de vaststelling van het inkomenseffect van een wetswijziging moet rekening worden gehouden met de compensatietheorie. Op basis van deze theorie worden nadelen gecompenseerd met voordelen die voortvloeien uit begunstigende maatregelen die openstaan voor alle belastingplichtigen die nadeel ondervinden van de belastende maatregel. Voor de keuze voor een bepaald overgangsregime is het vervolgens niet van belang dat het schadebedrag exact wordt berekend. Van belang is over hoeveel jaren de schade zich zal uitstrekken en of de schade na verloop van tijd zal afnemen doordat belastingplichtigen zich alsnog aanpassen aan de nieuwe situatie.

Het inkomenseffect van een wetswijziging kan leiden tot aanvullende schade in de vorm van een waardeverandering van het vermogensbestanddeel (vermogenseffect). Daarnaast kan de wetswijziging een volume-effect veroorzaken dat op zichzelf ook van invloed is op de prijsvorming en daarmee op de waarde van vermogensbestanddelen (prijseffect). Belastingplichtigen waarop een begunstigend overgangsregime van toepassing is, hebben geen of in mindere mate last van een inkomenseffect. Dit vermindert de reacties in de markt waardoor het volume-effect beperkter zal zijn. Ook een tijdige aankondiging van het nieuwe regime zorgt voor een demping van het volume-effect.

De schade die derden ondervinden wordt bij toetsing aan het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen achterwege gelaten.

Het criterium van stimulerings- en ontmoedigingsmaatregelen (par. 5.3)

Een stimuleringsmaatregel is, kort gezegd, een regel die niet de primaire functie van belastingheffing dient, doch erop is gericht specifieke activiteiten of beslissingen van belastingplichtigen te stimuleren, zonder belastingplichtigen te dwingen. Een ontmoedigingsmaatregel beoogt specifieke activiteiten of beslissingen – niet zijnde belastingontwijkende handelingen – te ontmoedigen.

Indien een stimulerings- of ontmoedigingsmaatregel wordt beperkt of afgeschaft, dienen verwachtingen die zijn ontstaan onder het oude regime op grond van het criterium van de rechtsregel als beslissend element te worden geëerbiedigd. Dit geldt met name als sprake is van een duursituatie.

De mate van aantasting van verwachtingen hangt als het gaat om een stimuleringsmaatregel af van het moment waarop de fiscale tegemoetkoming wordt gerealiseerd. Van de drie onderscheiden varianten is de kans op aantasting van verwachtingen gering indien de fiscale tegemoetkoming volledig in het jaar van de beslissing wordt verleend. Als de tegemoetkoming verspreid over meer jaren

wordt verleend, worden verwachtingen in hogere mate geschonden. De meest ernstige mate van aantasting van verwachtingen doet zich voor als de fiscale tegemoetkoming eerst bij afronding van de activiteit wordt verleend.

Bij de afschaffing of inperking van een ontmoedigingsmaatregel dient de wetgever oog te hebben voor bestaande toestanden, omdat het vertrouwen in de wetgever anders kan worden geschonden.

Het criterium van verwachtingen ontleend aan de rechtsregel (par. 5.4)

Op grond van het criterium 'verwachtingen ontleend aan de rechtsregel' kunnen gerechtvaardigde verwachtingen op het voortbestaan van een regel aanwezig zijn dankzij een tijdsaanduiding in de rechtsregel, zijn principe of zijn veranderlijkheid.

Een tijdsaanduiding kan zich als volgt manifesteren:

1. het vermelden van termijn in een rechtsregel;
2. het expliciet vermelden van de werkingsduur;
3. het verlenen van een goedkeuring voor een wettelijk vastgestelde periode; of
4. het verhinderen van terugwerkende kracht.

Een aantal rechtsregels is gebaseerd op een bepaald principe, zoals totaalwinst of het ne-bis-in-idembeginsel, dat met name verwachtingen doet ontstaan met betrekking tot het overgangsregime. Het ne-bis-in-idembeginsel pleit voor toepassing van de compartimenteringsgedachte; het totaalwinstprincipe pleit in dit kader voor gelimiteerde compartimentering.

Indien in een bepaald soort rechtsregel regelmatig aanpassingen worden aangebracht, zal een belastingplichtige eerder een verandering in die categorie regels verwachten dan hij een verandering zal verwachten in regels die zelden worden aangepast. De veranderlijkheid van regels in de tijd heb ik aangeduid met een veranderlijkheidsfactor. In de figuur in par. 5.4.3 heb ik aan acht verschillende elementen van het belastingrecht een veranderlijkheidsfactor toegekend. Een hoge veranderlijkheidsfactor (2) betekent dat een regel regelmatig wordt veranderd, zodat het ongewijzigd voortbestaan van die regel niet mag worden verwacht.

Het criterium van de onduidelijke rechtstoestand (par. 5.5)

Op grond van het criterium van de onduidelijke rechtstoestand is het vertrouwen op het voortbestaan van een onduidelijke of verwarrende regel weinig beschermenswaardig. Ik heb dit criterium nader toegespitst op de vraag onder welke omstandigheden een omissie in de wettekst leidt tot het ontbreken van gerechtvaardigde verwachtingen. Bij een evidente omissie in de vorm van een verschrijving, een foutieve verwijzing of een wetssystematische fout mag men er in beginsel niet op vertrouwen dat deze in stand wordt gelaten. Dit is anders indien:

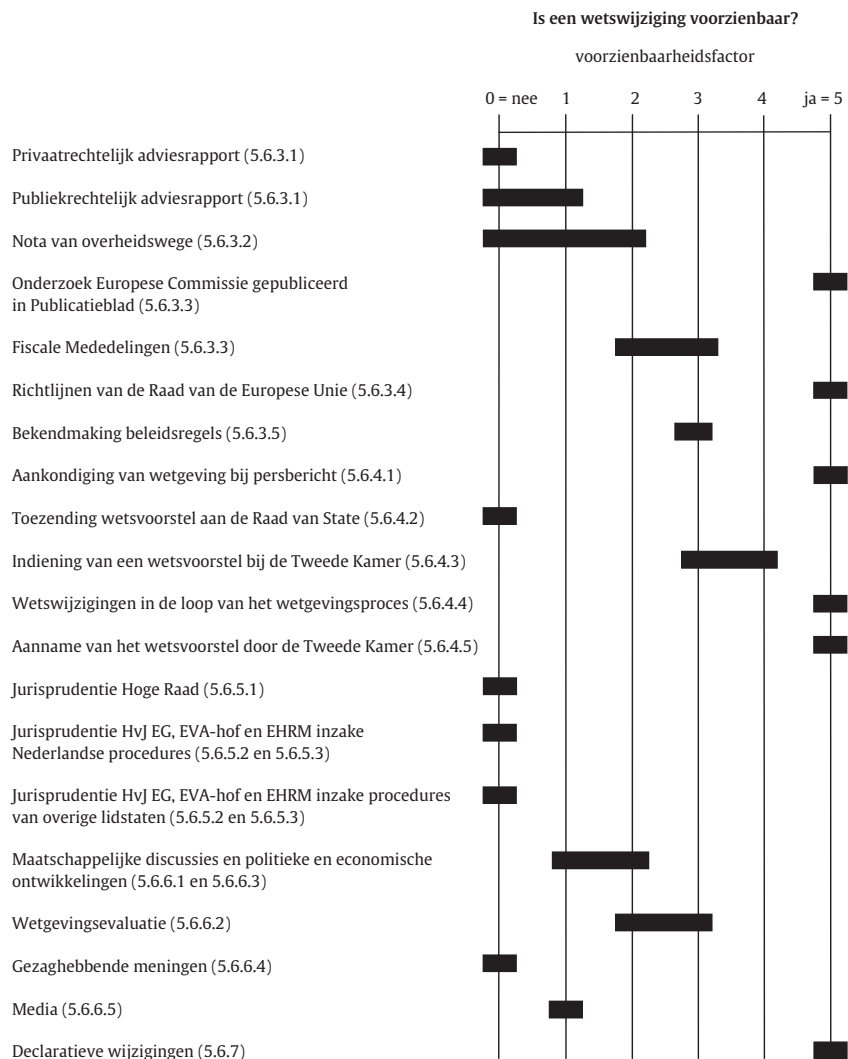
1. de aanpassingen niet ondergeschikt zijn en bovendien redelijkerwijs niet verwacht konden worden, en
2. de reparatie niet binnen een jaar na inwerkingtreding van de wet aan de Raad van State is voorgelegd. Evidente omissies dient de wetgever derhalve zo spoedig mogelijk te herstellen. Ten einde het overgangsregime dat de reparatie begeleid te kunnen beoordelen, is evenwel van belang dat het onderdeel van het wetsvoorstel waarin de reparatie is opgenomen ter advisering aan de Raad van State wordt voorgelegd.

Het criterium van de voorzienbaarheid van wetswijzigingen (par. 5.6)

Op basis van hetgeen is behandeld in par. 5.6.2.1 veronderstel ik dat bij het beoordelen van de voorzienbaarheid van een wetswijziging onderscheid kan worden gemaakt tussen particulieren enerzijds en ondernemers en rechtspersonen anderzijds. Aan deze veronderstelling ligt de gedachte ten grondslag dat ondernemers en rechtspersonen zich in de regel laten voorlichten door een adviseur terwijl particulieren dit in beginsel niet doen.

De mate waarin verschillende gebeurtenissen ertoe leiden dat een wetswijziging objectief beschouwd voorzienbaar wordt, duid ik aan met een *voorzienbaarheidsfactor* (schaal 0-5).²⁹⁷ Op deze wijze is het mogelijk om een rangorde aan te brengen tussen gebeurtenissen en ontwikkelingen. De voorzienbaarheidsfactoren heb ik voor zover mogelijk afgeleid van opvattingen in de literatuur, rechtspraak en (toelichtingen op) regelgeving. Een voorzienbaarheidsfactor van 0 geeft aan dat een wetswijziging niet voorzienbaar is. Als de factor 5 bedraagt, is daarentegen sprake van volledige voorzienbaarheid. In het volgende schema heb ik de gevonden voorzienbaarheidsfactoren opgenomen. De bandbreedte geeft het onderscheid in hoedanigheid van de belastingplichtige aan.

297. Zie par. 5.6.2.2 voor een toelichting op de schaalverdeling.



De aankondiging van wetgeving door middel van een persbericht leidt mijns inziens slechts tot een volledig voorzienbare wetswijziging indien aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- het persbericht moet een gebruikelijk medium zijn;
- uit het persbericht moet duidelijk blijken in welke periode de feiten of toestanden moeten vallen, wil de nieuwe wet daaraan rechtsgevolgen kunnen verbinden;
- uit het persbericht moet blijken wat de inhoud van de wetswijziging is, en of, en zo ja, welke overgangsmaatregelen worden getroffen.

Voor een toelichting bij de totstandkoming van de overige voorzienbaarheidsfactoren verwijs ik naar de desbetreffende paragraaf.

Overige factoren die de gerechtvaardigheid van verwachtingen beïnvloeden (par. 5.7)

Als de staatssecretaris van Financiën een wetswijziging heeft aangekondigd, is van belang dat hij dat wetsvoorstel ook daadwerkelijk indient. Als het wetsvoorstel vervolgens lang op zich laat wachten, neemt de voorzienbaarheid van een wetswijziging af.

Als een belastingplichtige handelingen verricht die kwalificeren als misbruik of oneigenlijk gebruik, mag hij er redelijkerwijs niet van uitgaan dat de bestaande situatie wordt gehandhaafd. Onder misbruik van wetgeving versta ik de situatie dat door de belastingplichtige gekunstelde rechtshandelingen worden aangegaan met het oog op het vermijden of verminderen van belasting. Bij oneigenlijk gebruik zijn de handelingen weliswaar legitiem, doch in strijd met doel en strekking van de wet. Voor het bestempelen van bepaalde handelingen tot oneigenlijk gebruik is derhalve vereist dat doel en strekking van de wet bekend zijn.

Ongewenst gebruik houdt naar mijn mening in dat de wetgever pas achteraf constateert dat een handeling ongewenst is omdat hij in strijd is met doel en strekking van de wet. De belastingplichtige is in dit geval onwetend; gerechtvaardigde verwachtingen op het voortbestaan van een regel worden in dat geval niet aangetast.

HOOFDSTUK 6

Beginsel van overeenstemming met hogere regelgeving

6.1 Inleiding

In hfdst. 4 heb ik vier materiële beginselen van behoorlijk overgangsbeleid geformuleerd die bepalend zijn voor de keuze van een werkingsregel en – eventueel – een overgangsmaatregel.¹ In dit hoofdstuk komt het beginsel van overeenstemming met hogere regelgeving aan de orde. In par. 4.4.2 is de achtergrond van dit beginsel al besproken. Daarbij heb ik geconcludeerd dat op grond van dit beginsel dient te worden onderzocht of de beoogde werkingsregel en – indien van toepassing – de voorgestelde overgangsmaatregel(en) in overeenstemming zijn met het eigendomsrecht dat is opgenomen in art. 1 EP EVRM en het non-discriminatiebeginsel dat is opgenomen in art. 26 IVBPR, art. 14 EVRM en het Twaalfde Protocol bij het EVRM. In de uitwerking hierna beperk ik mij tot art. 26 IVBPR en art. 14 EVRM.

Het beginsel van overeenstemming met hogere regelgeving speelt zowel bij *belastende* als bij *begunstigende* wetswijzigingen een rol. Bij begunstigende wetswijzigingen is deze rol evenwel beperkter. Een schending van het eigendomsrecht is bij de invoering van een begunstigende regel namelijk niet mogelijk, omdat het genot van eigendom in dat geval niet wordt beperkt. Bij begunstigende wetswijzigingen blijft de toets aan het vereiste van overeenstemming met hogere regelgeving dan ook beperkt tot toetsing aan het non-discriminatiebeginsel. Het kan voorkomen dat de nieuwe – gunstigere – regel niet op alle belastingplichtigen tegelijk van toepassing wordt.

Het eigendomsrecht wordt behandeld in par. 6.2. Na de beantwoording van de vragen wat onder ‘eigendom’ wordt verstaan en wanneer sprake is van een schending van het eigendomsrecht, wordt uitgebreid ingegaan op de rechtvaardigingsgrond voor een inbreuk op dit recht. In par. 6.3 komt het non-discriminatiebeginsel aan de orde. Hierbij wordt eerst ingegaan op de vraag wanneer in overgangssituaties sprake kan zijn van gelijke of ongelijke gevallen. Vervolgens wordt besproken tot welke vormen van discriminatie een overgangsregime kan leiden. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een conclusie.

1. Het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen, het beginsel van overeenstemming met hogere regelgeving, het beginsel van technische en financiële uitvoerbaarheid en het evenredigheidsbeginsel.

6.2 Bescherming van het eigendomsrecht

6.2.1 Inleiding

Het eigendomsrecht is opgenomen in art. 1 EP EVRM. De Nederlandse vertaling van deze bepaling luidt als volgt:

'Iedere natuurlijke of rechtspersoon heeft recht op het ongestoord genot van zijn eigendom. (MSB: *genotsregel*)

Aan niemand zal zijn eigendom worden ontnomen behalve in het algemeen belang en onder de voorwaarden voorzien in de wet en in de algemene beginselen van internationaal recht. (MSB: *ontnemingsregel*)

De voorgaande bepalingen tasten echter op geen enkele wijze het recht aan, dat een Staat heeft om die wetten toe te passen, die hij noodzakelijk oordeelt om het gebruik van eigendom te reguleren in overeenstemming met het algemeen belang of om de betaling van belastingen of andere heffingen of boeten te verzekeren. (MSB: *reguleringsregel*)'

Hoewel het EVRM een mensenrechtenverdrag betreft, is art. 1 EP zowel van toepassing op natuurlijke personen als op rechtspersonen.² Bij de toetsing aan art. 1 EP hanteert het EHRM een vast schema. Volgens dit schema moet eerst worden vastgesteld of sprake is van eigendom (par. 6.2.2). Vervolgens komt aan de orde of er sprake is van inbreuk op dat eigendom en, zo ja, welke vorm van inbreuk aan de orde is (par. 6.2.3). Een inbreuk op eigendom is alleen toegestaan indien daarvoor een rechtvaardiging bestaat. De criteria die een rol spelen bij de rechtvaardigingstoets worden behandeld in par. 6.2.4. In par. 6.2.5 is ten slotte een schematisch overzicht opgenomen van de werking van het eigendomsrecht in overgangssituaties.³

6.2.2 Eigendom

Om een beroep te kunnen doen op art. 1 EP EVRM moet er sprake zijn van 'eigendom'.⁴ Het EHRM heeft steeds een autonome en ruime invulling gegeven aan het eigendomsbegrip. Het begrip 'eigendom' moet dan ook ruimer worden opgevat dan de in art. 5:1 BW opgenomen definitie van dit begrip. Niet alleen fysieke goederen, zoals een stuk land of een woning, maar ook andere rechten en belangen kunnen eigendom in de zin van art. 1 EP EVRM vormen.⁵ Hierbij kan worden gedacht aan een door de rechter erkende claim tegen de

2. Zie bijv. EHRM 3 juli 2003, nr. 38746/97 (*Buffalo/Italië*), FED 2004/447 (m.nt. Thomas).

3. Deze paragraaf is mede gebaseerd op Schuwer-Bravenboer 2007b.

4. Ook wel aangeduid als 'property', 'possessions', 'propriété' of 'biens'.

5. EHRM 23 februari 1995, nr. 15375/89 (*Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH/Nederland*), BNB 1995/262 (m.nt. Feteris), par. 53.

staat,⁶ goodwill⁷ en de verwachting dat een aangekocht stuk land mag worden gebruikt voor industriële bebouwing.⁸ Samengevat gaat het hier om de aanwezigheid van een 'economisch belang'; in de rechtspraak van het EHRM wordt in dit kader de term 'asset' gebezigd.

Bij wetswijzigingen is met name van belang onder welke omstandigheden *verwachtingen* van belastingplichtigen ertoe leiden dat sprake is van eigendom in de zin van art. 1 EP EVRM (par. 6.2.2.1). In veel gevallen lijkt een beroep op de door het EHRM ontwikkelde 'legitieme verwachtingentheorie' echter niet nodig omdat het EHRM ervan uit lijkt te gaan dat de financiële verplichting die voortvloeit uit een belastingmaatregel 'automatisch' onder de reikwijdte van art. 1 EP EVRM valt (par. 6.2.2.2).

6.2.2.1 Legitieme verwachtingen

In beginsel is de aanwezigheid van een 'asset' voldoende om toegang te krijgen tot art. 1 EP EVRM. In overgangssituaties kan evenwel de vraag opkomen of een belastingplichtige erop mocht vertrouwen dat hij in het bezit is van een 'asset'. Als op het moment van het ontstaan van de materiële belastingsschuld reeds bekend is dat de begunstigende regel waar een belastingplichtige een beroep op wil doen, met terugwerkende kracht wordt afgeschaft, is het vertrouwen van de belastingplichtige op het voortbestaan van die gunstige regel bijvoorbeeld niet reëel. Voorts is het de vraag of de verwachting op het voortbestaan van een regel op zich deel kan uitmaken van een 'asset' of een 'possession'. Het EHRM behandelt deze vragen in de door hem ontwikkelde theorie van 'legitieme verwachtingen'. Legitieme verwachtingen kunnen zijn gebaseerd op wetgeving of rechtspraak.

a. Legitieme verwachtingen op basis van rechtspraak

In de zaak *Stran Greek Refineries en Stratis Adreadis* oordeelde het EHRM dat een vordering eigendom vormt in de zin van art. 1 EP is als zij 'sufficiently established to be enforceable' is.⁹ Het ging in deze zaak om een vordering op grond van wanprestatie van de staat, welke vordering door de rechter was toegewezen. Hoewel een wet was aangenomen die uitbetaling van de vordering moest verhinderen, was naar het oordeel van het EHRM sprake van eigendom. In latere jurisprudentie heeft het EHRM het vereiste dat een vordering voldoende bepaald moet zijn nader uitgewerkt. Zo concludeerde het in de zaak *Kopecky* dat een vordering alleen dan eigendom in de zin van art. 1 EP EVRM vormt

6. EHRM 9 december 1994, nr. 13427/87 (*Stran Greek Refineries en Stratis Adreadis/Griekenland*), NJ 1996, 592 (m.nt. Dommering) en EHRM 20 november 1995, nr. 17849/91 (*Pressos Compania Naviera SA e.a./België*), BNB 1996/123 (m.nt. Feteris).

7. EHRM 26 juni 1986, nr. 8543/79 (*Van Marle/Nederland*), NJ 1987, 581 (m.nt. Alkema).

8. EHRM 29 november 1991, nr. 12742/87 (*Pine Valley Developments Ltd./Ierland*), Series A222.

9. EHRM 9 december 1994, nr. 13427/87 (*Stran Greek Refineries en Stratis Adreadis/Griekenland*), NJ 1996, 592 (m.nt. Dommering), par. 59.

als 'it has a sufficient basis in national law, for example where there is settled case-law of the domestic courts confirming it'.¹⁰ In de zaak *Draon* bevestigde het EHRM dit uitgangspunt. In deze zaak hadden klagers in verband met een medische fout op grond van jurisprudentie een verzoek tot schadevergoeding ingediend. Een ná indiening van dat verzoek ingevoerde wet zou hen het recht op schadevergoeding ontnemen. Het EHRM oordeelde met betrekking tot de eigendomsvraag: ¹¹

'For a claim to be capable of being considered an "asset" falling within the scope of Article 1 of Protocol No. 1, the claimant must establish that it has *a sufficient basis in national law, for example* (curs. *MSB*) where there is settled case-law of the domestic courts confirming it. Where that has been done, the concept of "legitimate expectation" can come into play.'

Een vordering ('claim') vormt derhalve een asset als zij is gebaseerd op een onherroepelijk vaststaande uitspraak.¹² De enkele aanwezigheid van een 'genuine dispute' of een 'arguable claim' is in elk geval onvoldoende.¹³

Vertaald naar het onderwerp van dit onderzoek, kunnen legitieme verwachtingen die zijn gebaseerd op rechtspraak een rol spelen als de Hoge Raad in voor belastingplichtigen gunstige zin heeft beslist en de gevolgen van die beslissing door de wetgever met terugwerkende kracht of door middel van een correctieregeling ongedaan worden gemaakt. De wetswijziging leidt in dat geval tot maatschappelijk terugwerkende kracht, maar kan ook leiden tot een ingrijpen in voldongen feiten of afgeronde toestanden. Als voorbeeld noem ik HR 24 mei 2002, nr. 37 021 (aankoopkosten deelneming).¹⁴ Bij belastingplichtigen die vóór 24 mei 2002 aankoopkosten van een deelneming hebben geactiveerd, is naar aanleiding van dit arrest op 24 mei 2002 de verwachting ontstaan dat zij de geactiveerde kosten alsnog in aftrek zouden mogen brengen. Op het moment van wijzen van dit arrest ontstond bij deze belastingplichtigen een vordering ten aanzien waarvan het de legitieme verwachting was dat zij deze zouden kunnen incasseren.

Het hiervoor vermelde oordeel van het EHRM in de zaak *Draon* bevat naar mijn mening echter twee onduidelijkheden.

10. EHRM 28 september 2004, nr. 44912/98 (*Kopecky/Slowakije*), *RJ&D* 2004-IX, par. 52.

11. EHRM 6 oktober 2005, nr. 1513/03 (*Draon/Frankrijk*), www.echr.coe.int, par. 65.

12. Vgl. EHRM 23 oktober 1997, nr. 21319/93 (*National & Provincial Building Society/Verenigd Koninkrijk*), *RJ&D* 1997-VII, par. 67 en EHRM 9 december 1994, nr. 13427/87 (*Stran Greek Refineries en Stratis Adreadis/Griekenland*), *NJ* 1996, 592 (m.nt. Dommering), par. 61.

13. EHRM 6 oktober 2005, nr. 1513/03 (*Draon/Frankrijk*), par. 68.

14. Zie bijlage B.

Ten eerste is onduidelijk wat het EHRM verstaat onder 'a sufficient basis in national law'. Is het van oordeel dat alleen wetgeving en rechtspraak bepalend zijn voor de aanwezigheid van een 'asset' of dient ook rekening te worden gehouden met andere factoren die de gerechtvaardigde verwachting op het voortbestaan van de oude regel c.q. gevestigde jurisprudentie verminderen, zoals een besluit van de Staatssecretaris van Financiën dat een regel met terugwerkende kracht zal worden gerepareerd? Naar mijn mening zouden alle factoren die de voorzienbaarheid van een nieuwe regel bepalen – zoals behandeld in hfdst. 5 – in ogenschouw moeten worden genomen. Dit betekent dat vanaf het moment waarop de staatssecretaris van Financiën door middel van een persbericht bekendmaakt dat de gevolgen van een oordeel van de Hoge Raad met terugwerkende kracht worden gerepareerd, geen nieuwe 'assets' meer kunnen ontstaan. Noodzakelijk is naar mijn mening echter wel dat het persbericht aan de door mij in par. 5.6.4.1 geformuleerde vereisten voldoet.

Ten tweede is in mijn visie niet duidelijk wat het EHRM bedoelt aan te geven met het gebruik van de woorden 'for example'. Naar mijn mening lijkt een onherroepelijk vaststaande uitspraak in elk geval slechts vereist in geval de wettekst zelf onduidelijk is.

b. Legitieme verwachtingen op basis van wetgeving

In veel gevallen zullen belastingplichtigen op basis van de wetgeving menen dat zij een 'asset' bezitten. Uit de niet-fiscale rechtspraak van het EHRM leid ik af dat op basis van wetgeving in twee situaties een economisch belang kan worden gekwalificeerd als een 'asset' omdat sprake is van een legitieme verwachting.

De eerste situatie is ontleend aan de zaak *Pressos Compania Naviera S.A. e.a.* In deze zaak oordeelde het EHRM inzake het Belgische aanvaringsrecht dat uit de wet volgt dat direct op het moment waarop schade is geleden een claim tot vergoeding van de schade is ontstaan.¹⁵ Nu het recht op schadevergoeding ook door het Belgische Hof van Cassatie was bevestigd, was bij klagers een legitieme verwachting ontstaan dat zij voor vergoeding in aanmerking zouden komen. Benadrukt zij dat niet de legitieme verwachting een 'asset' vormt, doch slechts aangeeft dat de vordering wordt gekwalificeerd als een 'asset'. Uit de beslissing van het EHRM in de zaak *Pressos Compania Naviera S.A.* leid ik voor dit onderzoek de volgende regel af:¹⁶

Situatie 1

Een vordering die is gebaseerd op een wettelijke regel vormt eigendom in de zin van art. 1 EP EVRM indien de belastingplichtige op het moment van

15. EHRM 20 november 1995, nr. 17849/91 (*Pressos Compania Naviera S.A. e. a./België*), BNB 1996/123 (m.nt. Feteris), par. 31.

16. Vgl. Jacobs e.a. 2006, p. 357-358.

het ontstaan van de vordering geen rekening ermee hoefde te houden dat de desbetreffende regel met terugwerkende kracht zou worden aangepast.

Situatie 1 zal bij fiscale wetswijzigingen evenwel niet vaak voorkomen. De belastingplichtige kan namelijk eerst aanspraak maken op een vrijstelling of aftrek van kosten als het belastbare feit zich heeft voorgedaan en de materiële belastingschuld daarmee is ontstaan.¹⁷ Deze ‘vordering’ kan de belastingplichtige alleen worden ontnomen door toepassing van de werkingsregel terugwerkende kracht of een overgangsmaatregel die de vorm heeft van een correctieregeling.

Bij gebruikmaking van terugwerkende kracht kondigt de wetgever dit echter in de meeste gevallen aan, zodat de belastingplichtige op het moment van ontstaan van de vordering veelal op de hoogte zal zijn van de ophanden zijnde wetswijziging. In geval van materieel of maatschappelijk terugwerkende kracht heeft een beroep op de zaak *Pressos Compania Naviera S.A. e.a.* mijns inziens dan ook geen zin.¹⁸ In dat geval is er vóór het werkingsmoment geen sprake van een ‘vordering’ als bedoeld in situatie 1 (zie de afbeeldingen in par. 2.9.3 en 2.9.4). Een ‘vordering’ ontstaat pas als het relevante rechtsfeit zich aandient.

Een correctieregeling verandert de rechtsgevolgen van voldongen feiten en afgeronde rechtstoestanden. Dit betekent dat situatie 1 ook kan spelen bij de invoering van een correctieregeling. Als voorbeeld noem ik het overgangsregime dat is getroffen in de wet ‘Aankoopkosten deelneming’ (bijlage B). Ten aanzien van deelnemingen die zijn verworven vóór 1 januari 2000 en waarbij de aankoopkosten zijn geactiveerd is bepaald dat de aankoopkosten aftrekbaar zijn in het jaar van verkoop van de deelneming indien vóór 14 december 2000 aanspraak is gemaakt op de aftrek.¹⁹ Dit heeft tot gevolg dat belastingplichtigen die naar aanleiding van het arrest van 24 mei 2002 rekenden op aftrek van de aankoopkosten in het laatste nog openstaande jaar, ná het ontstaan van de vordering met andere rechtsgevolgen worden geconfronteerd.

De tweede situatie is gebaseerd op de zaken *Pine Valley Developments Ltd. e.a.* en *Stretch*. In de eerstgenoemde zaak oordeelde het EHRM dat een aan klager afgegeven vergunning deel uitmaakt van het eigendom in kwestie, de grond, omdat bij de klager ten minste de legitieme verwachting is ontstaan dat hij door middel van die vergunning zijn voorgenomen projecten kon starten.²⁰ In de zaak *Stretch* had klager voor een periode van tweeëntwintig jaar grond geleased, met een optie deze overeenkomst na verloop van die periode voor nog eens eenentwintig jaar te verlengen. De grond was aangewend voor licht industrieel

17. Par. 2.8.

18. Zo ook HR 1 april 2005, nr. 40 537, *BNB* 2005/227 (m.nt. Meussen), ro. 3.2.

19. Art. II lid 1 *Stb.* 2004, 581; zie voor een toetsing van dit onderdeel van het overgangsrecht aan art. 1 EP EVRM *Schuver-Bravenboer* 2007b, par. 6.

20. EHRM 29 november 1991, nr. 12742/87 (*Pine Valley Developments Ltd. e.a./Ierland*), *Series* A222, par. 51.

gebruik. Toen klager de leasetermijn wilde verlengen, bleek dat niet mogelijk te zijn. Het EHRM oordeelde dat bij klager ten minste de legitieme verwachting is ontstaan dat uitoefening van de optie mogelijk zou zijn.²¹

‘The Court considers, in the circumstances of this case, that the applicant must be regarded as having at least a legitimate expectation of exercising the option to renew and this may be regarded, for the purposes of Article 1 of Protocol No. 1, as attached to the property rights granted to him by Dorchester under the lease.’

Het EHRM concludeert naar aanleiding van de zaken *Pine Valley Developments Ltd. e.a.* en *Stretch* vervolgens in de zaak *Kopecky* dat indien men op basis van een wettelijke regel verplichtingen is aangegaan en men op het moment van aangaan van die verplichtingen erop kon vertrouwen dat die regel niet in nabijge zin zou veranderen, aan de eis dat sprake moet zijn van eigendom kan zijn voldaan.²²

‘In the above cases, the persons concerned were entitled to rely on the fact that the legal act on the basis of which they had incurred financial obligations would not be retrospectively invalidated to their detriment. In this class of case, the “legitimate expectation” is thus based on a reasonably justified reliance on a legal act which has a sound legal basis and which bears on property rights.’

Voorts merkt het EHRM op dat niet de legitieme verwachting op zich een ‘asset’ vormt, doch dat de verwachting deel moet uitmaken van een ‘asset’.²³

‘The Court did not expressly state that the “legitimate expectation” was a component of, or attached to, a property right as it had done in *Pine Valley Developments Ltd* and *Others* and was to do in *Stretch* (...). It was however implicit that no such expectation could come into play in the absence of an ‘asset’ falling within the ambit of Article 1 of Protocol No. 1, in this instance the claim in tort. (...)’

Naar mijn mening kunnen de genoemde uitspraken binnen het bestek van dit onderzoek als volgt worden toegepast. Als belastingplichtigen een product kopen, zoals een lijfrenteverzekering, waarbij zij zich mede hebben laten sturen door de fiscale behandeling van dat product, kan de legitieme verwachting dat die fiscale behandeling zal worden gehandhaafd, worden toegerekend aan het product en op die wijze worden getoetst aan art. 1 EP EVRM. Een wetswijziging

21. EHRM 24 juni 2003, nr. 44277/98 (*Stretch/Verenigd Koninkrijk*), www.echr.coe.int, par. 35.

22. EHRM 28 september 2004, nr. 44912/98 (*Kopecky/Slowakije*), *RJ&D* 2004-IX, par. 47.

23. EHRM 28 september 2004, nr. 44912/98 (*Kopecky/Slowakije*), *RJ&D* 2004-IX, par. 48.

die inbreuk maakt op deze verwachting zou leiden tot maatschappelijk terugwerkende kracht. Ik formuleer deze situatie als volgt:

Situatie 2

Als een belastingplichtige op basis van een begunstigende wettelijke regel verplichtingen is aangegaan die leiden tot het ontstaan van een 'asset' en hij op het moment van aangaan van die verplichtingen erop kon vertrouwen dat die regel niet in nadelige zin zou veranderen, worden die verwachtingen toegerekend aan dat 'asset'.

Op de tweede situatie zal bij aanpassingen in de belastingwetgeving eerder een beroep kunnen worden gedaan. Ik denk in dit verband aan aanpassingen in stimuleringsmaatregelen waarbij de rechtsregel het beslissende element kan zijn (par. 5.3). Stimuleringsmaatregelen zijn naar hun aard regels die belastingplichtigen aanzetten tot bepaalde handelingen. Een kanttekening die hierbij moet worden geplaatst is dat – gelet op de veranderlijkheid van deze categorie regels – belastingplichtigen bij voorbaat rekening ermee moeten houden dat de desbetreffende regel niet altijd ongewijzigd zal blijven voortbestaan (par. 5.4.3).

Legitieme verwachtingen op basis van wetgeving, kunnen overigens alleen ontstaan door *bestaande* wetgeving. Toekomstige wetgeving kan derhalve niet leiden tot legitieme verwachtingen. Uit de rechtspraak van het EHRM blijkt dat de hoop dat een nieuwe regel zal worden ingevoerd, niet voldoende is voor het ontstaan van een legitieme verwachting:²⁴

'However, the belief that the law then in force would be changed to the applicants' advantage cannot be regarded as a form of legitimate expectation for the purposes of Article 1 of Protocol No. 1. The Court considers that there is a difference between a mere hope of restitution, however understandable that hope may be, and a legitimate expectation, which must be of a nature more concrete than a mere hope and be based on a legal provision or a legal act such as a judicial decision (...).'

Tussen de hoop dat een wetswijziging wordt ingevoerd en de inwerkingtreding van een regel bevindt zich evenwel veel ruimte. Niet duidelijk is of het EHRM zou concluderen dat sprake is van eigendom als door middel van een persbericht is aangekondigd dat een bepaalde regel in begunstigende zin zal worden aangepast. Naar mijn mening is hier sprake van een grijs gebied waarbinnen het EHRM enige speelruimte heeft.

24. EHRM 10 juli 2002, nr. 38645/97 (*Polacek and Polackova/Tsjechië*), www.echr.coe.int, par. 62, zo ook EHRM 6 maart 2003, nr. 41510/98 (*Jasiuniene/Litouwen*), www.echr.coe.int.

6.2.2.2 Relevantie van de eigendomsvraag

In de Nederlandse rechtspraak is de vraag of in een overgangssituatie sprake is van eigendom in de zin van art. 1 EP EVRM meermalen ontkennend beantwoord. Hof 's-Hertogenbosch oordeelde dat de verwachting dat de onder de Wet IB 1964 bestaande aftrek van financieringsrente ter zake van het bloot eigendom van een onroerende zaak ook na de invoering van de Wet IB 2001 zou blijven bestaan, geen eigendom oplevert in de zin van art. 1 EP EVRM.²⁵ A-G Van Ballegooijen stelt dat uit HR 1 april 2005, nr. 40 537²⁶ inzake de beperking van de landbouwvrijstelling zou kunnen worden afgeleid dat in geval van materieel terugwerkende kracht geen sprake kan zijn van eigendom in de zin van art. 1 EP EVRM.²⁷ De Hoge Raad gaat in rechtsoverweging 3.2 van dit arrest echter niet in op de eigendomsvraag, doch beoordeelt slechts of de belastingplichtige mocht verwachten dat de oude regel ongewijzigd zou blijven voortbestaan.

Het EHRM slaat de eigendomsvraag in belastingzaken echter regelmatig over. Zo gaat het EHRM in de zaak *M.A. e.a.*, die gaat over een aanpassing met terugwerkende kracht in de fiscale behandeling van opties, geheel voorbij aan de eigendomsvraag.²⁸ Het EHRM begint gelijk met de beoordeling van welke vorm van inmenging sprake is. Dit terwijl de Finse overheid had gesteld dat de enkele verwachting dat een bepaald regime zal blijven bestaan niet leidt tot eigendom in de zin van art. 1 EP EVRM. In de zaak *Mamidakis* oordeelde het EHRM dat art. 1 EP EVRM ook kan worden toegepast bij oplegging van een boete wegens overtreding van het douanerecht.²⁹ Het EHRM achtte hierbij redengevend dat boeteoplegging valt onder de reguleringsregel, ten gevolge waarvan de financiële verplichtingen die daarmee samenhangen ook onder de bescherming van art. 1 EP EVRM vallen.³⁰ Specifiek met betrekking tot belastingheffing besliste de ECRM in de zaak *WASA* dat de financiële verplichtingen die voortvloeien uit een fiscale maatregel vallen onder art. 1 EP EVRM.³¹ In de zaak *Burden* oordeelde het EHRM:³²

25. Hof 's-Hertogenbosch 20 oktober 2005, nr. 03/02564, *V-N* 2006/42.1.2. In het arrest op het beroep in cassatie, HR 27 juni 2008, nr. 42 790, *BNB* 2008/232 gaat de HR aan de eigendomsvraag voorbij.
26. HR 1 april 2005, nr. 40 537, *BNB* 2005/227 (m.nt. Meussen). De in deze zaak bij het EHRM ingediende klacht is o.g.v. art. 34 en 35 EVRM niet-ontvankelijk verklaard, omdat hij volgens het EHRM kennelijk ongegrond is.
27. Concl. A-G Van Ballegooijen in nr. 43 436, *V-N* 2007/27.11, onderdeel 5.7.
28. EHRM 10 juni 2003, nr. 27793/95 (*M.A. e.a./Finland*), *FED* 2003/604 (m.nt. Wattel). In vergelijkbare zin: EHRM 23 oktober 1997, nr. 21319/93 (*National & Provincial Building Society/Verenigd Koninkrijk*), *RJ&D* 1997-VII, par. 70 en EHRM 15 november 2005, nr. 36288/97 (*Fryckman/Finland*), *www.echr.coe.int*. Anders: EHRM 16 april 2002, nr. 36 677/97 (*S.A. Dangeville/Frankrijk*), *BNB* 2003/40 (m.nt. Wattel) met betrekking tot een recht op restitutie van BTW.
29. EHRM 11 januari 2007, nr. 35533/04 (*Mamidakis/Griekenland*), *FED* 2007/63 (m.nt. Thomas).
30. Par. 44-45.
31. ECRM 14 december 1988, nr. 13013/87 (*WASA/Zweden*), *D&R* 58, p. 163 e.v.
32. EHRM 29 april 2008, nr. 13378/05 (*Burden/Verenigd Koninkrijk*), *V-N* 2008/35.6, par. 59.

'Taxation is in principle an interference with the right guaranteed by the first paragraph of Article 1 of Protocol No. 1, since it deprives the person concerned of a possession, namely the amount of money which must be paid.'

Reeds eerder had het EHRM in de zaak *Darby* in meer algemene zin beslist dat de verplichting tot belasting betalen valt binnen de reikwijdte van art. 1 EP EVRM.³³ A-G Overgaauw neemt in een conclusie aangaande het overgangsrecht voor verliesverrekening bij de invoering van de Wet IB 2001 deze opvatting over.³⁴ Hij concludeert naar mijn mening terecht dat de eigendomsvraag in het midden kan worden gelaten, onder meer omdat belastingheffing altijd onder het bereik van art. 1 EP EVRM valt.

6.2.2.3 Tussenconclusie

In par. 6.2.2.1 heb ik jurisprudentie van het EHRM geanalyseerd waarin, kort gezegd, aan de orde is onder welke omstandigheden verwachtingen kunnen worden getoetst aan het eigendomsrecht. Uit de situaties die ik heb omschreven trek ik de conclusie dat een wetswijziging in elk geval moet leiden tot maatschappelijk terugwerkende kracht, wil een beroep op art. 1 EP EVRM zinvol zijn. Als er geen maatschappelijk terugwerkende kracht is, betekent dit dat een wetswijziging ten tijde van het ontstaan van de verwachting al voorzienbaar was. Volgens de jurisprudentie van het EHRM zijn verwachtingen dan niet legitiem. Een verwachting moet immers 'sufficient basis in national law' hebben.

Uit par. 6.2.2.2 volgt evenwel dat de eigendomsvraag in het midden kan worden gelaten, omdat belastingheffing altijd onder het bereik van art. 1 EP EVRM valt.

6.2.3 Drie vormen van inbreuk op eigendom

Art. 1 EP EVRM onderscheidt drie verschillende, zij het onderling samenhangende regels voor inbreuk op het eigendomsrecht. De genotsregel, ook wel de basisregel genoemd, is opgenomen in de eerste volzin en omvat het recht op ongestoord genot van eigendom (zie de verdragstekst in par. 6.2.1). De ontnemingsregel en reguleringsregel omvatten respectievelijk een verbod op ontneming van eigendom (eerste alinea, tweede volzin) en toestemming om in bepaalde gevallen eigendom te reguleren (tweede alinea). De ontnemings- en reguleringsregel vormen een specificatie van de genotsregel.³⁵ Om die reden toetst het EHRM vaak eerst of sprake is van een schending van de ontnemings- of reguleringsregel. Als dat niet het geval is, of niet duidelijk is, valt het terug op

33. EHRM 23 oktober 1990, nr. 11581/85 (*Darby/Zweden*), BNB 1995/244 (m.nt. Feteris), par. 30.

34. Concl. A-G Overgaauw 14 juni 2007, nr. 43 258, V-N 2007/41.16, par. 4.1.4.

35. Zie o.a. EHRM 16 april 2002, nr. 36677/97 (*Dangeville/Frankrijk*), BNB 2003/40 (m.nt. Wattel), par. 51.

de genotsregel. Het belang van het onderscheid tussen de verschillende regels is daarin gelegen dat als sprake is van ontneming van eigendom een overgangsmaatregel in beginsel verplicht is (zie par. 6.2.4).

Op grond van de ontnemingsregel is het een staat niet toegestaan iemand van zijn eigendom te 'beroven'. Haeck leidt uit de rechtspraak van het EHRM af dat eigendom is ontnomen wanneer er sprake is van maatregelen waarbij de eigenaar alle attributen van het desbetreffende individuele recht worden ontnomen, waardoor de relatie tussen het voorwerp van het eigendomsrecht en de titularis volledig en definitief wordt verbroken.³⁶ Ook indien geen sprake is van formele onteigening, maar van een 'de facto' onteigening, kan de ontnemingsregel echter worden toegepast.³⁷ Bij een 'de facto' onteigening wordt het eigendom formeel niet ontnomen, doch heeft de maatregel een zodanig inperkende werking, dat de ingreep nagenoeg overeenkomt met een formele onteigening.³⁸ In de zaak *Pressos Compania Naviera S.A. e.a.* (par. 6.2.2.1) was de ontnemingsregel van toepassing. Voor zover mij bekend paste het EHRM de ontnemingsregel in fiscale zaken alleen toe in de zaak *Hentrich*. Het betrof hier wetgeving die de Franse fiscus het recht verschafte om bepaalde zaken tegen 110% van de koopprijs op te kopen.³⁹ Binnen het bestek van dit onderzoek speelt de ontnemingsregel mijns inziens in beginsel slechts een rol als de nieuwe regel materiële rechtsgevolgen verandert die zijn ingetreden voordat de wetswijziging voorzienbaar werd. Er is dan sprake van de eerste in par. 6.2.2.1, onderdeel b besproken situatie.

Belastingzaken worden echter veelal in eerste instantie gezien tegen de achtergrond van de reguleringsregel.⁴⁰ Deze regel geeft een staat onder andere het recht om het gebruik van eigendom te reguleren om zodoende de betaling van belastingen te verzekeren. Bij belastingheffing wordt slechts een geldvordering op de belastingplichtige gevestigd en is het om het even uit welke middelen hij die vordering voldoet, zodat in beginsel geen sprake is van ontneming.⁴¹ Ook indien in geschil is of met terugwerkende kracht aanpassingen in het heffingssysteem mogen worden aangebracht, past het EHRM in beginsel de reguleringsregel toe. Pas als materieel beschouwd in het geheel geen rechten meer kunnen worden ontleend aan het eigendom, kan de ontnemingsregel van toepassing zijn.⁴²

36. Haeck 2004, p. 334.

37. EHRM 18 februari 1991, nr. 12033/86 (*Fredin/Zweden*), Series A192, par. 42.

38. EHRM 23 september 1982, nr. 7151/75 (*Sporrong and Lönnroth/Zweden*), Series A 52, par. 62-63; zie ook Thomas in par. 5 van zijn aant. bij EHRM 20 juli 2004, nr. 37598/97 (*Bäck/Finland*).

39. EHRM 22 september 1994, nr. 13616/88 (*Hentrich/Frankrijk*), FED 1994/762.

40. O.a. EHRM 23 oktober 1997, nr. 21319/93 (*The National & Provincial Building Society e.a./Verenigd Koninkrijk*), RJ&D 1997-VII, par. 79.

41. Vgl. concl. A-G Wattel, onderdeel 6.6 bij HR 8 februari 2002, nr. 35 721, BNB 2002/137 (m.nt. Van Kesteren).

42. Vgl. Thomas in zijn aantekening bij de zaak *Bäck* in FED 2004/709.

6.2.4 *Rechtvaardigingsgronden*

Nadat is vastgesteld van welke vorm van inbreuk op eigendom sprake is, toetst het EHRM of die inbreuk toelaatbaar is. Ongeacht de vraag van welke vorm van inbreuk sprake is, zijn hierbij drie rechtvaardigingsgronden van belang. Deze rechtvaardigingsgronden zijn: de rechtsgeldigheid (par. 6.2.4.2), het algemeen belang (par. 6.2.4.3) en het proportionaliteitsbeginsel (par. 6.2.4.4). Alleen het hierna te bespreken proportionaliteitsbeginsel wordt stringenter toegepast indien de ontnemingsregel van toepassing is.

Bij toetsing aan de genoemde rechtvaardigingsgronden komt de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toe. Deze beoordelingsvrijheid bespreek in par. 6.2.4.1.

6.2.4.1 *Ruime beoordelingsmarge*

Bij de beoordeling of aan de toetscriteria wordt voldaan, geniet de wetgever in het algemeen een zekere beoordelingsvrijheid.⁴³ Met betrekking tot belasting-zaken geldt zelfs een ruime beoordelingsvrijheid:⁴⁴

'In passing such laws (MSB: procedural tax laws) the legislature must be allowed a wide margin of appreciation, especially with regard to the question whether – and if so, to what extent – the tax authorities should be put in a better position to enforce tax debts than ordinary creditors are in to enforce commercial debts. The Court will respect the legislature's assessment in such matters unless it is devoid of reasonable foundation.'

In deze zaak beperkt het EHRM zich expliciet tot formeel belastingrecht. In zaken aangaande het materiële belastingrecht gaat het evenwel ook uit van de ruime beoordelingsvrijheid van de wetgever.⁴⁵ Dit betekent dat aan de wetgever een ruime beoordelingsmarge toekomt bij de beantwoording van de vraag of sprake is van een legitieme doelstelling en of wordt voldaan aan het proportionaliteitsbeginsel.

6.2.4.2 *Rechtsgeldigheid*

In art. 1 EP EVRM tweede volzin is vermeld dat eigendomsontneming alleen mag plaatsvinden met inachtneming van de voorwaarden neergelegd:

1. in de wet; en
2. in de algemene beginselen van het internationaal recht.

43. EHRM 21 februari 1986, nr. 8793/79 (*James e.a./Verenigd Koninkrijk*), Series A98, par. 46.

44. EHRM 23 februari 1995, nr. 15375/89 (*Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH/Nederland*), BNB 1995/262 (m.nt. Feteris), par. 60.

45. Zie bijv. EHRM 10 juni 2003, nr. 27793/95 (*M.A. e.a./Finland*), FED 2003/604 (m.nt. Wattel).

De wettelijke basis mag zowel geschreven als ongeschreven recht zijn.⁴⁶ Het vereiste van rechtsgeldigheid geldt niet slechts ten aanzien van de ontnemingsregel, maar ook ten aanzien van de reguleringsregel. In de tweede paragraaf van art. 1 EP EVRM is namelijk vermeld dat:

‘een staat [het recht] heeft om *die wetten toe te passen* (curs. MSB), welke hij noodzakelijk oordeelt (...).’

Ondanks het feit dat voor de algemene genotsregel het legaliteitsbeginsel niet nadrukkelijk van toepassing is verklaard, kan ervan worden uitgegaan dat dit beginsel ook ten aanzien van deze regel geldt.⁴⁷ Aldus geldt het legaliteitsbeginsel voor alle drie de regels.

Het vereiste dat elke inmenging in het eigendomsrecht in overeenstemming moet zijn met de algemene beginselen van het internationaal recht, geldt alleen voor handelingen van een verdragsstaat ten aanzien van niet-onderdanen.⁴⁸ Dit onderwerp valt buiten de probleemstelling van mijn onderzoek en zal ik daarom niet verder uitdiepen.

Het vereiste dat elke inmenging in het eigendomsrecht in overeenstemming moet zijn met het recht van de verdragsstaat is in de rechtspraak nader uitgewerkt. Ingevolge de rechtspraak omvat dit onderdeel van het legaliteitsbeginsel drie elementen, te weten: toegankelijkheid, nauwkeurigheid en voorzienbaarheid.⁴⁹ Nauwkeurigheid en voorzienbaarheid houden in dat de reikwijdte van de wet alsmede de wijze van uitvoering door de overheid met voldoende precisie moeten zijn weergegeven.⁵⁰ Geconcretiseerd naar overgangsrecht betekent dit in mijn visie dat duidelijk moet zijn in welk overgangsregime wordt voorzien en hoe dit overgangsregime uitwerkt. Reeds in 1983 gaf het EHRM in de zaak *Silver e.a.* met betrekking tot een toetsing aan art. 8 EVRM aan dat:⁵¹

‘he (MSB: a citizen) must be able – if need be with appropriate advice – to foresee, to a degree that is reasonable in the circumstances, the consequences which given action may entail.’

Deze passage lijkt een basis te bieden voor de gedachte dat onder het voorzienbaarheidsvereiste ook de voorspelbaarheid van wetgeving wordt verstaan zoals ik heb uitgewerkt in par. 5.6. Ook in de literatuur komt deze gedachte naar voren. Ellis vraagt zich af of art. 1 EP EVRM niet impliciet de eis van een

46. EHRM 9 november 1999, nr. 26449/95 (*Špaček s.r.o./Tsjechië*), www.echr.coe.int, par. 54.

47. EHRM 25 maart 1999, nr. 31107/96 (*Iatridis/Griekenland*), *RJ&D* 1999-II, par. 58.

48. EHRM 21 februari 1986, nr. 8793/79 (*James e.a./Verenigd Koninkrijk*), *Series A*98, par. 58-66.

49. EHRM 22 september 1994, nr. 13616/88 (*Hentrich/Frankrijk*), *FED* 1994/762, par. 42.

50. O.a. EHRM 18 februari 1991, nr. 12033/86 (*Fredin/Zweden*), *Series A*192, par. 50 en EHRM 22 juni 1989, nr. 11373/85 (*Eriksson/Zweden*), *Series A*156, par. 59.

51. EHRM 25 maart 1983, nr. 5947/72 e.a. (*Silver e.a./Verenigd Koninkrijk*), *Series A*61, par. 88.

anterieure wet bevat.⁵² Ook Thomas lijkt het vereiste van voorzienbaarheid te interpreteren als voorspelbaarheid van wetgeving.⁵³ Ik betwijfel echter of deze zienswijze juist is.⁵⁴ In zaken waarin aan de orde is of een wetswijziging kon worden verwacht dan wel terugwerkende kracht in strijd wordt geacht met het eigendomsrecht, besteedt het EHRM in het algemeen bij de beoordeling van de eigendomsvraag (zie par. 6.2.2) en de toetsing aan het proportionaliteitsbeginsel aandacht aan de mate van voorzienbaarheid.⁵⁵ Alleen in de zaak *Voggenberger Transport GmbH* lijkt de ECRM een verband te leggen tussen het voorzienbaarheidsvereiste en de voorzienbaarheid van wetgeving.⁵⁶ Dat dit verband er daadwerkelijk is, blijkt evenwel niet duidelijk uit het oordeel van de Commissie nu het in casu ging om codificatie van beleid, waardoor in feite geen sprake was van een belastende wetswijziging. Ik ben dan ook van mening dat de voorzienbaarheid van een wetswijziging niet als zelfstandig criterium tot een schending van art. 1 EP EVRM kan leiden, doch dat het een element is dat moet worden meegenomen in de toetsing aan het proportionaliteitsbeginsel.⁵⁷

Onder toegankelijkheid verstaat het EHRM dat belastingplichtigen op de hoogte moeten kunnen zijn van het recht. Met betrekking tot wetgeving betekent dit dat de regels moeten zijn bekendgemaakt. Uit de zaak *Špacek* blijkt dat het EHRM een praktische invulling aan dit vereiste geeft. Het acht met name van belang dat de bekendmaking effectief is geweest.⁵⁸ Dit betekent dat niet de op het Staatsblad vermelde datum, doch de feitelijke verkrijgbaarstelling van het Staatsblad bepaalt of een wet is bekendgemaakt (vgl. par. 9.2).

6.2.4.3 Algemeen belang

In het kader van toetsing aan art. 1 EP EVRM eist het EHRM dat het doel van de maatregel het *algemeen belang* dient. Voor de ontnemings- en reguleringsregel is dit expliciet vermeld in art. 1 EP EVRM. Uit de uitspraak van het EHRM in de zaak *Beyeler* volgt dat dit vereiste ook geldt voor de algemene genotsregel.⁵⁹

In de zaak *James e.a.* oordeelde het EHRM inzake toetsing aan het eigendomsrecht in algemene zin dat een ingreep met het oog op een sociaal, economisch

52. Ellis 1995, p. 8.

53. Thomas 2005, p. 329.

54. Zie ook Popelier 2005, p. 147.

55. O.a. ECRM 10 maart 1981, nr. 8531/79 (*A., B., C., D./Verenigd Koninkrijk*), D&R 23, p. 209, EHRM 23 oktober 1997, nr. 21319/93 (*National & Provincial Building society e.a./Verenigd Koninkrijk*), par. 83 en EHRM 10 juni 2003, nr. 27793/95 (*M.A. e.a./Finland*), FED 2003/604 (m.nt. Wattel).

56. ECRM 12 oktober 1994, nr. 21294/93 (*Voggenberger Transport GmbH/Oostenrijk*), www.echr.coe.int.

57. Zo ook Baker 2000, p. 305, HR 8 februari 2002, nr. 35 721, BNB 2002/137 (concl. Wattel; m.nt. Van Kesteren).

58. EHRM 9 november 1999, nr. 26449/95 (*Špaček s.r.o./Tsjechië*), www.echr.coe.int, par. 58.

59. EHRM 5 januari 2000, nr. 33202/96 (*Beyeler/Italië*), RJ&D 2000-I, par. 111.

of politiek belang in het algemeen belang kan zijn, ook al heeft de samenleving als geheel er niet direct profijt van.⁶⁰

‘a taking of property effected in pursuance of legitimate social, economic or other policies may be “in the public interest”, even if the community at large has no direct use or enjoyment of the property taken.’

In de zaak *M.A. e.a.* achtte het EHRM het voorkomen van ongewenste anticipatie op de nieuw in te voeren regel in het algemeen belang. Door toepassing van de werkingsregel terugwerkende kracht kon de Finse overheid in casu voorkomen dat enkele belastingplichtigen aan de nieuwe regel konden ontsnappen door snel hun optieplannen aan te passen. In de zaak *Bäck* laat het EHRM zich als volgt uit over de vraag of de maatschappelijk terugwerkende kracht waarvan in casu sprake was, is toegestaan.⁶¹

‘The Court considers that a special justification is required for such interference (*MSB*: interfering with existing contracts), but accepts that in the context of the 1993 Act there were special grounds of sufficient importance to warrant it. The Court observes that in remedial social legislation and in particular in the field of debt adjustment, (...), it must be open to the legislature to take measures affecting the further execution of previously concluded contracts in order to attain the aim of the policy adopted.’

Het EHRM oordeelt derhalve dat de wetgever zo zijn redenen mag hebben voor het invoeren van nieuwe wetgeving met maatschappelijk terugwerkende kracht. Dit geldt volgens het EHRM zeker als het gaat om een bepaald soort wetgeving waarbij een sociaal/maatschappelijk belang voorop staat.

In het algemeen kan ervan worden uitgegaan dat het EHRM het door de staat aangevoerde doel accepteert, tenzij de beoordeling van de nationale wetgever kennelijk zonder enige redelijke grond is.⁶² Zuiver budgettaire redenen als rechtvaardiging voor een inbreuk op het eigendomsrecht zijn door het EHRM expliciet afgewezen.⁶³

60. EHRM 21 februari 1986, nr. 8793/79 (*James e.a./Verenigd Koninkrijk*), *Series A*98, par. 45 en EHRM 20 juli 2004, nr. 37598/97 (*Bäck*), *FED* 2004/709, par. 53.

61. EHRM 20 juli 2004, nr. 37598/97 (*Bäck*), par. 68, *FED* 2004/709.

62. EHRM 21 februari 1986, nr. 8793/79 (*James e.a./Verenigd Koninkrijk*), *Series A*98, par. 46, EHRM 20 november 1995, nr. 17849/91 (*Pressos Compania Naviera SA e.a./België*), *BNB* 1996/123 (m.nt. Feteris), par. 37 en EHRM 10 juni 2003, nr. 27793/95 (*M.A. e.a./Finland*), *FED* 2003/604.

63. EHRM 20 november 1995, nr. 17849/91 (*Pressos Compania Naviera S.A. e.a./België*), *BNB* 1996/123 (m.nt. Feteris), par. 43 en EHRM 28 oktober 1999, nr. 24846/94 e.a. (*Zielinski, Gonzalez e.a./Frankrijk*), *NJ* 2000, 514.

6.2.4.4 *Proportionaliteitsbeginsel*

Bij elke vorm van inmenging in het eigendomsrecht moet de wetgever een behoorlijk evenwicht bewaren tussen de aangewende middelen ter bevordering van het algemeen belang en de bescherming van de fundamentele rechten van individuen ('fair balance').⁶⁴ Toetsing aan dit proportionaliteitsbeginsel is pas aan de orde indien is voldaan aan het vereiste van rechtsgeldigheid (zie par. 6.2.4.2) en de maatregel het algemeen belang dient (par. 6.2.4.3).⁶⁵ Aan het proportionaliteitsbeginsel is niet voldaan indien de klager gebukt gaat onder een individuele en excessieve last ('an individual and excessive burden').⁶⁶ Naar aanleiding van de jurisprudentie van het EHRM onderscheid ik drie criteria die van belang zijn bij toetsing aan het proportionaliteitsbeginsel:⁶⁷

- a. de impact van de getroffen maatregelen;
- b. de aanwezigheid van gerechtvaardigde verwachtingen; en
- c. de getroffen overgangsmaatregelen.

a. De impact van de getroffen maatregelen

Bij de beoordeling van de vraag of een maatregel leidt tot een individuele en excessieve last, houdt het EHRM rekening met de 'impact' van de maatregelen. Enerzijds gaat het hierbij om de gevolgen van de desbetreffende maatregel en anderzijds om de vraag of een alternatieve, minder restrictieve, maatregel had kunnen worden getroffen.

Onder meer in de zaak *Hentrich*, waarin de ontnemingsregel van toepassing is, achtte het EHRM de gekozen oplossing disproportioneel. Deze zaak heeft betrekking op regelgeving die beoogde ontduiking van de registratieheffingen tegen te gaan. Indien een zaak tegen een te lage prijs was verkocht had de Franse fiscus het recht om die zaak van een koper over te nemen voor een bedrag gelijk aan de betaalde koopprijs vermeerderd met tien procent. Het EHRM oordeelde dat de wetgever weliswaar het recht heeft om belastingontduiking tegen te gaan, doch dat daar in casu minder ingrijpende middelen voor zijn zoals het opleggen van boeten of het ondernemen van gerechtelijke stappen.⁶⁸ In de zaak *M.A. e.a.* tegen Finland besteedde het EHRM afzonderlijk aandacht aan de

64. EHRM 23 september 1989, nr. 7151/75 (*Sporrong and Lönnroth/Zweden*), Series A52, par. 69 m.b.t. de genotsregel, EHRM 21 februari 1986, nr. 8793/79 (*James a.o./Verenigd Koninkrijk*), Series A98, par. 50 m.b.t. de ontnemingsregel en EHRM 18 februari 1991, nr. 12033/86 (*Fredin/Zweden*), Series A192, par. 51 m.b.t. de reguleringsregel.

65. EHRM 25 maart 1999, nr. 31107/96 (*Iatridis/Griekenland*), RJ&D 1999-II, par. 58. Het vereiste dat geen sprake mag zijn van een arbitraire maatregel volgt volgens het hof uit de 'rule of law'.

66. EHRM 8 juli 1986, nr. 9006/80 e.a., (*Lithgow e.a./Verenigd Koninkrijk*), Series A102, par. 120. In EHRM 7 juli 1989, nr. 10873/84 (*Tre Traktörer/Zweden*), Series A159, spreekt het EHRM tevens over een manifest onredelijke last.

67. Vgl. Haec 2004, p. 366.

68. EHRM 22 september 1994, nr. 13616/88 (*Hentrich/Frankrijk*), FED 1994/762, par. 47.

financiële consequenties van de wetswijziging.⁶⁹ Ook uit niet-fiscale uitspraken blijkt dat het EHRM belang hecht aan de gevolgen van maatregelen.⁷⁰

De vraag rijst of het, gelet op het belang van de impact van de getroffen maatregelen, is toegestaan dat de wetgever een rechterlijke uitspraak door middel van nieuwe wetgeving ongedaan maakt. In de zaak *Pressos Compania Naviera S.A. e.a.* stond het EHRM niet toe dat de mogelijkheid om aanspraak te maken op schadevergoeding met terugwerkende kracht werd ontnomen. Het financiële belang van de overheid leverde hiervoor geen rechtvaardiging op.⁷¹ Hof 's-Gravenhage oordeelde in vergelijkbare zin met betrekking tot de toepassing van een correctieregeling in een situatie waarin op basis van rechtspraak een recht op aftrek was ontstaan.⁷² Nieuwe fiscale wetgeving, waardoor een uitspraak van een rechter naar de toekomst toe zijn belang verliest, is wel door de ECRM geaccepteerd.⁷³

De impact van (materieel of maatschappelijk) terugwerkende kracht vindt het EHRM in beginsel toelaatbaar als geen sprake is van een uitzonderlijke last.⁷⁴ De impact van (materieel en maatschappelijke) terugwerkende kracht lijkt het EHRM in elk geval te accepteren indien belastingplichtigen niet mochten verwachten dat de desbetreffende regel zou blijven voortbestaan.

b. De aanwezigheid van gerechtvaardigde verwachtingen

De vraag wat belastingplichtigen in de aanloop van een wetswijziging redelijkerwijs hadden mogen verwachten, speelt niet alleen bij het beantwoorden van de eigendomsvraag (par. 6.2.2). Ook bij de toetsing aan het proportionaliteitsbeginsel wordt door het EHRM rekening gehouden met bij de klager aanwezige verwachtingen. Het criterium van legitieme verwachtingen veronderstelt dat zij die onder het toepassingsbereik van art. 1 EP EVRM vallen, nagaan of hun verwachtingen op basis van externe factoren moeten worden bijgesteld. Zo oordeelde het EHRM dat bij deelname aan commerciële activiteiten rekening moet worden gehouden met de risico's die daaraan zijn verbonden.⁷⁵ Omdat het hier in feite gaat om de vraag of, en zo ja, in hoeverre belastingplichtigen mochten vertrouwen op handhaving van de bestaande situatie, zal ik hierna spreken over gerechtvaardigde verwachtingen om zodoende een duidelijker onderscheid aan

69. EHRM 10 juni 2003, nr. 27793/95 (*M.A. e.a./Finland*), FED 2003/604 (m.nt. Wattel).

70. Zie Haeck 2004, p. 368 voor een aantal voorbeelden.

71. EHRM 20 november 1995, nr. 17849/91 (*Pressos Compania Naviera S.A. e.a./België*), BNB 1996/123 (m.nt. Feteris), par. 43.

72. Hof 's-Gravenhage 21 juli 2006, nr. 04/03463, V-N 2007/2.10; zie voor een bespreking van deze uitspraak Schuver-Bravenboer 2007b.

73. ECRM 12 april 1996, nr. 27721/95 (*NAP Holdings UK Ltd./Verenigd Koninkrijk*), www.echr.coe.int.

74. O.a. EHRM 10 juni 2003, nr. 27793/95 (*M.A. e.a./Finland*), FED 2003/604 (m.nt. Wattel).

75. Zie o.a. EHRM 29 november 1991, nr. 12742/87 (*Pine Valley Developments Ltd. e.a./Ierland*), Series A222, par. 59 en EHRM 23 februari 1995, nr. 15375/89 (*Gasus Dossier- und Fördertechnik/Nederland*), BNB 1995/262 (m.nt. Feteris), par. 70.

te brengen met de theorie van de 'legitieme verwachtingen' die is besproken in par. 6.2.2.1.

De jurisprudentie van het EHRM waarin de vraag aan de orde is of sprake is van een gerechtvaardigde verwachting op het voortbestaan van de oude situatie, is casuïstisch van aard. Uit deze jurisprudentie blijkt evenwel dat het niet alleen bepaalde externe factoren zijn waarmee belastingplichtigen worden geacht rekening te houden. In verschillende belastingzaken heeft het EHRM laten blijken ook meer juridisch getinte verwachtingen in zijn afweging te betrekken. De zaak *M.A. e.a.* gaat over een aanpassing van het Finse fiscale regime voor opties. Aanvankelijk werd de waardeinstijging van een optie bij realisatie belast als vermogenswinst. Ingevolge een op 16 september 1994 ingediend wetsvoorstel zou met ingang van 1 januari 1995 de waardeinstijging van opties voortaan worden belast als loon, waarvoor een veel hoger tarief gold. In reactie op dit wetsvoorstel stond onder andere de werkgever van de klagers in deze zaak toe de opties al vóór de inwerkingtreding van de nieuwe wet uit te oefenen. Ter voorkoming van dit positief aankondigingseffect voegde de Finse regering aan het wetsvoorstel toe dat, voor die gevallen waarin de opties aanvankelijk niet vóór 1 januari 1995 zouden worden uitgeoefend, de wet zou terugwerken tot de datum van indiening van het wetsvoorstel. Uit de beslissing van het EHRM volgt dat belastingplichtigen niet ervan mogen uitgaan dat belastingtarieven gedurende vier jaren niet veranderen. In zekere mate behoren zij derhalve rekening te houden met veranderingen. Voorts leid ik uit het oordeel af dat het EHRM het de wetgever toestaat te voorkomen dat belastingplichtigen nog snel maatregelen treffen waardoor het effect van de nieuwe regel afneemt. Belastingplichtigen die op het moment van het voorzienbaar worden van de wetswijziging – in casu bij indiening van het wetsvoorstel – verwachtten onder de oude regel te vallen zonder dat zij daarvoor maatregelen moesten nemen, mogen wellicht niet alsnog onder het nieuwe regime worden geschaard. Het EHRM merkt namelijk expliciet op dat het niet uitsluit dat mogelijk wel sprake zou zijn geweest van een onredelijke inmenging in het eigendom van belastingplichtigen ingeval het wetsvoorstel ook de opties waarvan reeds vóór de indiening van het wetsvoorstel al vaststond dat zij vóór 1 januari 1995 zouden worden uitgeoefend onder zijn werkingssfeer zou betrekken.

Het moment van voorzienbaar worden van een wetswijziging blijkt een belangrijke maatstaf te zijn voor de toelaatbaarheid van terugwerkende kracht. In de zaak *A, B, C, D* accepteerde de ECRM terugwerkende kracht tot vóór de indiening van het wetsvoorstel én tot voor de aankondiging van het wetsvoorstel.⁷⁶ In casu ging het om het repareren van een situatie waarin sprake was van oneigenlijk gebruik. De Commissie noemde hiervoor onder andere de volgende argumenten: de maatregel was getroffen om een situatie van oneigenlijk gebruik te bestrijden die reeds twijfelachtig was en terugwerkende kracht was noodzakelijk ter voorkoming van een aankondigingseffect.

76. ECRM 10 maart 1981, nr. 8531/79 (*A, B, C, D/Verenigd Koninkrijk*), D&R 23, p. 209.

Uit de zaak *National & Provincial Building Society e.a.* lijkt impliciet te volgen dat ook bij technische herstellwetgeving een wetswijziging voorzienbaar is. In deze zaak oordeelde het EHRM dat, kort gezegd, het individuele nadeel niet opwoog tegen het algemeen belang te voorkomen dat de regimewijziging voor enkele belastingplichtigen een onbedoeld voordeel zou opleveren.⁷⁷

Aangezien het EHRM weinig algemene regels geeft, is het moeilijk om een conclusie te trekken met betrekking tot de rol van gerechtvaardigde verwachtingen. Gelet op de genoemde jurisprudentie, is het evenwel goed mogelijk dat het EHRM de regel hanteert dat vanaf het moment waarop voorzienbaar is dat een regel zal veranderen daarmee rekening moet worden gehouden. Dit heeft tot gevolg dat het proportionaliteitsbeginsel op grond van het criterium van de voorzienbaarheid in beginsel niet geschonden zal zijn als een wetswijziging volledig voorzienbaar was. Een beoordelingskader voor het bepalen van de voorzienbaarheid van wetswijzigingen heb ik behandeld in hfdst. 5.

c. De getroffen overgangsmaatregelen

Indien voor de inmenging in het eigendom een compensatie wordt geboden, is eerder sprake van een aanvaardbaar evenwicht tussen de aangewende middelen ter bevordering van het algemeen belang en de bescherming van de fundamentele rechten van individuen. Omdat binnen de reikwijdte van dit onderzoek compensatie tot uiting zal komen in de vorm van overgangsmaatregelen, zal ik hierna in beginsel de laatstgenoemde term hanteren.

Het treffen van een overgangsmaatregel is in beginsel verplicht als sprake is van ontneming van eigendom.⁷⁸ Dit geldt ook indien het algemeen belang dat wordt nagestreefd zeer belangrijk is.⁷⁹ Alleen met een beroep op uitzonderlijke omstandigheden kan een compensatieregeling achterwege worden gelaten.⁸⁰ Wanneer sprake is van uitzonderlijke omstandigheden is niet duidelijk. Een beroep hierop dient wel voldoende gemotiveerd te worden.⁸¹ Het EHRM lijkt hierbij geen waarde te hechten aan de ruime beoordelingsvrijheid van de wetgever.⁸² Dit is anders indien het gaat om de *hoogte* van de vergoeding. In dat geval heeft de wetgever wel een ruime beoordelingsvrijheid.⁸³

77. EHRM 23 oktober 1997, nr. 21319/93 (*National & Provincial Building Society e.a./Verenigd Koninkrijk*), RJ&D 1997-VII, par. 81. Vgl. de niet-fiscale zaak EHRM 27 mei 2004, nr. 42219/98 (*Ogis-instituut e.a./Frankrijk*), www.echr.coe.int.

78. Zie o.a. EHRM 20 november 1995, nr. 17849/91 (*Pressos Compania Naviera SA e.a./België*), BNB 1996/123 (m.nt. Feteris), par. 38 en EHRM 12 oktober 2004, nr. 60669/00 (*Asmundsson/IJsland*), FED 2005/65 (m.nt. Thomas), par. 45.

79. EHRM 9 december 1994, nr. 13427/87 (*Stran Greek Refineries en Stratis Andreadis/Griekenland*), NJ 1996, 592 (m.nt. Dommering), par. 72.

80. EHRM 9 december 1994, nr. 13092/87 (*Holy Monasteries/Greece*), Series A301-A.

81. EHRM 23 november 2000, nr. 25701/94 (*The Former King of Greece e.a./Griekenland*), RJ&D 2000-XII, par. 98.

82. Haeck 2004, p. 369.

83. EHRM 25 maart 1999, nr. 31423/96 (*Papachelas/Griekenland*), RJ&D 1999-II, par. 49.

Bij de toepassing van zowel de genotsregel als de reguleringsregel is er geen verplichting tot het toekennen van enige vorm van compensatie. Bij de beoordeling van de proportionaliteitsvraag speelt een eventuele compensatie echter wel een rol.

Door de ruime beoordelingsvrijheid van de wetgever zal een schending van het proportionaliteitsbeginsel wegens het ontbreken van een overgangsmaatregel zich niet snel voordoen. Specifiek met betrekking tot de reguleringsregel oordeelde het EHRM:⁸⁴

'The Court will respect the legislature's assessment in such matters unless it is devoid of reasonable foundation.'

Zo oordeelde de Hoge Raad in HR 11 augustus 2006 inzake het vervallen van de aftrekbaarheid van premies voor een kapitaalverzekering met lijfrenteclausule dat de getroffen overgangsmaatregel weliswaar geen volledige compensatie biedt, doch wel ervoor zorgt dat belastingplichtigen niet met een buitensporige last worden geconfronteerd.⁸⁵ De Hoge Raad hechtte hierbij tevens belang aan het feit dat de belastingplichtige de mogelijkheid heeft om het verzekeringscontract aan te passen.

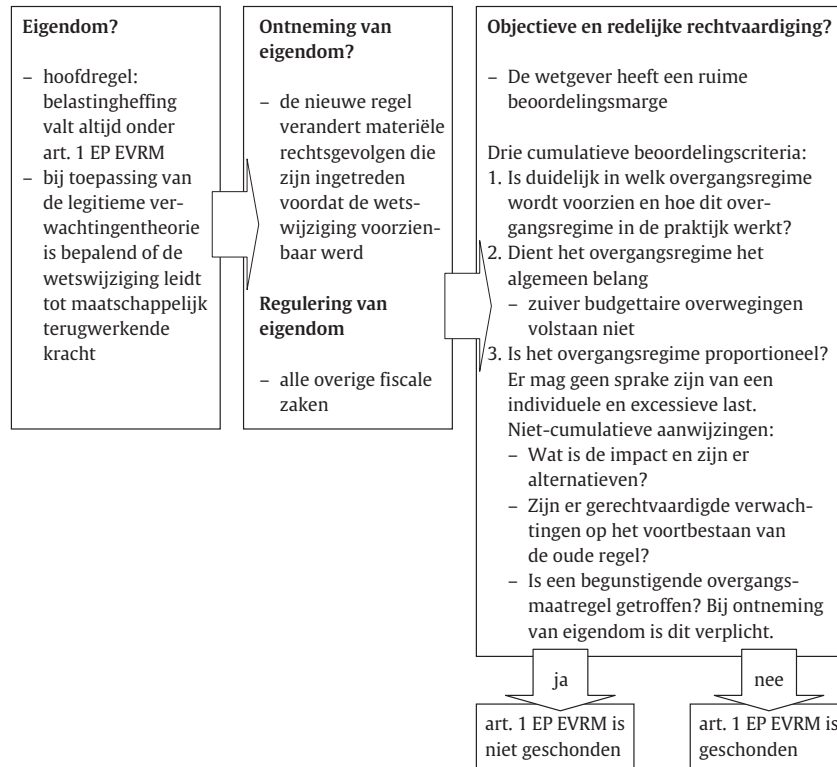
6.2.5 Toetsingsschema

Op basis van de jurisprudentie van het EHRM heb ik het volgende schema gemaakt voor toetsing aan het eigendomsrecht in overgangssituaties:

84. EHRM 23 februari 1995, nr. 15375/89 (*Gasus Dosier- und Fördertechnik/Nederland*), BNB 1995/262 (m.nt. Feteris), par. 60.

85. HR 11 augustus 2006, nr. 40 371, BNB 2007/102 (m.nt. Hoogeveen).

Toetsing aan het eigendomsrecht



6.3 Bescherming van het non-discriminatiebeginsel

6.3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk behandel ik onder welke omstandigheden een overgangsregime in strijd kan zijn met hogere regelgeving. In par. 6.2 heb ik in dit kader het eigendomsrecht van art. 1 EP EVRM uitgewerkt. In deze paragraaf komt de toetsing van een overgangsregime aan het gelijkheidsbeginsel aan de orde.

Het gelijkheidsbeginsel vormt een klassiek grondrecht waaraan de wetgever zich bij het ontwerpen van wetgeving dient te houden. Naast art. 1 Gw is het gelijkheidsbeginsel neergelegd in art. 14 EVRM en art. 26 IVBPR. De rechter kan fiscale wetgeving aan deze verdragsbepalingen toetsen, ten gevolge waarvan jurisprudentie voorhanden is aan de hand waarvan de kaders voor toetsing aan het gelijkheidsbeginsel kunnen worden vastgesteld.

Art. 14 EVRM bepaalt dat het genot van de rechten en vrijheden die in het EVRM zijn vermeld, moet worden verzekerd zonder te discrimineren:

‘Het genot van de rechten en vrijheden die in dit Verdrag zijn vermeld, moet worden verzekerd zonder enig onderscheid op welke grond ook, zoals geslacht, ras, kleur, taal, godsdienst, politieke of andere mening, nationale of maatschappelijke afkomst, het behoren tot een nationale minderheid, vermogen, geboorte of andere status.’

Deze bepaling heeft geen zelfstandige betekenis.⁸⁶ Zij bewerkstelligt dat iedereen die het genot ondervindt van de rechten en vrijheden waarin het EVRM voorziet, gelijk moet worden behandeld indien zij in gelijke omstandigheden verkeren. In belastingzaken wordt veelal een beroep gedaan op art. 14 EVRM in combinatie met art. 1 EP EVRM.⁸⁷ Een afzonderlijke toets of laatstgenoemde bepaling van toepassing is, is echter niet nodig omdat deze bepaling in belastingzaken altijd van toepassing is.⁸⁸

Het discriminatieverbod dat is opgenomen in art. 26 IVBPR luidt als volgt:

‘Allen zijn gelijk voor de wet en hebben zonder discriminatie aanspraak op gelijke bescherming door de wet. In dit verband verbiedt de wet discriminatie van welke aard ook en garandeert een ieder gelijke en doelmatige bescherming tegen discriminatie op welke grond ook, zoals ras, huidskleur, geslacht, taal, godsdienst, politieke of andere overtuiging, nationale of maatschappelijke afkomst, eigendom, geboorte of andere status.’

Conform de ruime formulering van het artikel beperkt het UNHRC de toepassing van art. 26 IVBPR niet tot de daarin expliciet genoemde situaties.⁸⁹ Hierdoor kan de bepaling ook in belastingzaken worden ingeroepen. Het UNHRC beperkt echter wel de materiële reikwijdte van art. 26 IVBPR door onder ‘andere status’ slechts te verstaan ‘comparable other status’.⁹⁰ Het EHRM lijkt deze beperking niet toe te passen, ten gevolge waarvan het mogelijk is dat een beroep op art. 14 EVRM eerder kans van slagen heeft.⁹¹ De Hoge Raad past zowel art. 26 IVBPR als art. 14 EVRM toe ten aanzien van zowel natuurlijke personen als rechtspersonen.⁹² Aangezien het IVBPR sterk gericht is op rechten voor individuen, is in de literatuur bediscussieerd of rechtspersonen wel een beroep kunnen doen op art. 26 IVBPR.⁹³ Op grond van art. 1 van het Facultatief Protocol bij het IVBPR

86. Zie o.a. EHRM 28 oktober 1987, nr. 8695/79 (*Inze/Oostenrijk*), *Series* A126, par. 36 en Baker 2000, p. 317.

87. Zo ook Baker 2000, p. 317 en Van der Linde 2002a, p. 19.

88. Par. 6.2.2.2.

89. Zie o.a. CvRM 9 april 1987, nr. 172/1984 (*Broeks v. Nederland*), RSV 1987/245 (m.nt. Levelt-Overmars).

90. UNHRC 25 juli 2005, nr. 1192/2003 (*De Vos*), *BNB* 2005/349 (m.nt. Wattel)

91. In EHRM 7 december 1976, nr. 5095/71 (*Kjeldsen e.a./Denemarken*), *Series* A23, par. 56, spreekt het EHRM over ‘a personal characteristic’.

92. Zie b.v. HR 21 februari 2003, nr. 38 062, *BNB* 2003/153 (m.nt. Van Soest).

93. Zie Feteris in zijn annotatie bij EHRM 23 oktober 1990, nr. 11581/85 (*Darby/Zweden*), *BNB* 1995/244 en Pijl 2006.

hebben rechtspersonen geen klachtrecht.⁹⁴ Deze bepaling heeft evenwel alleen betrekking op het formele recht, waardoor zij niets zegt over de vraag of rechtspersonen materiële rechten aan het IVBPR kunnen ontlelen. Zowel Feteris als Pijl achten dat evenwel mogelijk en wenselijk.

Bij de toetsing aan het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijke wetgeving, maakt de rechter onderscheid tussen gelijke gevallen die ongelijk behandeld worden en ongelijke gevallen die onevenredig ongelijk worden behandeld. Deze werkwijze levert een tweestappenmodel op, omdat eerst moet worden vastgesteld of sprake is van gelijke of ongelijke gevallen en daarna het verschil in behandeling wordt beoordeeld.⁹⁵ In dit kader is het van belang om vast te stellen wanneer sprake is van gelijke of ongelijke gevallen (par. 6.3.2). Bij ongelijke gevallen wordt er alleen gediscrimineerd indien deze gevallen overduidelijk onevenredig ongelijk worden behandeld (par. 6.3.3). In overgangssituaties kunnen zich verschillende vormen van discriminatie voordoen. Deze vormen komen in par. 6.3.3.2 t/m 6.3.3.4 aan de orde. In par. 6.3.5 behandel ik wanneer in overgangssituaties een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor discriminatie aanwezig kan zijn. Par. 6.3 wordt afgesloten met een schematisch overzicht.

6.3.2 (On)gelijke gevallen?

Algemeen wordt aangenomen dat de beoordeling of sprake is van gelijke gevallen, moet gebeuren naar de voor de desbetreffende regeling relevante kenmerken.⁹⁶ Loenen benadrukt in dit verband dat bij het vaststellen van die kenmerken het doel van een regeling doorslaggevend is.⁹⁷ Ook A-G Van den Berge is van mening dat een logische eis is dat de voorliggende gevallen alleen aan de hand van reële en ter zake dienende kenmerken worden vergeleken.⁹⁸

Bij verandering van wetgeving rijst de vraag of belastingplichtigen waarop de nieuwe regel van toepassing is, gelijk zijn aan belastingplichtigen waarop de oude regel van toepassing is. Deze vraag kan nader worden geëxpliciteerd door onderscheid te maken tussen twee situaties:

94. Vgl. o.a. CvRM 14 juli 1989, nr. 360/1989, General Assembly Official Records A/44/40, p. 307-308, ro. 3.2.

95. O.a. Van den Berge acht dit tweestappenmodel niet logisch (Van den Berge 2000, p. 897); zo ook Den Hollander en Kraaiipoel 2003, p. 32. Nu in de jurisprudentie wel van deze tweedeling wordt uitgegaan, zal ik die volgen.

96. Happé 1996, p. 296.

97. Loenen 1998, p. 20; zo ook De Blieck e.a. 2004, p. 228 en Van Leijenhorst in zijn annotatie bij HR 9 mei 2003, nr. 37 517, BNB 2003/254 (concl. A-G Groeneveld).

98. Onderdeel 3.3 van zijn conclusie bij HR 15 juli 1998, nr. 31 922, BNB 1998/293 (m.nt. Wattel); zie ook onderdeel 6.2.2 van de conclusie van A-G Van Ballegooijen bij HR 8 juli 2005, nr. 39 870, BNB 2005/310 (m.nt. Happé).

- a. feiten waaraan vóór versus ná het werkingsmoment een rechtsgevolg wordt verbonden; en
- b. een afwijkende behandeling van bepaalde belastingplichtigen doordat een overgangsmaatregel is getroffen.

Ik licht beide situaties hierna toe.

a. Feiten waaraan vóór versus ná het werkingsmoment een rechtsgevolg wordt verbonden

Deze situatie betreft de inwerkingtreding met terugwerkende kracht, onmiddellijke werking of uitgestelde werking van een nieuwe regel, zonder dat daarbij een aanvullende overgangsmaatregel is getroffen. Vanaf het werkingsmoment (zie voor een schematisch overzicht par. 2.2.2) vallen alle belastingplichtigen onder de nieuwe regel. Bezien vanuit de werkingsregel zijn alle belastingplichtigen aan elkaar gelijk. Er is echter wel sprake van een verschil in behandeling ten opzichte van belastingplichtigen die dezelfde activiteit eerder hebben verricht en daardoor nog volgens de oude regel worden belast. Zo kan een belastingplichtige die op 30 december 2000 in het kader van zijn dienstbetrekking vakliteratuur heeft aangeschaft en betaald, deze kosten als aftrekbare beroepskosten in aanmerking nemen. Een belastingplichtige die dezelfde aanschaf op 2 januari 2001 heeft gedaan, heeft vanwege het met onmiddellijke werking vervallen van de beroepskostenaftrek per 1 januari 2001 geen recht op de aftrek. Beredeneerd vanuit de werkingsregel onmiddellijke werking zijn beide belastingplichtigen niet aan elkaar gelijk. De een heeft immers gehandeld onder de werkingssfeer van de oude wet, terwijl de ander onder de werkingssfeer van de nieuwe wet handelde. Als geen sprake is van gelijke gevallen, rijst echter de vraag of sprake is van een overduidelijk onevenredig ongelijke behandeling (zie par. 6.3.3). Ongelijke gevallen mogen namelijk niet overduidelijk onevenredig ongelijk worden behandeld.

b. Een afwijkende behandeling van bepaalde belastingplichtigen doordat een overgangsmaatregel is getroffen

In deze situatie wordt onderscheid gemaakt tussen belastingplichtigen door het al dan niet van toepassing zijn van een overgangsmaatregel. Indien de ene belastingplichtige onder een begunstigende of een belastende overgangsmaatregel valt en een ander niet, moet worden bepaald of beide belastingplichtigen aan elkaar gelijk zijn. Het arrest van 14 juni 1995, nr. 29 254, handelt over de afschaffing van de voorraadaftrek en de vermindering van de vermogensaftrek. Beide regelingen zijn ingevoerd in 1981 en waren, wat de vennootschapsbelasting betreft, voor het eerst van toepassing met betrekking tot de heffing over het jaar dat aanving met of in het kalenderjaar 1981. In de wet van 30 september 1986 tot wijziging van beide regelingen was bepaald dat deze in werking treedt met ingang van 1 oktober 1986 en dat de bij die wet aangebrachte wijzigingen voor het eerst toepassing vinden op boekjaren die aanvangen op of na 1 oktober 1986. Dit betekende dat belastingplichtigen met een kalenderboekjaar langer

van de oude – gunstigere – regeling gebruik konden maken dan belastingplichtigen met een gebroken boekjaar. Op de vraag of belastingplichtigen met een gebroken boekjaar in casu gelijk zijn aan belastingplichtigen met een kalenderboekjaar, oordeelde de Hoge Raad dat in de Wet VPB 1969 geen onderscheid wordt gemaakt tussen belastingplichtige lichamen met een gebroken boekjaar en die met een kalenderboekjaar.⁹⁹ Hierdoor vormt het hanteren van een gebroken boekjaar geen feit dat een verschil in belastingdruk rechtvaardigt. Voor de belastingdruk zijn belastingplichtige lichamen met een gebroken boekjaar en die met een kalenderboekjaar derhalve gelijke gevallen.

Overigens kent de Hoge Raad ten aanzien van de beoordeling of sprake is van gelijke gevallen aan de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toe. Voor het eerst oordeelt de Hoge Raad in HR 27 september 1989, nr. 24 297 dat bij het beantwoorden van de vraag of sprake is van gelijke gevallen aan de wetgever een *zekere* beoordelingsvrijheid moet worden toegekend.¹⁰⁰ In latere jurisprudentie spreekt de Hoge Raad ook over een *ruime* beoordelingsvrijheid. In HR 12 juli 2002, nr. 36 254 verwijst de Hoge Raad wat betreft de ruime beoordelingsvrijheid expliciet naar een beslissing van het EHRM in de zaak *Galeotti Ottieri della Ciaja*.¹⁰¹ Opvallend is evenwel dat het EHRM in deze beslissing niet spreekt over de beoordelingsvrijheid van de wetgever bij het beantwoorden van de vraag of sprake is van gelijke gevallen. Pas als sprake is van gelijke gevallen heeft de overheid beoordelingsvrijheid wat betreft de rechtvaardiging van de ongelijke behandeling.¹⁰²

‘Moreover in the field of taxation the Contracting States enjoy a wide margin of appreciation in assessing whether and to what extent differences in otherwise similar situations justify a different treatment (...).’

Voor zover mij bekend heeft het EHRM dat ook niet in eerdere of latere jurisprudentie gedaan. Naar mijn mening kan uit deze jurisprudentie van het EHRM daarom niet worden afgeleid dat de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toekomt bij de beoordeling of sprake is van gelijke gevallen.¹⁰³ Voor de praktijk heeft dit evenwel geen nadelig effect. Ook als sprake is van ongelijke gevallen

99. HR 14 juni 1995, nr. 29 254, *BNB* 1995/252 (concl. plv. P-G Van Soest; m.nt. Feteris), ro. 3.4.1.

100. HR 27 september 1989, nr. 24 297, *BNB* 1990/61 (concl. A-G Moltmaker; m.nt. Scheltens); zo ook o.a. HR 23 oktober 1991, nr. 27 273, *BNB* 1992/94 (m.nt. Van Brunschot) en HR 14 juli 2000, nr. 34 691, *BNB* 2001/46 (concl. A-G Van Kalmthout; m.nt. Van der Geld).

101. HR 12 juli 2002, nr. 36 254, *BNB* 2002/400 (m.nt. Happé); zo ook Albert 2005, p. 209 in navolging van de Hoge Raad en Wattel in onderdeel 7.8 van zijn conclusie nr. 44 021, *V-N* 2008/15.15.

102. EHRM 22 juni 1999, nr. 46757/99 (*Galeotti Ottieri della Ciaja/Italië*), *BNB* 2002/398 (m.nt. Happé); zie o.a. ook EHRM 29 april 2008, nr. 13378/05 (*Burden/Verenigd Koninkrijk*), *V-N* 2008/35.6, par. 60.

103. Zo ook Feteris in zijn annotatie bij HR 27 oktober 1999, nr. 342, *BNB* 2000/22 (concl. A-G IJssink) en Van der Linde 2002a, p. 21.

dient de wetgever er namelijk voor te zorgen dat die gevallen ongelijk worden behandeld naar hun mate van ongelijkheid (zie par. 6.3.3).

6.3.3 *Overgangsregimes en discriminatie*

Een schending van het gelijkheidsbeginsel kan pas aan de orde zijn als gelijke gevallen ongelijk worden behandeld of ongelijke gevallen overduidelijk onevenredig ongelijk worden behandeld. In par. 6.3.3.1 werk ik nader uit wat moet worden verstaan onder een 'overduidelijke onevenredig ongelijke' behandeling. Vervolgens werk ik uit welke vormen van discriminatie binnen de sfeer van overgangsrecht kunnen optreden. Aan de orde komen: discriminatie ten gevolge van werkingsregels (par. 6.3.3.2), discriminatie ten gevolge van overgangsmaatregelen (par. 6.3.3.3) en discriminatie ten gevolge van verschillende overgangsregimes in de tijd (par. 6.3.3.4).

6.3.3.1 *Overduidelijke onevenredig ongelijke behandeling*

Dikwijls wordt ervan uitgegaan dat zonder ongelijke behandeling van gelijke gevallen geen schending van art. 26 IVBPR of art. 14 EVRM kan ontstaan.¹⁰⁴ Van Dijk en Van Hoof stellen echter dat art. 14 EVRM ook betrekking heeft op de ongelijke behandeling van ongelijke gevallen.¹⁰⁵ Ook de Hoge Raad hanteert deze zienswijze als het gaat om de toepassing van art. 26 IVBPR. Voor het eerst in 1992 oordeelde de Hoge Raad als volgt:¹⁰⁶

'Discriminatie op de grond dat ongelijke gevallen onevenredig ongelijk worden behandeld, doet zich slechts voor bij een overduidelijke onevenredigheid.'

De vraag rijst aldus wanneer sprake is van een 'overduidelijke onevenredigheid'. In de jurisprudentie wordt ter beantwoording van deze vraag zowel een kwantitatief als een kwalitatief criterium aangetroffen. De jurisprudentie is evenwel zeer casuïstisch van aard, waardoor geen algemene richtlijnen kunnen worden geformuleerd. In HR 19 mei 1993, nr. 28 273 oordeelde de Hoge Raad bijvoorbeeld inzake de waardering van koffiemaaltijden, dat van een verschil in waardering van gedurende een jaar door werknemers genoten koffiemaaltijden ten bedrage van f 246 niet kan worden gezegd dat het leidt tot een overduidelijke onevenredigheid.¹⁰⁷ In HR 4 oktober 2002, nr. 37 439 oordeelde de Hoge Raad dat van een overduidelijke onevenredigheid geen sprake is indien verschillende termijnen voor enerzijds de verrekening van investeringsbijdragen

104. O.a. Van der Linde 2002a, p. 20.

105. Van Dijk en Van Hoof 1998, p. 719.

106. HR 21 oktober 1992, nr. 28 548, *BNB* 1993/29 (m.nt. Zwemmer).

107. HR 19 mei 1993, nr. 28 273, *BNB* 1993/242 (concl. A-G Van Soest; m.nt. Brunt).

en anderzijds de verrekening van verliezen worden gehanteerd.¹⁰⁸ Deze jurisprudentie laat zich moeilijk vertalen naar overgangssituaties. In de parlementaire geschiedenis is met betrekking tot overgangssituaties wel eens gesteld dat bij het bepalen van de mate van ongelijke behandeling ook rekening moet worden gehouden met de voordelen die het nieuwe regime biedt, omdat ook bestaande toestanden hiervan profiteren.¹⁰⁹ Bij toepassing van de compensatietheorie acht ik het terecht dat bij het bepalen van de omvang van het nadeel ook rekening wordt gehouden met de voordelen van het nieuwe regime die de betrokken belastingplichtige toekomen (par. 5.2.4.4). Bij toetsing aan het gelijkheidsbeginsel is dit uitgangspunt naar mijn mening evenwel niet terecht. Ook nieuwe toestanden profiteren immers van de voordelen van het nieuwe regime, waardoor de voordelen die zowel bestaande als nieuwe toestanden toekomen niet bepalend zijn voor de mate van ongelijke behandeling.

Bij verandering van wetgeving is naar mijn mening in beginsel van een overduidelijke onevenredigheid sprake indien:

1. de wetgever zonder overgangsmaatregel een nieuwe regel invoert, waardoor oude en nieuwe toestanden ongelijk worden behandeld (par. 6.3.3.2); en
2. voor verschillende groepen belastingplichtigen verschillende overgangsregimes treft die geen recht doen aan de mate van ongelijkheid tussen die belastingplichtigen (par. 6.3.3.3).¹¹⁰

6.3.3.2 Discriminatie ten gevolge van werkingsregels

De aanvang van werking van een nieuwe regel leidt ertoe dat belastingplichtigen die vóór het werkingstmoment handelden, met andere rechtsgevolgen worden geconfronteerd dan belastingplichtigen die hun handeling tot na het werkingstmoment hebben uitgesteld. Bij de behandeling van het wetsvoorstel dat heeft geleid tot de herziening van de fiscale behandeling van de omzetting van afgewaardeerde vorderingen is dit aspect aan de orde gesteld.¹¹¹ De leden van de fracties van de VVD en D66 meenden dat er rechtsongelijkheid zou ontstaan tussen ondernemingen die vóór, respectievelijk na de werkingsperiode van art. 12 Wet VPB 1969 (zoals dat luidde vanaf 1 januari 2001) een financiële reorganisatie hebben doorgevoerd. De staatssecretaris van Financiën reageerde hierop als volgt:¹¹²

‘Van een rechtsongelijkheid tussen ondernemingen die gedurende de werkingsperiode van artikel 12 van de wet een financiële reorganisatie hebben doorgevoerd en ondernemingen die dat daarvoor hebben gedaan of daarna

108. HR 4 oktober 2002, nr. 37 439, BNB 2002/406.

109. Kamerstukken II 1999-2000, 26 728, nr. 6, p. 3.

110. Zie bijv. Lubbers 2004, p. 4.

111. Zie Bravenboer en Lubbers 2005, par. 3.3.1 voor een nadere uiteenzetting van deze wetswijziging.

112. Kamerstukken II 2004/05, 29 686, nr. 6, p. 3.

nog gaan doen, is naar mijn mening geen sprake. Indien regels wijzigen, zijn rechtshandelingen onderworpen aan de regels die gelden ten tijde van die rechtshandeling. Een rechtsongelijkheid kan ik daarin niet herkennen. Daarvan zal veeleer sprake zijn bij een andere gedragslijn.'

Naar mijn mening stelt de staatssecretaris van Financiën hier ten onrechte dat wetswijzigingen als zodanig niet kunnen leiden tot rechtsongelijkheid. Het standpunt van de staatssecretaris is overigens ook in de literatuur verdedigd. Bij een arrest over de afschaffing van de aftrek van geldboeten met onmiddellijke werking vermeldde de annotator:¹¹³

'Deze systematiek geldt voor alle belastingplichtigen, zodat in dit opzicht van rechtsongelijkheid geen sprake is. De fiscale positie van een ondernemer aan wie wegens gepleegde strafbare feiten vóór 1 januari 1991 een boete is opgelegd is nu eenmaal niet gelijk aan de fiscale positie van de ondernemer die zich weliswaar vóór 1 januari 1991 strafbaar heeft gedragen maar ten aanzien van wie ultimo 1990 geen redelijke mate van zekerheid bestaat dat uit de desbetreffende gedragingen toekomstige uitgaven zullen voortspruiten. Belanghebbende deed dan ook naar mijn mening niet (zozeer) een beroep op het gelijkheidsbeginsel maar in wezen op het rechtszekerheidsbeginsel.'

Bij toepassing van het gelijkheidsbeginsel gaat het echter ook om een vergelijking van ongelijke gevallen, welke vergelijking zich in de hiervoor beschreven gevallen aandient (zie ook par. 6.3.2). Belastbare feiten van vóór en ná het werkingsmoment worden naar mijn mening overduidelijk onevenredig ongelijk behandeld. Alleen indien hiervoor een rechtvaardigingsgrond bestaat, is geen sprake van verboden discriminatie. Popelier betoogt in dat kader:¹¹⁴

'Door de wijziging van een bestaande regeling of de invoering van een nieuwe regeling, wordt steeds een onderscheid gemaakt tussen de rechtssubjecten die nog onder de oude regeling vielen en de rechtssubjecten die voortaan onder de nieuwe regeling vallen. Dat is op zich geen discriminerende behandeling. Het verloop van tijd wordt beschouwd als een objectief gegeven dat een verschil in maatregelen rechtvaardigt.'

Popelier stelt dat er geen discriminerende handeling is, en zoekt de verklaring hiervoor in het tijdsverloop. Zij verwijst hierbij naar jurisprudentie van het Belgische Arbitragehof. Uit de context leid ik af dat Popelier het in casu heeft over een 'verboden discriminerende handeling'. Naar mijn mening moet de verklaring voor het feit dat een wetswijziging in beginsel niet leidt tot verboden

113. Annotatie van R.J. de Vries bij HR 13 oktober 1999, nr. 34 771, BNB 2000/143.

114. Popelier 1999a, p. 131.

discriminatie eerder worden gezocht in de vraag of de wetgever een legitieme doelstelling heeft bij het veranderen van wetgeving (zie par. 6.3.4.2).

Tussen feiten die zich ná het werkingsmoment voordoen, kan geen ongelijke behandeling ontstaan. Deze feiten vallen namelijk – indien niet in een overgangsmaatregel is voorzien – alle onder de nieuwe regel. Een ongelijke behandeling van gelijke gevallen of onevenredig ongelijke behandeling van ongelijke gevallen kan zich dan niet voordoen, omdat in alle gevallen dezelfde regel van toepassing is.

6.3.3.3 Discriminatie ten gevolge van overgangsmaatregelen

Overgangsmaatregelen zorgen ervoor dat een regel in een specifieke, nader aangeduide situatie niet van toepassing is. Overgangsmaatregelen brengen hiermee onderscheid aan tussen belastingplichtigen. De mate van onderscheid hangt af van het soort overgangsmaatregel dat is getroffen. In dit kader is het interessant een gradatie aan te brengen in het onderscheid dat wordt gemaakt door de in hfdst. 3 besproken overgangsmaatregelen.

Bij het aanbrengen van een gradatie tussen de overgangsmaatregelen, kunnen de schematische overzichten van de verschillende maatregelen behulpzaam zijn. De grootste mate van onderscheid ontstaat indien een overgangsmaatregel bewerkstelligt dat op bepaalde belastingplichtigen de oude regel van toepassing blijft, waardoor de nieuwe regel en (een afgeleide van) de oude regel naast elkaar blijven voortbestaan. In dat geval is sprake van *eerbiedigende werking*, welke overgangsmaatregel is beschreven in par. 3.4.

Na eerbiedigende werking wordt de grootste mate van onderscheid aangebracht door de *bevriezingsregel*. In die situatie blijven niet de oude en nieuwe regel naast elkaar bestaan, doch wordt de oude regel vervangen door een overgangsmaatregel die een versoberde versie van de oude regel inhoudt.

Na de bevizingsregel volgen de *afbouw- en ingroeiregeling*. Beide overgangsmaatregelen zorgen voor een stapsgewijze overgang naar het nieuwe regime, waardoor het onderscheid tussen belastingplichtigen die onder de overgangsmaatregel vallen en belastingplichtigen die daar niet onder vallen, wordt beperkt. Naar mijn mening is het in dit verband niet mogelijk om de afbouwregeling en de ingroeiregeling ten opzichte van elkaar te positioneren. Het hangt namelijk van de inhoud van de oude regel, de nieuwe regel en de overgangsmaatregel af of in een gegeven overgangssituatie een afbouw- of ingroeiregeling een grotere mate van onderscheid tot gevolg heeft.

Binnen de overige in hfdst. 3 besproken overgangsmaatregelen kan naar mijn mening geen gradatie worden aangebracht wat betreft de mate van discriminatie.

Een *compartimenteringsregel* zorgt ervoor dat voordelen die worden genoten op het moment dat de nieuwe regel werkt, worden belast volgens de oude

regel voor zover zij in de periode waarin de oude regel werkte, zijn ontstaan. Ten opzichte van belastingplichtigen waarop de compartimenteringsregel niet van toepassing is en waarvan het voordeel dus volledig volgens de nieuwe regel wordt belast, wordt onderscheid gemaakt. Wat betreft de mate van onderscheid kan de compartimenteringsregel moeilijk worden gepositioneerd, omdat de omvang van het voordeel van een compartimenteringsregel van verschillende factoren afhankelijk is. Hierbij kan worden gedacht aan het moment waarop het voordeel wordt genoten. Indien vlak na het werkingsmoment een voordeel wordt genoten – en het voordeel met name onder de werkingssfeer van de oude regel is aangegroeid – is het onderscheid ten opzichte van belastingplichtigen waarvoor de nieuwe regel geldt groter, dan in de situatie waarin het te belasten voordeel voornamelijk onder de werkingssfeer van de nieuwe regel is aangegroeid. Verder is ook de gekozen compartimenteringsmethode van belang (par. 3.8.2.3).

In de literatuur is compartimenteren ook wel beschouwd als een uitdrukingsvorm van het gelijkheidsbeginsel.¹¹⁵ Hierbij wordt echter niet bedoeld op de vergelijking met belastingplichtigen die niet onder de compartimenteringsregel vallen, maar op de ongelijkheid die ontstaat ten gevolge van werkingsregels. Bij inwerkingtreding van een nieuwe regel worden belastbare feiten van vóór en ná het werkingsmoment immers ongelijk behandeld (par. 6.3.3.1). Een compartimenteringsregel heft deze ongelijke behandeling gedeeltelijk op, doordat de oude regel van toepassing blijft op het voordeel voor zover dat vóór het werkingsmoment is aangegroeid.

De gevolgen van een *keuzeregeling* komen, afhankelijk van de keuze die door de belastingplichtige wordt gemaakt, overeen met eerbiedigende werking of onmiddellijke werking. De positie die de keuzeregeling inneemt in een rangschikking van de overgangsmaatregelen naarmate van discriminatie is derhalve niet van tevoren te bepalen. Ook voor de *technische overgangsmaatregelen* geldt dat hun positie in de rangschikking niet op voorhand kan worden vastgesteld.

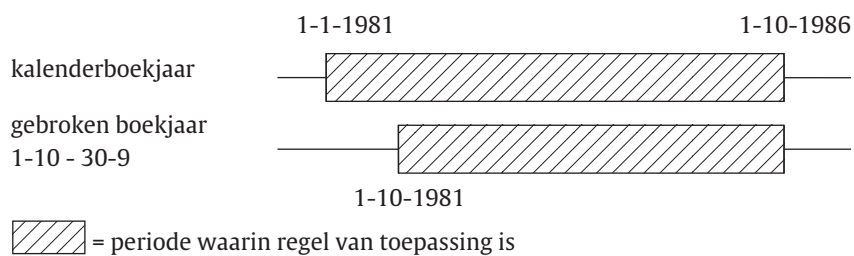
6.3.3.4 Discriminatie ten gevolge van verschillende overgangsregimes in de tijd

Specifiek voor wetswijzigingen waarbij belastingplichtigen met een gebroken boekjaar betrokken zijn, dient te worden getoetst of het gebruik van verschillende overgangsregimes in de tijd leidt tot discriminatie.¹¹⁶ Indien de wetgever ten aanzien van eenzelfde soort wetswijziging steeds verschillende overgangsregimes in het leven roept, ontstaat de merkwaardige situatie dat het antwoord op de vraag of sprake is van ongelijkheid mede wordt bepaald door het overgangsregime dat bij de voorlaatste wetswijziging is toegepast. In par. 6.3.2 kwam reeds HR 14 juni 1995, nr. 29 254, ter sprake, welk arrest gaat over de afschaffing van de voorraadaftrek en de vermindering van de vermogensaf-

115. Zie Meussen in zijn annotatie bij *BNB* 2005/77 en Van Dijk 1991, p. 180.

116. Zie voor een uitgebreide behandeling van deze problematiek Schuver-Bravenboer 2006a.

trek.¹¹⁷ Beide regelingen waren voor het eerst van toepassing over het boekjaar dat aanving met of in het kalender jaar 1981. De wijzigingen waren voor het eerst van toepassing op boekjaren die aanvingen met of na 1 oktober 1986. Over het jaar 1986 zou de voorraad- en vermogensaftrek dan naar tijdsgelang worden verleend. Voor belanghebbende, waarvan het boekjaar loopt van 1 oktober tot 30 september, betekende dit dat zij gedurende vijf jaar van de regelingen heeft kunnen profiteren. Belastingplichtigen met een kalenderboekjaar hebben de voorraadaftrek en de hogere vermogensaftrek over een tijdvak van vijf jaren en negen maanden genoten. Schematisch weergegeven komt de ongelijke behandeling duidelijk naar voren:



Deze ongelijke behandeling leidt volgens de Hoge Raad tot een door art. 26 IVBPR verboden discriminatie indien een objectieve en redelijke rechtvaardiging ontbreekt.

Een soortgelijke situatie is aan de orde bij de verlaging van het vennootschapsbelastingtarief per 1 januari 2002. Voor belastingplichtigen met een gebroken boekjaar is bij de wetwijziging bepaald dat het lagere tarief pas bij aanvang van een nieuw boekjaar van toepassing wordt.¹¹⁸ Bij de daaraan voorafgaande tariefsverlagingen heeft de wetgever een andere overgangsmaatregel getroffen, namelijk tijdsevenredige toerekening waarbij ervan wordt uitgegaan dat de winst gelijkmatig is genoten. Dit verschil in overgangsregime leidt ertoe dat belastingplichtigen met een gebroken boekjaar langer onder het oude – hogere – tarief vallen dan belastingplichtigen met een kalenderboekjaar.¹¹⁹ Hof Amsterdam oordeelde in navolging van Rechtbank Haarlem dat het getroffen overgangsregime leidt tot verboden discriminatie.¹²⁰ Hof 's-Hertogenbosch oordeelde evenwel in een vergelijkbare kwestie dat de wetgever een voldoende objectieve en redelijke rechtvaardiging heeft aangevoerd.¹²¹ A-G Wattel concludeert met een zekere tegenzin dat in casu geen sprake is van verboden discrimi-

117. HR 14 juni 1995, nr. 29 254, *BNB* 1995/252 (concl. plv. P-G Van Soest; m.nt. Feteris).

118. Art. IV onderdeel O jo. art. VIII lid 8 Wet van 14 december 2001, *Stb.* 2001, 641.

119. Zie ook de illustratieve figuren in Van Pelt 1986, p. 1739.

120. Hof Amsterdam 4 april 2007, nr. 06/00135, *V-N* 2007/31.1.3; tegen deze uitspraak is beroep in cassatie ingesteld.

121. Hof 's-Hertogenbosch 28 juni 2007, nr. 06/00281, *NTFR* 2007/1549.

natie, gelet op de ruime beoordelingsvrijheid van de wetgever.¹²² In par. 6.3.4.3 kom ik op deze kwestie terug.

6.3.4 Objectieve en redelijke rechtvaardiging

In de *Belgische Taal*-zaak ontwikkelde het EHRM een aantal criteria aan de hand waarvan moet worden beoordeeld of sprake is van *verboden* discriminatie. Voorop staat dat art. 14 EVRM geen volledig verbod op elke vorm van discriminatie omvat. Art. 14 EVRM wordt alleen geschonden indien geen objectieve en redelijke rechtvaardiging voor het onderscheid tussen gelijke gevallen aanwezig is.¹²³ Vervolgens oordeelde het EHRM in dezelfde zaak dat een objectieve rechtvaardiging niet aanwezig is indien:

1. een legitieme doelstelling (par. 6.3.4.2) of
2. een redelijke mate van proportionaliteit tussen het middel en het beoogde doel ontbreekt (par. 6.3.4.3).

In latere jurisprudentie voegt het EHRM hieraan toe dat de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid heeft bij het beantwoorden van de vraag of, en in welke mate een verschil in behandeling van gelijke gevallen is gerechtvaardigd (par. 6.3.4.1).

Bij toetsing aan art. 26 IVBPR en art. 14 EVRM volgt de Hoge Raad het toetsingsschema van het EHRM, met dien verstande dat hij ook bij de beoordeling of sprake is van gelijke gevallen aan de wetgever een zekere of ruime beoordelingsvrijheid toekent (zie par. 6.3.2). Hierna wordt op de verschillende onderdelen van het toetsingsschema ingegaan. Daarbij worden de verschillende stappen zoveel mogelijk geconcretiseerd tot onderdelen van het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijk overgangsbeleid.

6.3.4.1 Ruime beoordelingsvrijheid wetgever

Bij de beoordeling of sprake is van een objectieve en redelijke rechtvaardiging geniet de wetgever, evenals het geval is bij toetsing aan het eigendomsrecht (par. 6.2.4.1), een ruime beoordelingsvrijheid. In de zaak *Lithgow e.a.* oordeelt het EHRM dat de wetgever een *zekere* mate van beoordelingsvrijheid heeft:¹²⁴

‘Furthermore, the Contracting States enjoy a certain margin of appreciation in assessing whether and to what extent differences in otherwise similar

122. Concl. A-G Wattel 14 februari 2008, nr. 44 021, V-N 2008/15.15.

123. EHRM 23 juli 1968, nr. 1474/62 e.a. (*Belgium Linguistic case*), Series A6; in vergelijkbare zin o.a. ook EHRM 9 februari 2006, nr. 43371/02 (*Rabus/Duitsland*), www.echr.coe.int en EHRM 12 december 2006, nr. 13378/05 (*Burden and Burden/Verenigd Koninkrijk*), FED 2007/107 (m.nt. Thomas) en EHRM 29 april 2008, 13378/05 (*Burden/Verenigd Koninkrijk*), V-N 2008/35.6, par. 60.

124. EHRM 8 juli 1986, nr. 9006/80 (*Lithgow e.a./Verenigd Koninkrijk*), Series A102, ro. 177.

situations justify a different treatment in law; the scope of this margin will vary according to the circumstances, the subject-matter and its background (...).'

De omvang van de marge is afhankelijk van de omstandigheden, het onderwerp en zijn achtergrond en het antwoord op de vraag of de regel past binnen het beleid van de andere lidstaten.¹²⁵ Voor belastingzaken geldt hierdoor een ruime beoordelingsvrijheid.¹²⁶

'The Contracting State enjoys a margin of appreciation in assessing whether and to what extent differences in otherwise similar situations justify a different treatment, and this margin is usually wide when it comes to general measures of economic or social strategy.'

De Hoge Raad beperkt zich in belastingzaken niet tot het gebruik van de term 'ruime beoordelingsvrijheid' maar gebruikt eveneens de term 'zekere beoordelingsvrijheid'.¹²⁷ Albert vermoedt dat sprake is van een verschrijving en dat de Hoge Raad met het gebruik van de term 'zekere' niet tot uitdrukking heeft willen brengen dat hij voortaan stringenter aan het gelijkheidsbeginsel zal toetsen.¹²⁸ Ik deel die mening aangezien de Hoge Raad zowel in arresten van eerdere als in arresten van latere datum spreekt over een 'ruime beoordelingsvrijheid'.¹²⁹

Het oordeel van het EHRM dat de beoordelingsmarge van de wetgever afhangt van de omstandigheden, het onderwerp en zijn achtergrond heeft de Hoge Raad niet expliciet overgenomen.¹³⁰ Wel lijkt de Hoge Raad een kwantitatieve toets aan te leggen. Eerst bij een kwantitatief belangrijke benadeling of bevoordeling kan sprake zijn van een schending van art. 14 EVRM of art. 26 IVBPR. In HR 20 oktober 1993, nr. 29 183 oordeelde de Hoge Raad dat bij een afvalstoffenheffing van f 88,20 per jaar een gelijke behandeling van ongelijke gevallen geen door art. 26 IVBPR verboden discriminatie oplevert.¹³¹ In 1995

125. Zie ook EHRM 28 november 1984, nr. 8777/79 (*Rasmussen/Denemarken*), NJ 1986, 4 (m.nt. Alkema en Luijten), par. 40.

126. O.a. EHRM 12 december 2006, nr. 13378/05 (*Burden and Burden/Verenigd Koninkrijk*), V-N 2007/54.5 en EHRM 22 juni 1999, nr. 46757/99 (*Galeotti Ottieri della Ciaja/Italië*), BNB 2002/398 (m.nt. Happé).

127. Zie o.a. HR 21 maart 2001, nr. 35 857, BNB 2002/51 (concl. Van Kalmthout; m.nt. Van der Geld) en HR 26 maart 2004, nr. 38 561, BNB 2004/201.

128. Albert 2005, p. 209.

129. Zie o.a. HR 21 februari 2003, nr. 38 062, BNB 2003/153 (m.nt. Van Soest), HR 11 juni 2004, nr. 39 093, BNB 2004/408 (m.nt. Happé), HR 8 juli 2005, nr. 39 870, BNB 2005/310 (concl. A-G Van Ballegooijen; m.nt. Happé).

130. Vgl. Van der Linde 2002b.

131. HR 20 oktober 1993, nr. 29 183, BNB 1993/347.

wees de Hoge Raad een arrest aangaande de gemeentelijke heffingen waarbij hij overwoog:¹³²

‘Bij deze klachten is van belang dat de hier van toepassing zijnde tarieven f 342 en f 206,70 gelet op hun hoogte een door artikel 26 IVBPR verboden discriminatie niet uitsluiten (arrest van de Hoge Raad van 20 oktober 1993, nr. 29 183, *BNB* 1993/347).’

In HR 12 november 1997, nr. 30 981 oordeelde de Hoge Raad evenwel dat voor beoordeling van het kwantitatieve aspect niet moet worden gekeken naar het belang van de belanghebbende die in casu een uitzonderlijk geval vormde, doch moet worden gekeken naar de ‘gewone’ gevallen en dat het voorts moet gaan om in absolute of in relatieve zin belangrijke bedragen.¹³³

‘Voor de beoordeling van de kwantitatieve aspecten van de onderhavige regeling dient te worden uitgegaan van “gewone” gevallen zodat kan worden voorbijgegaan aan uitzonderlijke gevallen als het onderhavige waarin over een grote afstand is gereisd. In die benadering is er geen aanleiding om te veronderstellen dat het bij de geconstateerde ongelijke behandeling zal gaan om in absolute of in relatieve zin belangrijke bedragen.’

In HR 15 juli 1998, nr. 31 922, inzake de regeling van het autokostenforfait toetste de Hoge Raad wederom of de ongelijke behandeling leidde tot een kwantitatief belangrijke bevoordeling.¹³⁴ In casu was een belang van circa f 650 voldoende voor een – geslaagd – beroep op art. 26 IVBPR en art. 14 EVRM.

De regel dat bij de beoordeling van de kwantitatieve aspecten moet worden uitgegaan van de ‘gewone’ gevallen, behoort naar mijn mening ook de leidraad te zijn in overgangssituaties. Bij het vaststellen van het overgangsregime kan de wetgever immers slechts rekening houden met de voor- en nadelen die belastingplichtigen gemiddeld genomen bij een wetswijziging zullen ondervinden (zie par. 5.2.4.1). Indien in een uitzonderlijk geval sprake is van een meer dan gemiddelde benadeling, zou dit geval niet tot een schending van het gelijkheidsbeginsel mogen leiden.¹³⁵ Wat betreft de omvang van de kwantitatieve eis, zou als regel moeten gelden dat beperkte nadelen ten gevolge van wetswijzigingen voor lief moeten worden genomen (zie ook het vereiste van schade in par. 5.2.1).

In de literatuur is een aantal keer geopperd dat niet is uit te sluiten dat de Hoge Raad bij ‘niet-fundamentele kwesties’ de wetgever een ruimere beoor-

132. HR 15 maart 1995, nr. 30 192, *BNB* 1995/125 (m.nt. Van Leijenhorst), ro. 3.1.

133. HR 12 november 1997, nr. 30 981, *BNB* 1998/22 (m.nt. Wattel), ro. 3.10.

134. HR 15 juli 1998, nr. 31 922, *BNB* 1998/293, ro. 3.12 (concl. A-G Van den Berge; m.nt. Wattel).

135. De wetgever hoeft niet te zeer te verfijnen, zie bijv. HR 10 juni 2005, nr. 38 625, *BNB* 2005/319 (m.nt. Happé), ro. 3.3, HR 2 maart 2007, nr. 42 144, *BNB* 2007/240 (m.nt. Heithuis), ro. 3.3 en EHRM 12 december 2006, nr. 13378/05 (*Burden and Burden/Verenigd Koninkrijk*), *FED* 2007/107 (m.nt. Thomas), par. 60.

delingsvrijheid gunt.¹³⁶ Op grond van het kniesoorbeginsel zou de rechter met een minder stringente toetsing aan het gelijkheidsbeginsel kunnen volstaan in zaken waarin het niet gaat om fundamentele vrijheden doch om fiscaal-technocratisch wegwerprecht waarbij het belang niet meer dan een paar honderd euro beloopt, aldus Wattel.¹³⁷ Er zijn evenwel ook tegenstanders van toepassing van het kniesoorbeginsel te vinden. Korthals Altes stelt in een interview dat hij gaf bij zijn vertrek als vice-president van de Belastingkamer van de Hoge Raad, dat in de ontstaansgeschiedenis van art. 26 IVBPR elk spoor van zoiets als een kniesoorbeginsel ontbreekt en dat dit beginsel voorts ook niet opgesloten ligt in het begrip discriminatie.¹³⁸ Naar mijn mening dient de Hoge Raad niet uit te gaan van een subjectief beginsel als het kniesoorbeginsel. De door het EHRM gegeven omstandigheden die de beoordelingsvrijheid van de wetgever bepalen – met name de omstandigheden, het onderwerp en zijn achtergrond – vormen naar mijn mening een beter aanknopingspunt. Gelet op het omvangrijke instrumentarium van de wetgever en de vele belangen waarmee hij rekening dient te houden, vraagt het vaststellen van een overgangsregime zijn bijzondere aandacht. Indien de wetgever zijn taak zorgvuldig heeft uitgevoerd, zou – mede gelet op de ruime beoordelingsvrijheid van de wetgever – geen sprake mogen zijn van verboden discriminatie.¹³⁹ Freudenthal stelt in dit verband: ¹⁴⁰

‘[dat] het ontbreken van overgangsregelingen niet iets is waarvoor men op het gelijkheidsbeginsel snel een beroep kan doen.’

Uit de beslissing van het EHRM in de zaak *Burden en Burden* leid ik af dat niet van doorslaggevend belang is of een alternatief – minder ingrijpend – overgangsregime ook mogelijk was geweest.¹⁴¹

‘However, the central question under the Convention is not whether different criteria could have been chosen for the grant of an inheritance tax exemption, but whether the scheme actually chosen by the legislature, to treat differently for tax purposes those who were married or who were parties to a civil partnership from other persons living together, even in a long-term settled relationship, exceeded any acceptable margin of appreciation.’

136. Zie o.a. Den Hollander en Kraaiipoel 2003, p. 35.

137. Zie zijn annotatie bij HR 12 november 1997, nr. 30 981, *BNB* 1998/22 en EHRM 29 januari 2002, nr. 45600/99 (*Auerbach/Nederland*), *BNB* 2002/126. Vgl. de annotatie van Wattel bij HR 15 juli 1998, nr. 31 922, *BNB* 1998/293 (concl. A-G Van den Berge).

138. Bergman en Van Huijgevoort 2003, p. 1253.

139. Vgl. ook de conclusie van A-G van den Berge bij HR 15 juli 1998, nr. 31 922, *BNB* 1998/293 waarin hij in onderdeel 5.3.4 verwijst naar Duitse literatuur waarin wordt verdedigd dat onder andere ten aanzien van overgangsmaatregelen een lichtere toets zou moeten gelden.

140. Freudenthal in zijn aantekening bij HR 3 maart 1999, nr. 33 926, *FED* 1999/372.

141. EHRM 12 december 2006, nr. 13378/05 (*Burden and Burden/Verenigd Koninkrijk*), *V-N* 2007/54.5, par. 60; deze zaak is verwezen naar de Grote Kamer zie EHRM 29 april 2008, nr. 13378/05, *V-N* 2008/35.6.

Happé vermeldt meer in het algemeen dat:¹⁴²

‘wetgeving waarbij met normale zorgvuldigheid is nagedacht over het “waarom” van wettelijke onderscheidingen steeds valt onder de ruime beoordelingsvrijheid van de wetgever.’

Vereist is evenwel dat de wetgever door middel van een goede motivering laat blijken op welke wijze hij zijn afweging heeft gemaakt. Waaldijk stelt in dit verband dat ongelijke behandeling niet alleen gerechtvaardigd moet zijn, maar ook gerechtvaardigd moet worden.¹⁴³

6.3.4.2 Legitieme doelstelling

Discriminatie is alleen toegestaan indien er een legitiem doel aan de (overduidelijk onevenredig) ongelijke behandeling ten grondslag ligt. Onderscheid maken zonder dat daaraan een legitieme doelstelling ten grondslag ligt, leidt tot willekeur. In de sfeer van overgangsrecht zijn naar mijn mening twee situaties te onderscheiden waarin een legitieme doelstelling aanwezig is:

- a. de wetgever heeft een wetswijziging doorgevoerd zonder daarbij een overgangsmaatregel te treffen;
- b. de wetgever heeft voor een bepaalde groep belastingplichtigen een overgangsmaatregel getroffen op grond van relevante argumenten.

Beide situaties licht ik hierna toe.

a. De wetgever heeft een wetswijziging doorgevoerd zonder daarbij een overgangsmaatregel te treffen

Discriminatie in de situatie waarin een regel is veranderd zonder dat daarbij een overgangsmaatregel is getroffen, wordt veroorzaakt door de werkingsregel. Vanaf het werkingsmoment worden andere rechtsgevolgen verbonden aan feiten of toestanden dan voor het werkingsmoment het geval zou zijn geweest. Belastbare feiten die zijn ontstaan onder de oude wet worden anders behandeld dan belastbare feiten die zijn ontstaan onder de nieuwe wet. Het onderscheid dat aldus ontstaat, is in beginsel geen verboden discriminatie. In de zaak *Lithgow e.a.* oordeelde het EHRM ten aanzien van een verschil in behandeling tussen, enerzijds, personen die onder de toepassing van de oude regel vallen en, anderzijds, personen die onder de toepassing van de nieuwe regel vallen:¹⁴⁴

‘Quite apart from the question whether these applicants were placed in a situation analogous to persons deprived of their possessions under the earlier

142. Onderdeel 6 van zijn annotatie bij HR 12 juli 2002, nr. 36 254, *BNB* 2002/400.

143. Waaldijk 1994, p. 68.

144. EHRM 8 juli 1986, nr. 9006/80 e.v. (*Lithgow e.a./Verenigd Koninkrijk*), *Series* A102, ro. 187.

legislation, the Court considers that the difference complained of does not raise an issue under Article 14 (...). The Parliaments of the Contracting States must in principle remain free to adopt new laws based on a fresh approach.'

Met betrekking tot het vervallen van de aftrekbaarheid van geldboeten stelde een belastingplichtige dat een boete die betrekking heeft op het tijdvak vóór 1 januari 1991 en tevens is opgelegd vóór 1 januari 1991, fiscaal gelijk moet worden behandeld als een boete die op hetzelfde tijdvak betrekking heeft doch is opgelegd na 1 januari 1991. De Hoge Raad oordeelde mijn inziens terecht.¹⁴⁵

'(...) Het gelijkheidsbeginsel schrijft evenwel de wetgever niet voor bij de invoering van een wetbepaling steeds een overgangsregeling met eerbiedigende werking te treffen.'

Gelet op de vermelde jurisprudentie en de ruime beoordelingsvrijheid van de wetgever, concludeer ik dat het veranderen van een regel met terugwerkende kracht, onmiddellijke werking of uitgestelde werking in principe niet leidt tot verboden discriminatie. Dit kan alleen anders zijn indien de nieuwe regel een einde moet maken aan een regeling die zelf discrimineerde. In dat geval kan terugwerkende kracht op grond van het gelijkheidsbeginsel geboden zijn.¹⁴⁶ Het gaat dan evenwel om de inhoud van de materiële regel en niet om de inhoud van het overgangsregime.

Het is overigens wel mogelijk dat op grond van een van de andere beginselen van behoorlijk overgangsbeleid een overgangsmaatregel wenselijk wordt geacht.

b. De wetgever heeft voor een bepaalde groep belastingplichtigen een overgangsmaatregel getroffen op grond van relevante argumenten

Het maken van (overduidelijk onevenredig) onderscheid tussen belastingplichtigen doordat slechts een specifieke groep onder een overgangsmaatregel valt, is alleen gerechtvaardigd indien aan het treffen van de overgangsmaatregel een legitieme doelstelling ten grondslag ligt. In de rechtspraak van de Hoge Raad zijn de volgende doelstellingen als legitiem aanvaard: doelmatigheid, eenvoud, uitvoerbaarheid en controleerbaarheid.¹⁴⁷ Zuiver budgettaire redenen leveren in elk geval geen rechtvaardigingsgrond op voor discriminatie. In het in par. 6.3.3.3 genoemde HR 14 juni 1995, nr. 29 254, waarin onderscheid werd

145. HR 13 oktober 1999, nr. 34 771, *BNB* 2000/143 (m.nt. R.J. de Vries), ro. 3.6.

146. Popelier 1999a, p. 133.

147. O.a. HR 27 september 1989, nr. 24 297, *BNB* 1990/61 (concl. A-G Moltmaker; m.nt. Scheltens), HR 19 mei 1993, nr. 28 273, *BNB* 1993/242 (concl. A-G Van Soest; m.nt. Brunt) en HR 2 maart 1994, nr. 29 555, *BNB* 1994/112.

gemaakt tussen belastingplichtigen die respectievelijk een kalenderboekjaar of een gebroken boekjaar hanteren, oordeelde de Hoge Raad:¹⁴⁸

'Budgettaire problematiek levert geen grond op om een regeling achterwege te laten, die noodzakelijk is om discriminatie als bedoeld in artikel 26 IVBPR te vermijden. (...)

Aan het treffen van een overgangsregeling, als door belanghebbende bepleit, zouden niettemin bezwaren zijn verbonden. (...)

De hiervóór in 3.4.5 weergegeven (MSB: praktische) bezwaren zijn van voldoende gewicht om de gevolgtrekking te rechtvaardigen dat de wetgever, door af te zien van een regeling waardoor ten aanzien van belastingplichtigen met onderling verschillende boekjaren de vermogens- en voorraadaf-trek zou worden berekend over een tijdvak van gelijke duur (...) de grenzen van de hem ter zake van toepassing van artikel 26 IVBPR toekomende beoordelingsvrijheid niet heeft overschreden.'

Pragmatische redenen vormen overigens alleen een legitieme doelstelling indien zij zijn geconcretiseerd. Bij de in par. 6.3.3.3 besproken verlaging van het vennootschapsbelastingtarief per 1 januari 2002 heeft de wetgever om 'pragmatische redenen' afgezien van het treffen van een overgangsmaatregel in de vorm van tijdsevenredige toerekening. Rechtbank Haarlem en Hof Amsterdam achtten dit argument onvoldoende, onder andere vanwege het feit dat de wetgever bij de voorafgaande tariefsverlaging wel van deze overgangsmaatregel gebruik heeft gemaakt en de inspecteur noch de ambtenaren van het ministerie van Financiën konden aangeven wat die pragmatische redenen inhielden.¹⁴⁹

In de rechtspraak van het EHRM is een door de staten genoemde doelstelling die is gebaseerd op aan het algemeen belang ontleende overwegingen, ook als legitieme doelstelling geaccepteerd.¹⁵⁰ In de zaak *National & Provincial Building Society e.a.* ging het om belastingplichtigen die 'dubbele belasting' moesten betalen omdat de wetgever wilde voorkomen dat de regimewijziging voor enkele belastingplichtigen een onbedoeld voordeel zou betekenen.¹⁵¹ Eén belastingplichtige (Woolwich) werd – na het instellen van een rechtsvordering – niet 'dubbel belast'. Het EHRM meende dat de wetgever met de ongelijke behandeling een wettig doel had beoogd:¹⁵²

148. HR 14 juni 1995, nr. 29 254, *BNB* 1995/252 (concl. plv. P-G Van Soest; m.nt. Feteris), ro. 3.4.4 t/m 3.4.6.

149. Rb. Haarlem 17 februari 2006, nr. 05/1623, *NTFR* 2006/386 (m.nt. Schuiver-Bravenboer) en Hof Amsterdam 4 april 2007, nr. 06/00135, *V-N* 2007/31.1.3. Anders: Hof 's-Hertogenbosch 28 juni 2007, nr. 06/00281, *NTFR* 2007/1549.

150. Goedertier 2004, p. 170.

151. EHRM 23 oktober 1997 nr. 21319/93 (*National & Provincial Building Society e.a./Verenigd Koninkrijk*), *RJ&D* 1997-VII, par. 81.

152. EHRM 23 oktober 1997, nr. 21319/93 (*National & Provincial Building Society e.a./Verenigd Koninkrijk*), *RJ&D* 1997-VII, par. 90.

‘To exclude the Woolwich from the retroactive effect of section 53 could be considered on reasonable and objective grounds to be justified given that by the time of enactment of that section the Woolwich had secured a final judgment in its favour from the House of Lords and it was understandable that Parliament did not wish to interfere with a judicial decision which brought to an end litigation which had lasted over three years.’

Zowel door het EHRM als de Hoge Raad is het voeren van een bepaald beleid als rechtvaardiging geaccepteerd. In de zaak *Galeotti Ottieri della Cija* werd het principe van een progressieve heffing als rechtvaardigingsgrond geaccepteerd.¹⁵³ Voor het vervallen van de beroepskostenaf trek per 1 januari 2001 heeft de wetgever onder andere zwaarwegende sociaal-economisch-politieke overwegingen als rechtvaardigingsgrond aangevoerd. Naar aanleiding van de vraag of het verschil in behandeling van de werknemer met een kostenvergoeding en een werknemer met beroepskosten in de heffing van inkomstenbelasting gerechtvaardigd is, concludeert A-G Van Ballegooijen onder andere:¹⁵⁴

‘Als dergelijke motieven een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor een ongelijke behandeling vormen, lijkt de vrijheid van de fiscale wetgever om onderscheid in behandeling van gelijke gevallen te maken mij onbegrensd. Aan bijna elke belastingwetwijziging is immers een motief van sociaal-economisch-politieke aard verbonden dat althans in de politieke arena gemakkelijk als zwaarwegend zal worden geëtiketteerd.’

Naar mijn mening kan bij verandering van wetgeving de keuze voor een bepaalde overgangsmaatregel worden gebaseerd op beginselen van behoorlijk overgangsbeleid. Indien de wetgever een rechtvaardigingsgrond aanvoert die deel uitmaakt van een samenhangend geheel van beginselen die leiden tot een behoorlijk overgangsbeleid, past die keuze binnen de beoordelingsvrijheid van de wetgever.

Vanuit deze benadering past het ook om het voorkomen van anticiperend gedrag in het zicht van een aanpassing van een regeling als rechtvaardiging te accepteren. Dit argument speelde een rol bij de invoering van de temporisering van de uitbetaling van investeringsbijdragen en de beëindiging op termijn van de verrekening van die bijdragen (de zogenoemde WIR-knip). Op 27 juni 1990 werd bekendgemaakt dat de WIR-knip zou worden ingevoerd.¹⁵⁵ De wet waarmee dit werd bewerkstelligd, werd op 3 juli 1991 in het Staatsblad geplaatst.¹⁵⁶ In art. 6 van de wet was bepaald dat de WIR-knip niet geldt indien vóór 1 mei 1990 – derhalve vóór de bekendmaking van de nieuwe regel – aan de inspec-

153. EHRM 22 juni 1999, nr. 46757/99 (*Galeotti Ottieri della Cija/Italië*), BNB 2002/398 (m.nt. Happé).

154. Concl. A-G Van Ballegooijen, par. 6.3.5 bij HR 8 juli 2005, nr. 39 870, BNB 2005/310.

155. *Stcrt.* 1990/122, p. 1 en 12.

156. *Stb.* 1991, 356.

teur gegevens zijn verstrekt inzake de investeringsbijdragen en die gegevens vóór 1 juli 1990 niet tot een belastingaanslag hebben geleid. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat de genoemde data bewust waren gekozen. Indien de temporiseringsregeling op 1 augustus 1990 – dus na de bekendmaking – zou zijn ingegaan, hadden de aanslagregelende ambtenaren in de maand juli kunnen beïnvloeden wie van de belastingplichtigen met de WIR-knip te maken zou krijgen. Die druk op de aanslagregelende ambtenaren wilde de wetgever voorkomen.¹⁵⁷ Belastingplichtigen die derhalve ná 30 april 1990 (voorlopige) aangifte hadden gedaan, vielen onder de nieuwe regeling. In een uitspraak over deze kwestie noemt de Hoge Raad andere rechtvaardigingsgronden en concludeert dat geen sprake is van verboden discriminatie.¹⁵⁸ In zijn annotatie bij dit arrest wijst Feteris evenwel op de werkelijke – hiervoor genoemde – reden die aan de keuze voor 1 mei 1990 als omslagpunt ten grondslag ligt. Hij acht de door de wetgever gekozen oplossing een alleszins aanvaardbaar motief. Ik deel die mening. Een nadeel van de gekozen overgangsmaatregel is evenwel dat het lot van de belastingplichtigen afhankelijk is gesteld van een toevalligheid. Degenen die voor 1 mei 1990 aangifte hadden gedaan, vielen nog onder de oude regeling. In een enigszins vergelijkbare situatie oordeelde het HvJ EG dat een dergelijke handelwijze inbreuk maakt op het beginsel van gelijke behandeling:¹⁵⁹

‘Bovendien moet worden vastgesteld, dat de commissie ook inbreuk heeft gemaakt op het beginsel van gelijke behandeling van de bedrijven die bigarreus en andere zoete kersen verwerken. Immers, ingevolge verordening nr. 2546/80 hebben deze de steun enkel door toeval gekregen, namelijk door een min of meer vroege ondertekening en een min of meer snelle indiening.’

Wegens de ruime beoordelingsvrijheid van de wetgever in belastingzaken, leverde de (on)voorzienbaarheid met betrekking tot de invoering van de WIR-knip echter geen verboden discriminatie op.

6.3.4.3 Proportionaliteit

Volgens het EHRM is een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor ongelijke behandeling van gelijke gevallen alleen aanwezig indien een legitiem doel wordt nagestreefd (par. 6.3.4.2) én de aangewende middelen in proportie staan tot dat doel. Het EHRM grijpt in als het gekozen middel ‘exceeded any acceptable margin of appreciation’.¹⁶⁰ Zoals ik in par. 6.3.4.1 heb aangegeven, is hierbij in eerste instantie niet van belang of de wetgever alternatieve middelen voor handen had.

157. *Kamerstukken II* 1990/91, 21 842, nr. 3, p. 7.

158. HR 11 juni 1997, nr. 32 211, *BNB* 1997/396 (m.nt. Feteris).

159. HvJ EG 14 juli 1983, nr. 224/82 (*Meiko*), *ECR* 1983, p. 2539, ro. 15.

160. O.a. EHRM 12 december 2006, nr. 13378/05 (*Burden and Burden/Verenigd Koninkrijk*), *FED* 2007/107 (m.nt. Thomas), par. 60.

In overgangssituaties dient de wetgever er derhalve voor te zorgen dat de werkingsregel alsmede de getroffen overgangsmaatregelen in verhouding staan tot het met het overgangsregime beoogde doel. Conform het EHRM toetst ook de Hoge Raad aan het proportionaliteitsbeginsel. Indien de doelstelling van de regeling legitiem is, acht hij verboden discriminatie slechts aanwezig indien sprake is van een evidente disproportionaliteit tussen de ongelijke behandeling en het doel dat wordt nagestreefd.¹⁶¹

Jurisprudentie van het EHRM of de Hoge Raad waarin de vraag aan de orde is of een werkingsregel of overgangsmaatregel disproportioneel is, is nauwelijks voorhanden. Naar mijn mening zou de door het EHRM inzake het eigendomsrecht gewezen jurisprudentie evenwel als uitgangspunt kunnen dienen (par. 6.2.4.4). In de zaak *A., B., C. en D.* – die overigens geen betrekking heeft op het non-discriminatiebeginsel – stelde de ECRM vast dat terugwerkende kracht niet leidt tot disproportionaliteit indien het de enige manier is om belastingontwijking tegen te gaan.¹⁶²

‘It notes that the applicants particularly stress the retrospective nature of Section 31 in alleging that this provision was excessive.

The Commission recalls that retrospective civil legislation is not expressly prohibited by the provisions of the Convention. (...) The Commission notes however in the present case that when Section 31 was enacted the Government of the United Kingdom expressed the view that the only way in which this particular form of artificial tax avoidance could be combated effectively was by making Section 31 retrospective.’

Opvallend is dat de ECRM in zijn overweging betreft of terugwerkende kracht *de enige manier* is om belastingontwijking tegen te gaan. Gelet op de uitspraak van het EHRM in de zaak *Burden en Burden* (par. 6.3.4.1), lijkt het oordeel van de ECRM op dit punt achterhaald. Indien de doelstelling van het overgangsregime is het tegengaan van anticipatie, is de wetgever genoodzaakt om gebruik te maken van de werkingsregel terugwerkende kracht, zodat de werking van de nieuwe regel voor alle belastingplichtigen reeds voor de inwerkingtreding aanvangt (par. 8.2.2.1). Een dergelijk overgangsregime zal in beginsel niet leiden tot schending van het proportionaliteitsbeginsel.

Gelet op de ruime beoordelingsvrijheid van de wetgever, zal naar mijn mening niet snel sprake zijn van een disproportioneel overgangsregime. Met name wanneer de wetgever een afbouw- of ingroeiregeling heeft getroffen, zal disproportionaliteit niet snel worden geconstateerd.¹⁶³ Steeds zal echter een zorgvuldige afweging moeten plaatsvinden tussen het gekozen over-

161. HR 12 juli 2002, nr. 36 254, *BNB* 2002/400 (m.nt. Happé), ro. 3.13.

162. ECRM 10 maart 1981, nr. 8531/79 (*A., B., C. en D./Verenigd Koninkrijk*), *D&R* nr. 23, p. 210-211.

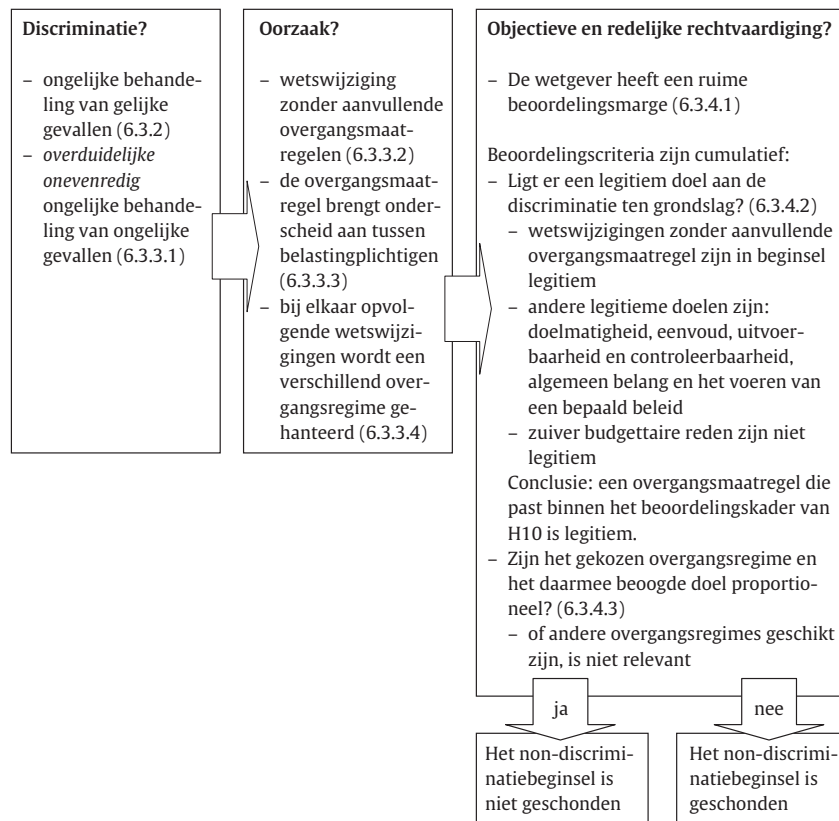
163. Zo ook Popelier 1999a, p. 134.

gangsregime en het daarmee beoogde doel. In mijn visie kan schending van het gelijkheidsbeginsel in overgangssituaties slechts aan de orde zijn als het overgangsregime leidt tot een (overduidelijk onevenredig) onderscheid tussen (ongelijke) belastingplichtigen en niet geschikt is om de beoogde doelstellingen te verwezenlijken of leidt tot een schending van het proportionaliteitsbeginsel. Als voorbeeld verwijs ik naar de verlaging van het vennootschapsbelastingtarief per 1 januari 2002 (par. 6.3.3.4). Bij deze wetswijziging werd om pragmatische redenen voor belastingplichtigen met een gebroken boekjaar voorzien in – nadelige – eerbiedigende werking. Nu niet duidelijk is wat die pragmatische redenen inhielden, kan mijns inziens niet worden vastgesteld of het overgangsregime geschikt is om de beoogde doelstelling te verwezenlijken. Hierdoor kan evenmin worden vastgesteld of het gekozen overgangsregime in verhouding staat tot de doelstelling die aan het overgangsregime ten grondslag zou moeten liggen. Naar mijn mening is het in dit geval daarom verdedigbaar te stellen dat de wetgever zijn beoordelingsvrijheid in dit geval te buiten is gegaan. De wetgever had in mijn visie een zorgvuldigere afweging moeten maken.

6.3.5 *Toetsingsschema*

In het volgende overzicht is schematisch weergegeven op welke wijze op grond van de hiervoor besproken jurisprudentie bij wetswijzigingen rekening moet worden gehouden met het verbod op discriminatie.

Toetsing aan het non-discriminatiebeginsel



6.4 Conclusie

Het beginsel van overeenstemming met hogere regelgeving als beginsel van behoorlijk overgangsbeleid eist dat een overgangsregime in overeenstemming is met het eigendomsrecht dat is opgenomen in art. 1 EP EVRM en het non-discriminatiebeginsel dat is opgenomen in art. 26 IVBPR, art. 14 EVRM en het Twaalfde Protocol bij het EVRM. Bij begunstigende wetswijzigingen is slechts het non-discriminatiebeginsel van belang aangezien van een inbreuk op het eigendomsrecht bij zo'n wetswijziging geen sprake kan zijn.

Het hoofdstuk vangt aan met een bespreking van art. 1 EP EVRM. Op basis van de met betrekking tot dit onderwerp verschenen jurisprudentie van het EHRM heb ik in par. 6.2.5 een toetsingsschema opgenomen voor toetsing aan het eigendomsrecht in overgangssituaties. Hierna vat ik de aan dit toetsingsschema ten grondslag liggende theorie samen.

Om een beroep te kunnen doen op art. 1 EP EVRM moet in beginsel sprake zijn van 'eigendom'. In fiscale overgangssituaties gaat het dan meestal om de

vraag of verwachtingen kunnen worden getoetst aan het eigendomsrecht. Daarbij kan onderscheid worden gemaakt tussen verwachtingen die zijn gebaseerd op rechtspraak en verwachtingen die zijn gebaseerd op wetgeving. Een legitieme verwachting op basis van rechtspraak kan aanwezig zijn als de Hoge Raad in voor belastingplichtigen gunstige zin heeft beslist en de gevolgen van die beslissing door de wetgever met terugwerkende kracht of door middel van een correctieregeling ongedaan worden gemaakt. Verwachtingen die zijn gebaseerd op wetgeving kunnen op basis van de rechtspraak van het EHRM in de volgende situaties onder de reikwijdte van het eigendomsrecht vallen:

1. er is sprake van een vordering die is gebaseerd op een wettelijke regel ten aanzien waarvan de belastingplichtige op het moment van het ontstaan van de vordering geen rekening hoefde te houden met een aanpassing van de desbetreffende regel met terugwerkende kracht;
2. als een belastingplichtige op basis van een wettelijke regel verplichtingen is aangegaan die leiden tot het ontstaan van een 'asset' en hij op het moment van aangaan van die verplichtingen erop kon vertrouwen dat die regel niet in nadelige zin zou veranderen, worden die verwachtingen toegerekend aan de 'asset'.

In belastingzaken kan de eigendomsvraag evenwel achterwege worden gelaten, omdat belastingheffing altijd onder het bereik van art. 1 EP EVRM valt.

Vervolgens onderscheidt het EHRM drie verschillende regels voor inbreuk op het eigendomsrecht: de genotsregel, de ontnemingsregel en de reguleringsregel. In fiscale zaken is meestal de reguleringsregel van toepassing. Vertaald naar de context van dit onderzoek speelt de ontnemingsregel naar mijn mening slechts een rol als een nieuwe regel materiële rechtsgevolgen verandert die zijn ingetreden voordat de wetswijziging voorzienbaar werd.

Een inbreuk op het eigendomsrecht is alleen gerechtvaardigd indien aan drie criteria wordt voldaan. Bij de toetsing aan deze criteria heeft de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid. Ten eerste moet de inbreuk geschieden in het algemeen belang. Aan dit vereiste wordt niet voldaan als het oordeel van de wetgever duidelijk geen redelijke onderbouwing kent. Tevens worden zuiver budgettaire motieven niet geaccepteerd. Ten tweede moet het legaliteitsbeginsel in acht worden genomen. Dit houdt in dat wetgeving nauwkeurig, toegankelijk en voorzienbaar moet zijn. Met betrekking tot het voorzienbaarheidsvereiste is niet volledig duidelijk of het EHRM hiermee gerechtvaardigde verwachtingen als bedoeld in hfdst. 5 wil beschermen. Naar mijn mening bedoelt het EHRM echter niet meer dan dat de belastingplichtige moet kunnen weten welke rechtsgevolgen op basis van de huidige wet intreden. Het moet derhalve duidelijk zijn in welk overgangsregime wordt voorzien en hoe dit overgangsregime in de praktijk uitwerkt. Ten derde mag geen sprake zijn van een evidente disproportionaliteit tussen de aangewende middelen ter bevordering van het algemeen belang en de bescherming van fundamentele rechten van individuen. Voor toetsing aan het proportionaliteitsbeginsel heb ik drie criteria onderscheiden:

- a. de impact van de getroffen maatregelen;
- b. de aanwezigheid van gerechtvaardigde verwachtingen; en
- c. de getroffen overgangsmaatregel.

Bij de 'impact' van de getroffen maatregel gaat het enerzijds om de gevolgen van de desbetreffende maatregel en anderzijds om de impact van alternatieve maatregelen. Uit de jurisprudentie van het EHRM blijkt dat het slechts in 'extreme' gevallen de impact te groot acht. Indien bij een klager de gerechtvaardigde verwachting op het voortbestaan van de oude situatie aanwezig is, lijkt het EHRM geneigd een schending van het proportionaliteitsbeginsel eerder aanwezig te achten. Uit de jurisprudentie van het EHRM leid ik af dat het goed mogelijk is dat het EHRM de regel hanteert dat vanaf het moment waarop een wetswijziging voorzienbaar is, daarmee rekening moet worden gehouden. Deze zienswijze komt overeen met de invulling die ik in hfdst. 5 aan het beginsel van het eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen heb gegeven. Ik concludeer daarom dat de aanwezigheid van gerechtvaardigde verwachtingen kan worden beoordeeld aan de hand van het in hfdst. 5 ontwikkelde beoordelingskader.

Bij de beoordeling van de getroffen overgangsmaatregel komt de relevantie van het onderscheid tussen de ontnemingsregel en de reguleringsregel aan de orde. Indien de ontnemingsregel van toepassing is, mag een overgangsmaatregel slechts in uitzonderlijke situaties achterwege worden gelaten. Onder de reguleringsregel zal een schending van het eigendomsrecht wegens het ontbreken van een overgangsmaatregel niet snel voorkomen.

In par. 6.3 is de rol van het non-discriminatiebeginsel in overgangssituaties uitgewerkt. Ook voor toetsing aan dit beginsel heb ik een toetsingsschema ontwikkeld; dat is opgenomen in par. 6.3.5.

In zaken waarin een schending van het non-discriminatiebeginsel wordt vermoed, wordt een beroep gedaan op art. 14 EVRM of art. 26 IVBPR. De werking van beide bepalingen is niet gelijk. Voor een beroep op art. 14 EVRM is noodzakelijk dat er sprake is van eigendom. Het UNHCR lijkt de materiële reikwijdte van art. 26 IVBPR te beperken tot discriminatie op grond van ras, geslacht, geboorte of 'comparable other status'. Het vereiste dat sprake moet zijn van eigendom vormt in belastingzaken evenwel geen belemmering; in belastingzaken wordt altijd aan dit vereiste voldaan.

Bij toetsing aan het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijke wetgeving maakt de rechter onderscheid tussen:

1. gelijke gevallen die ongelijk worden behandeld; en
2. ongelijke gevallen die overduidelijk onevenredig ongelijk worden behandeld.

Als de ongelijke behandeling wordt veroorzaakt door de aanvang van de werking van een nieuwe regel, heeft de discriminatie betrekking op de vergelijking van de fiscale behandeling van een activiteit die onder de werking van de oude regel plaatsvond met de fiscale behandeling van eenzelfde activiteit die onder

de werking van de nieuwe regel plaatsvond. Er is dan sprake van ongelijke gevallen. Als voor een specifieke groep belastingplichtigen een overgangsmaatregel is getroffen, kan ook ongelijke behandeling van gelijke gevallen ontstaan. Deze discriminatie kan twee oorzaken hebben. Ten eerste leidt een overgangsmaatregel ertoe dat de belastingplichtige die onder de overgangsmaatregel valt, anders wordt behandeld dan de belastingplichtige die daar niet onder valt. Ten tweede kan een verschil in behandeling ontstaan als bij de voorlaatste wijziging van een regel een ander overgangsregime is getroffen dan bij de laatste wijziging is gebeurd. Samengevat kunnen er in casu drie oorzaken aan discriminatie ten grondslag liggen:

1. de werkingsregel leidt tot discriminatie;
2. de overgangsmaatregel leidt tot discriminatie; en
3. het gebruik van verschillende overgangsregimes in de tijd leidt tot discriminatie.

De relevantie van het onderscheid tussen gelijke gevallen die ongelijk worden behandeld en ongelijke gevallen die overduidelijk onevenredig ongelijk worden behandeld is gering. In beide situaties gaat het erom of voor de discriminatie een rechtvaardigingsgrond bestaat. Een rechtvaardigingsgrond is aanwezig als aan het getroffen overgangsregime een legitieme doelstelling ten grondslag ligt en het gekozen overgangsregime niet disproportioneel is.

Het anders behandelen van belastingplichtigen die onder de werking van de oude regel hebben gehandeld dan diegenen die onder de werking van de nieuwe regel handelen is toegestaan. Aan deze vorm van discriminatie ligt in beginsel een legitieme doelstelling ten grondslag, omdat het de wetgever – mede gelet op de ruime beoordelingsvrijheid – is toegestaan de wet te veranderen zonder dat steeds een overgangsmaatregel moet worden getroffen. In de tweede en derde situatie moet wel worden getoetst of een legitieme doelstelling aanwezig is. Aanvaarde doelstellingen zijn onder andere doelmatigheid, eenvoud, uitvoerbaarheid, controleerbaarheid. Andere doelstellingen die zijn geaccepteerd komen er naar mijn mening in feite op neer dat wanneer de keuze van de wetgever past binnen het overgangsbeleid dat hij op basis van de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid voert, sprake is van een legitieme doelstelling.

Naast een legitieme doelstelling is ook een juiste verhouding tussen het gekozen middel en het te bereiken doel vereist. Bij de toetsing aan het proportionaliteitsbeginsel lijkt het EHRM geen belang te hechten aan de vraag of een alternatief overgangsregime mogelijk is, waarmee hetzelfde legitieme doel wordt bereikt. Het gaat erom of het beoogde of gekozen overgangsregime proportioneel is. Evenals bij toetsing aan het doelstellingsvereiste komt bij toetsing aan het proportionaliteitsbeginsel aan de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toe. Op grond van deze beoordelingsvrijheid acht ik het in overgangssituaties toelaatbaar dat de rechter bij gering kwantitatief belang het getroffen overgangsregime in stand laat. Voor toepassing van het zogenoemde kniesoorbeginsel zie ik geen ruimte.

HOOFDSTUK 7

Beginsel van technische en financiële uitvoerbaarheid

7.1 Inleiding

In par. 4.4.3.2 heb ik uit het beginsel dat regelgeving niet het onmogelijke mag vragen het beginsel dat overgangsrecht technisch en financieel uitvoerbaar moet zijn afgeleid. Op grond van dit beginsel moet het te treffen overgangsregime voor belastingplichtigen en de uitvoerder van de wet zowel in financieel als in technisch opzicht uitvoerbaar zijn. Het beginsel dat regelgeving niet het onmogelijke mag vragen wordt ook wel breder uitgelegd, in die zin dat het vereist dat er maatschappelijk draagvlak is. Het vereiste van maatschappelijk draagvlak behandel ik in par. 8.2.1.3.

In par. 7.2 ga ik in op de technische uitvoerbaarheid van een overgangsregime. De financiële uitvoerbaarheid komt aan de orde in par. 7.3. Het hoofdstuk wordt in par. 7.4 afgesloten met een conclusie.

7.2 De technische uitvoerbaarheid

De technische uitvoerbaarheid van een overgangsregime is één van de factoren die bepaalt of een overgangsregime uitvoerbaar is. In par. 7.2.1 ga ik nader in op de technische uitvoerbaarheid van werkingsregels. In par. 7.2.2 komt de technische uitvoerbaarheid van overgangsmaatregelen aan de orde. Ik zal een aantal criteria noemen aan de hand waarvan kan worden beoordeeld of een overgangsmaatregel uitvoerbaar is.

7.2.1 *Werkingsregels*

In het algemeen geldt dat de uitvoerbaarheid van een overgangsregime wordt vergroot indien er voldoende tijd is tussen het moment waarop de nieuw in te voeren regel is aangenomen door de Eerste Kamer en het moment waarop de werking van de nieuwe regel aanvangt.¹ Belastingplichtigen, instellingen en bedrijven kunnen zich dan immers instellen op het nieuwe regime. Bij gebruikmaking van uitgestelde werking is de uitvoerbaarheid derhalve optimaal. Met name bij gebruikmaking van de werkingsregel terugwerkende kracht, kan de uitvoerbaarheid evenwel een belemmering vormen (par. 7.2.1.1). Voorts is het

1. Zie ook het rapport van de Commissie Stevens, Stevens 2005b, p. 17.

van belang om niet alleen de aanvang van de werking van de nieuwe regel in de afweging te betrekken, doch ook te beoordelen of belastingplichtigen zich gemakkelijk kunnen aanpassen aan het nieuwe regime (par. 7.2.1.2).

7.2.1.1 *Terugwerkende kracht*

In par. 2.4.2 heb ik uiteengezet dat het formaliseren – dat wil zeggen, het toepassen van de nieuwe regel in een aangifte of afdracht – van terugwerkende kracht plaatsvindt ná het inwerkingtredingsmoment. De achterliggende reden hiervan is dat eerst vanaf dát tijdstip de wet geldt en dus rechtsgevolgen kan verbinden. In twee situaties kan de werkingsregel terugwerkende kracht aldus tot uitvoeringsproblemen leiden:

- a. indien met terugwerkende kracht aanpassingen in een bronheffing worden aangebracht; en
- b. indien het materiële rechtsgevolg zodanig van aard is dat aanpassing achteraf niet mogelijk is.

Alle werkingsregels kunnen tot uitvoeringsproblemen leiden als met ingang van een bepaalde datum aan voorwaarden moet worden voldaan die betrekking hebben op het verleden, zoals het bewaren van documenten. Onder c ga ik nader op deze situatie in.

a. Aanpassingen in bronheffingen met terugwerkende kracht

Voorafgaand aan het inwerkingtredingsmoment kan een met terugwerkende kracht in te voeren regel nog niet worden toegepast, ongeacht of hij al dan niet is bekendgemaakt.² Dit betekent dat wanneer met terugwerkende kracht aanpassingen in een bronheffing, zoals bijvoorbeeld de Wet LB 1964, worden aangebracht, deze aanpassingen in beginsel niet kunnen worden geëffectueerd. De formalisering van de materiële belastingschuld heeft dan immers al voor het inwerkingtredingsmoment plaatsgehad.

Ter illustratie noem ik de pc-regeling, die per 1 januari 2005 met terugwerkende kracht tot en met 27 augustus 2004, 17.00u is vervalLEN.³ Dat de afschaffing zou werken vanaf 27 augustus 2004, 17.00u, was door de staatssecretaris van Financiën op die datum per brief aangekondigd.⁴ Doordat regels evenwel eerst verbindend zijn vanaf het moment dat zij in werking zijn getreden, hebben werkgevers in de periode van het verschijnen van de aankondiging tot het inwerkingtredingsmoment de nieuwe regel nog niet kunnen toepassen. De brief van 27 augustus 2004 geeft immers slechts een beleidsvoornemen aan en

2. Vgl. Rb. Breda 8 februari 2006, nr. 05/00809, V-N 2006/41.2.11.

3. Voorheen opgenomen in art. 11 eerste lid onderdeel p Wet LB 1964; afgeschaft bij wet van 16 december 2004 (Belastingplan 2005), *Stb.* 2004, 653.

4. Brief Staatssecretaris van Financiën van 27 augustus 2004, nr. AFP2004/712, V-N 2004/44.12.

heeft derhalve geen rechtskracht.⁵ Dit betekent dat bij de inhouding van loonbelasting met de nieuwe regel eerst rekening kan worden gehouden nadat hij in werking is getreden, in casu derhalve op 1 januari 2005.⁶ Zolang het desbetreffende loonbestanddeel niet in de heffing van inkomstenbelasting is betrokken, kan naar mijn mening aan de werkgever een naheffingsaanslag in de loonbelasting worden opgelegd.⁷ De werkgever zal dan verzoeken om een verhaalbare naheffingsaanslag, teneinde te voorkomen dat de ten gevolge van de terugwerkende kracht verschuldigde loonheffing voor zijn rekening blijft. In casu had de werkgever er verstandig aan gedaan indien hij per 27 augustus 2004 de pc-overeenkomst had aangepast. Hij had dan met de werknemer kunnen afspreken dat een naheffingsaanslag op de werknemer wordt verhaald.

Indien de afdracht op aangifte op het inwerkingtredingsmoment nog niet definitief vaststaat, kan de nieuwe regel wél worden toegepast ten aanzien van feiten die zich vóór het inwerkingtredingsmoment hebben voorgedaan. Hof 's-Hertogenbosch oordeelde in een zaak aangaande de hiervoor genoemde afschaffing van de pc-regeling:⁸

‘dat de rechtbank, ingevolge de AWB als rechter belast met het geven van de beslissing op het beroep tegen de uitspraak van de inspecteur op het bezwaar, had dienen te toetsen of de uitspraak op het bezwaar naar het tijdstip van het doen van die uitspraak al dan niet in strijd was met het op dat moment geldende recht.’

Op basis van deze uitspraak dient de inspecteur derhalve rekening te houden met feiten en omstandigheden die zich in de periode tussen het primaire besluit en de uitspraak hebben voorgedaan.⁹ Dit heeft tot gevolg dat een nieuwe regel die voorafgaand aan de uitspraak op bezwaar met terugwerkende kracht in werking is getreden alsnog van toepassing kan zijn op feiten die zich vóór

5. Hof 's-Hertogenbosch 21 november 2007, nr. 05/0005, V-N 2008/21.2.2 (tegen deze uitspraak is beroep in cassatie ingesteld onder nr. 07/13624) en Rb. Breda 8 februari 2006, nr. 05/00809, V-N 2006/41.2.11 (deze uitspraak is vernietigd door de uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch van 28 juni 2007, nr. 06/00070 waartegen beroep in cassatie is ingesteld onder nr. 07/10481).
6. In de rechtspraak wordt ook wel bij het moment van bekendmaking aangesloten; zie hierover par. 2.2.1.
7. Zie over de keuze tussen naheffen en navorderen Bravenboer en Ruijschop 2004 en par. 2.9.1.
8. Hof 's-Hertogenbosch 28 juni 2007, nr. 06/00070, V-N 2007/42.1.5, ro. 4.5; tegen deze uitspraak is beroep in cassatie ingesteld.
9. Zo ook Verheij 2003, p. 42 en Bolt 2005, p. 128 m.b.t. het bestuursrecht. Verheij 2003 maakt naar mijn mening op p. 42 ten onrechte geen duidelijk onderscheid tussen de rol van het overgangsrecht en het toetsingsmoment. Of een gedurende de bezwaarfase in werking getreden nieuwe regel bij de beslissing op bezwaar moet worden toegepast, hangt af van de vraag of 'ex-tunc' of 'ex-nunc' wordt getoetst. Het overgangsrecht bepaalt slechts de werking en toepassing van de nieuwe regel.

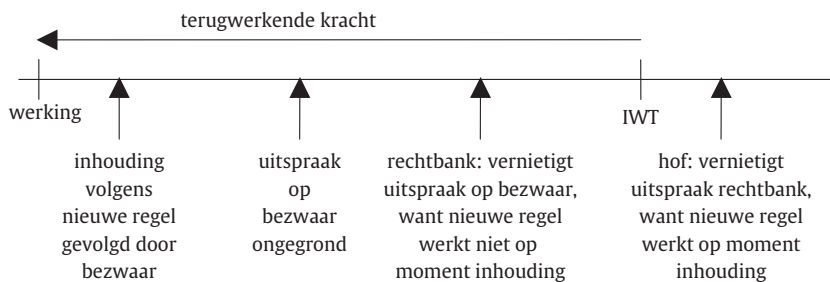
het inwerkingtredingsmoment hebben voorgedaan. De rechtbank hoeft volgens Hof 's-Hertogenbosch evenwel geen rekening te houden met feiten en omstandigheden die zich in de periode tussen de uitspraak op bezwaar en de beslissing van de rechtbank hebben voorgedaan. Het hof oordeelt immers dat moet worden getoetst 'naar het tijdstip van het doen van die uitspraak (*MSB*: de uitspraak op bezwaar)'.¹⁰

Wat betreft het rechterlijke toetsingsmoment heeft de Hoge Raad in de sfeer van verordeningen waarvoor voorheen een Koninklijke goedkeuring nodig was, aanvankelijk beslist dat:

'de taak van de Hoge Raad medebrengt, dat hij een in cassatie aangevallen uitspraak toetst aan de wettelijke voorschriften, welke hem bekend zijn ten tijde van de uitspraak te hebben gegolden.'¹¹

Gelet op de feiten in deze jurisprudentie, constateer ik dat waar de Hoge Raad spreekt over 'gegolden' volgens de door mij gehanteerde terminologie wordt bedoeld 'werken'. De rechter toetst volgens dit oordeel de aangevallen beslissing of uitspraak dus aan de wettelijke voorschriften die ten tijde van de beslissing of uitspraak van toepassing waren. Dit betekent dat bij het beoordelen van de juistheid van een inhouding of aanslag ook rekening moet worden gehouden met een wetswijziging met terugwerkende kracht.

Deze werkwijze leidt tot de opmerkelijke constatering dat de termijn waarbinnen een inspecteur uitspraak doet op bezwaar dan wel de rechter in een zaak beslist, bepalend kan zijn voor het antwoord op de vraag of een met terugwerkende kracht ingevoerde regel op een belastingplichtige van toepassing wordt.¹² Schematisch weergegeven zou de volgende situatie namelijk kunnen ontstaan:



10. Zo ook Hof 's-Hertogenbosch 21 november 2007, nr. 05/0005, *V-N* 2008/21.2.2 (tegen deze uitspraak is beroep in cassatie ingesteld onder nr. 07/13624) en de toelichting van de staatssecretaris op het afzien van beroep in cassatie tegen Hof 's-Gravenhage 21 juli 2006, nr. 04/03463, *V-N* 2007/2.10.

11. HR 22 juli 1981, nr. 20 608, *BNB* 1981/261 (m.nt. Hofstra) en reeds eerder HR 18 maart 1953, nr. 11 195, *BNB* 1953/127 en HR 6 januari 1960, nr. 13 912, *BNB* 1960/51 (m.nt. Toebes).

12. Vgl. Toebes die in zijn annotatie bij *BNB* 1960/51 terecht opmerkt dat de wetgever op deze wijze kan ingrijpen in de loop van een procedure.

In het voorgaande schema bepaalt het tijdsverloop van een procedure indirect of een belastingplichtige al dan niet met nieuwe – terugwerkende – regels te maken krijgt.

In 1986 laat de Hoge Raad een rol spelen of ten tijde van het opleggen van de aanslag al een basis tot heffing bestond:¹³

‘In de gemeente Groningen is met ingang van het jaar 1984 een afvalstoffenheffing in de zin van de Afvalstoffenwet ingevoerd. De hierop betrekking hebbende verordening is bij Koninklijk Besluit van 21 februari 1984 goedgekeurd. Belanghebbende is bij kennisgeving, gedagtekend 12 januari 1984, voor het jaar 1984 aangeslagen in voormelde heffing. Hieruit volgt dat de zojuist bedoelde verordening ten tijde van het opleggen van de aanslag nog niet verbindend was en dat de aanslag ook niet kan steunen op een eerdere verordening.’

Uit dit arrest volgt dat een aanslag alleen rechtsgeldig kan worden opgelegd vanaf het moment dat de koninklijke goedkeuring is afgegeven en de verordening algemeen verbindend is geworden.¹⁴ De vraag naar het rechterlijke toetsingsmoment is dan niet meer relevant. Inmiddels is de koninklijke goedkeuring afgeschaft. De vraag is in hoeverre de hiervoor genoemde jurisprudentie daarmee haar betekenis heeft verloren. Het arrest uit 1986 laat zich evenmin eenvoudig toepassen in de sfeer van de directe belastingen. Wellicht dat het arrest betekent dat pas vanaf het moment dat een wet is ondertekend toepassing van de wet mag plaatsvinden. Dit zou echter betekenen dat in een bronheffing slechts aanpassingen met een zeer beperkte terugwerkende kracht kunnen worden aangebracht, aangezien de periode tussen ondertekening en de inwerkingtreding van een wet in het algemeen kort is.

Uit het bovenstaande volgt geen eenduidige conclusie met betrekking tot de vraag of met terugwerkende kracht aanpassingen in een bronheffing kunnen worden aangebracht. Indien onduidelijk is of aanpassingen in een bronheffing met terugwerkende kracht kunnen worden aangebracht, is terugwerkende kracht in de sfeer van de loon- en dividendbelasting naar mijn mening slecht uitvoerbaar.

Naar mijn mening is het onwenselijk dat het afhangt van de vraag of een aanslag of inhouding op het inwerkingtredingsmoment vaststaat of een nieuwe regel al dan niet van toepassing is. Een rechtsregel die inhoudt dat een aanslag of inhouding pas rechtsgeldig is als hij is gebaseerd op een regel die is ondertekend – en derhalve vaststaat – geeft belastingplichtigen zekerheid. Een derge-

13. HR 25 juni 1986, nr. 23 690, *BNB* 1986/287 (m.nt. Van Leijenhorst), zo ook HR 26 april 1989, nr. 25 542, *BNB* 1989/242 (concl. A-G Moltmaker; m.nt. Scheltens).

14. Zie ook Goederee en Tempel-Kloosterman 1987.

lijke regel impliceert echter wel dat terugwerkende kracht in voorheffingssituaties in beginsel niet mogelijk is.

b. Materiële rechtsgevolg is naar zijn aard niet-omkeerbaar

Een tweede situatie waarin terugwerkende kracht niet uitvoerbaar is, is het met terugwerkende kracht doen vervallen van een voorwaarde die reeds financiële consequenties voor belastingplichtigen heeft gehad. Zo oordeelde het HvJ EG dat het vereiste van zekerheidsstelling dat was opgenomen in art. 25 zesde lid IW 1990 (par. 5.6.5.2) niet met terugwerkende kracht kan worden afgeschaft, aangezien de aan zekerheidsstelling verbonden kosten door de betreffende belastingplichtigen reeds zijn gemaakt.¹⁵

c. Aan nadere voorwaarden kan niet met terugwerkende kracht worden voldaan

Deze situatie heeft niet alleen betrekking op de werkingsregel terugwerkende kracht, maar ook op onmiddellijke werking. Als voorbeeld neem ik HR 21 september 2007, BNB 2008/92.¹⁶ Dit arrest handelt over een belastingplichtige die in 2000 zijn hypotheekschuld heeft verhoogd in verband met verbetering of onderhoud van zijn woning. Sinds 1 januari 2001 geldt op grond van art. 3.123 Wet IB 2001 dat de kosten van verbetering of onderhoud met schriftelijke bescheiden moet worden gestaafd. In casu kon de belastingplichtige niet aan deze eis voldoen. De Hoge Raad oordeelt dat uit de wetsgeschiedenis volgt dat de wetgever niet met terugwerkende kracht een bewaarplicht heeft willen invoeren. Als een lening vóór 1 januari 2001 is aangegaan en tevens voor die datum is aangewend voor verbetering of onderhoud, mogen ook andere bewijsmiddelen worden gebruikt.¹⁷ Dit oordeel is mijns inziens terecht. Aan een bewaarplicht kan immers niet altijd met terugwerkende kracht worden voldaan.

7.2.1.2 *Aanpassingsperiode*

De mate van uitvoerbaarheid van een overgangsregime hangt mede af van de vraag hoeveel tijd benodigd is om de bestaande situaties aan te passen aan de nieuwe regeling. De benodigde aanpassingsperiode kan van belang zijn voor de keuze van zowel een werkingsregel als een overgangsmaatregel. Indien de wetgever kiest voor uitgestelde werking om belastingplichtigen zodoende de gelegenheid te geven zich aan te passen, dient de periode van uitstel wel lang genoeg te zijn. Ook bij de vaststelling van de duur van de overgangsmaatregel dient rekening te worden gehouden met deze aanpassingsperiode.

15. HvJ EG 7 september 2006, nr. C-470/04 (zaak N), BNB 2007/22 (concl. A-G Kokott; m.nt. Burgers), ro. 57. In vergelijkbare zin HvJ EG 11 juli 1991, nr. C-368/89 (Crispoltoni), ECR 1991, p. I-3695, par. 18. Voor de reeds gemaakte kosten zou een vergoeding kunnen worden verstrekt. Deze vorm van compensatie valt evenwel buiten het bestek van dit onderzoek.

16. HR 21 september 2007, nr. 42 215, BNB 2008/92 (concl. A-G Overgaauw; m.nt. Heithuis).

17. Zie nader HR 26 oktober 2007, nr. 41 619, BNB 2008/97 (m.nt. Heithuis).

Dat rekening moet worden gehouden met de aanpassingsperiode komt met name aan de orde in jurisprudentie van het HvJ EG en het Gerecht van eerste aanleg.¹⁸ In een uitspraak inzake een Belgische regeling voor coördinatiecentra oordeelde het HvJ EG dat op grond van het communautaire vertrouwensbeginsel aan betrokkenen een overgangsperiode moet worden geboden, opdat zij zich aan het nieuwe regime kunnen aanpassen.¹⁹ In een uitspraak inzake de afschaffing van de concernfinancieringsmaatregel²⁰ achtte het Gerecht van eerste aanleg een aanpassingsperiode van vijftien maanden te gering gelet op de maatregelen die belanghebbende had moeten treffen om aan de voorwaarden van de concernfinancieringsmaatregel te kunnen voldoen.²¹

‘De termijn tussen de bekendmaking van de beschikking houdende inleiding van de formele onderzoeksprocedure, dat wil zeggen 31 oktober 2001, en de bestreden beschikking van 17 februari 2003 was onvoldoende om verzoekster in staat te stellen rekening te houden met de invloed van een eventueel besluit tot beëindiging van de betrokken regeling. De onbetwiste omstandigheid dat verzoekster de door haar noodzakelijk geachte maatregelen heeft getroffen om aan de wettelijke voorwaarden van de cfa-regeling te voldoen (zie punt 51 hiervoor), impliceert immers dat er boekhoudkundige maatregelen en financiële en economische beslissingen zijn getroffen die niet binnen een termijn van vijftien maanden kunnen worden gewijzigd.’

Ik concludeer dat ingeval een regeling op een langere periode betrekking heeft²² of aan de gebruikmaking van de regeling een langere periode van voorbereiden voorafgaat²³ en de aankondiging van afschaffing van de regeling eerst na aanvang van de voorbereidingen wordt gedaan²⁴ uit oogpunt van uitvoerbaarheid, rekening moet worden gehouden met een aanpassingsperiode.

18. Zie ook *Kamerstukken II* 2005/06, 30 300 VI, nr. 169, p. 5.

19. HvJ EG 22 juni 2006, gevoegde nrs. C-182/03 en C-217/03 (*Koninkrijk België en Forum 187 VZW v. Commissie*), V-N 2006/40.3, par. 165. Zo ook HvJ EG 11 maart 1982, nr. 127/80 (*Grogan/Commissie*), ECR 1982, p. 869 waarin het HvJ EG oordeelde dat een ten aanzien van aanpassingen in de pensioenuitkeringsrechten een overgangsperiode van tien maanden te gering is.

20. Zie bijlage C.

21. Gerecht van eerste aanleg 12 september 2007, nr. T-348/03 (*Koninklijke Friesland Foods N.V./Commissie*), V-N 2007/44.12, ro. 137.

22. Bijv. de per 1 januari 2005 met terugwerkende kracht tot 27 augustus 2004 afgeschafte PC-privéregeling ter zake waarvan vaak met de werkgever een regeling werd getroffen die betrekking had op een periode van drie jaar.

23. Zie bijv. HR 2 september 1992, nr. 27 855, BNB 1993/2 (m.nt. Simons), waarin de Hoge Raad aangaf dat als er reeds overeenkomsten gesloten zijn die niet kunnen worden aangepast, eerbiedigende werking gewenst kan zijn.

24. Bijv. het aanvragen van S&O-verklaring ter verkrijging van de aftrek voor speur- en ontwikkelingswerk van art. 3.77 Wet IB 2001.

7.2.2 Overgangsmaatregelen

Een overgangsmaatregel die aan alle beginselen van behoorlijk overgangsbeleid voldoet, doch voor de overheid of de belastingplichtige moeilijk uitvoerbaar is, is geen goede overgangsmaatregel. Indien naast de gederfde belastingopbrengsten rekening wordt gehouden met de aan een overgangsmaatregel verbonden uitvoeringskosten, kan een moeilijk uitvoerbare begunstigende overgangsmaatregel uit financieel oogpunt wellicht beter worden vervangen door een eenvoudiger, maar voor de belastingplichtige nóg gunstiger overgangsmaatregel. In het onderzoek van Kappelle heeft één van de respondenten aangegeven dat moeilijk uitvoerbare wetgeving leidt tot ongelijkheden die het vertrouwen ondermijnen.²⁵

Bij de belastingherziening 2001 heeft het vereiste van uitvoerbaarheid geleid tot een relatief gunstige overgangsmaatregel met betrekking tot de verrekening van oude verliezen:²⁶

‘Naast het hiervoor genoemde uitgangspunt is een ander uitgangspunt dat de overgangsregeling eenvoudig uitvoerbaar moet zijn. Dit tweede uitgangspunt weegt hier zwaarder. De verrekening van oude verliezen is daarom beperkt tot box I, zodat de regeling eenvoudig uitvoerbaar is. Bij verrekening van oude verliezen met inkomen uit box III zou die mogelijkheid speciaal gecreëerd moeten worden, waar thans het forfaitair rendement geen regeling kent voor verliesverrekening (...).’

Als punten ter beoordeling van de uitvoerbaarheid van een overgangsmaatregel noemt Van Leijenhorst:²⁷

1. de duur van een overgangsmaatregel;²⁸
2. de mate waarin de fiscus in de toekomst over informatie beschikt om de toepassing van de overgangsmaatregel te controleren (handhaafbaarheid);²⁹ en
3. de mate waarin een overgangsmaatregel tot ‘extra productieslagen’ in de aanslagregeling leidt.

Andere punten die de uitvoerbaarheid kunnen beïnvloeden zijn mijns inziens:

4. de voorwaarden waaraan moet worden voldaan;
5. verwijzingen naar nimmer tot wet verheven wetteksten;³⁰
6. het aantal open normen;

25. Kappelle 2000, p. 68.

26. *Kamerstukken II* 1999-2000, 26 728, nr. 6, p. 25.

27. Van Leijenhorst 1999, p. 410.

28. Zo ook Popelier 1999a, p. 195 en Notitie SV, p. 22. Zie par. 7.2.1.2.

29. Popelier duidt dit aspect aan als technische handhaafbaarheid. Het Bundesverfassungsgericht spreekt over ‘Praktikabilität’ of van administratieve economie, zie Popelier 1997, p. 346.

30. Zie bijv. hfdst. 2 art. I onderdeel Db Inv.w. Wet IB 2001 waarin wordt verwezen naar artikelen die nimmer tot wet zijn verheven.

7. het aantal vage termen; en³¹
8. de complexiteit van een regel.

Indien een overgangsmaatregel voorwaarden stelt waaraan niet kan worden voldaan omdat zij redelijkerwijs niet haalbaar zijn, of aan de voorwaarden moest worden voldaan op een moment dat zij nog niet bekend waren, is een overgangsmaatregel niet goed uitvoerbaar. Zo is bijvoorbeeld met betrekking tot hfdst. 2 art. I onderdeel AM Inv.w. Wet IB 2001 laatstelijk op 31 maart 2004 een besluit afgegeven op grond waarvan een kapitaalverzekering naar box 3 kon worden overgebracht, mits het verzoek tot aanpassing van de polis aan de verzekeraar uiterlijk is gedaan op 31 december 2003 en de polis op die datum is aangepast.³² De voorwaarden kunnen bovendien zodanig zijn dat zij leiden tot een toename van de administratieve lasten. Uit het oogpunt van administratieve lastenverlichting is een dergelijk overgangsregime niet gewenst. Voor een overgangsregime waaraan veel administratieve lasten zijn verbonden of voor een regime dat zodanig complex is dat een adviseur moet worden geraadpleegd, zal bovendien minder draagvlak zijn (par. 8.2.1.3).

Bij een ex post beoordeling van getroffen overgangsmaatregelen kan voorts het aantal beleidsbesluiten dat naar aanleiding van een overgangsmaatregel is afgegeven, een maatstaf vormen voor de beoordeling of een overgangsmaatregel duidelijk is geweest.

7.3 De financiële uitvoerbaarheid

Bij de beoordeling of een overgangsregime uitvoerbaar zal zijn, is naast de technische uitvoerbaarheid ook de financiële uitvoerbaarheid voor de overheid van belang.³³ Ik noem in dit kader de uitvoerings- en handhavingskosten van de overheid.³⁴ De uitvoeringskosten van de Belastingdienst vormden bijvoorbeeld een punt van overweging bij de overgangsmaatregelen die zijn getroffen bij de invoering van de Wet aanpassing fiscale behandeling VUT/prepensioen en introductie levensloopregeling.³⁵ Teneinde te bereiken dat pensioenregelingen tijdig aan de nieuwe wetgeving zouden worden aangepast, is bepaald dat bij niet-tijdige aanpassing de werkgever met een eindheffing wordt belast voor het bovenmatige deel van het pensioen dat in 2006 wordt opgebouwd. De

31. Kappelle 1999, p. 1566 doet een suggestie tot aanpassing van hfdst. 2 art. I onderdeel AN Inv.w. Wet IB 2001, omdat onduidelijk is wat onder een 'bestaande verzekering' moet worden verstaan; in HR 4 maart 2005, nr. 39 358, *BNB* 2005/206 (concl. A-G Overgaauw; m.nt. Freudenthal) was aan de orde wat onder 'overeengekomen' moet worden verstaan.

32. Besluit Staatssecretaris van Financiën 31 maart 2004, nr. CPP2004/130M, *BNB* 2004/224; ook HvJ EG 14 juli 1983, nr. 224/82 (*Meiko*), *ECR* 1983, p. 2539.

33. Vgl. Popelier 1997, p. 346.

34. Vgl. Graetz 1985, p. 1825.

35. *Stb.* 2005, 115.

extra werkzaamheden in de sfeer van toezicht op een juiste toepassing van de beoogde eindheffing leidden tot extra uitvoeringskosten.³⁶

De Langen wijst op de kosten die wetswijzigingen in het algemeen met zich brengen:³⁷

‘Hieruit vloeit o.m. voort dat wetswijzigingen de tendentie hebben de kosten van beide organen (*MSB*: belastingadministratie en rechterlijke macht) te vergroten en dus meermalen slechts geoorloofd zijn, indien de voordelen van wijziging duidelijk en aanmerkelijk zijn. Men vergeet te vaak, welk een kostbaar kapitaal bestaande rechtspraak over bepaalde voorschriften, voornamelijk de arresten van de H.R., vormt, en uit een oogpunt van materiële kosten en uit een oogpunt van directe kenbaarheid los van deze kosten.’

De kosten van wetswijzigingen in het algemeen blijven buiten beschouwing. Wat in dit kader evenwel wel van belang is, is dat een ingewikkeld overgangsregime niet alleen leidt tot hogere kosten voor de uitvoerder van de wet, doch ook voor de rechterlijke macht, indien het aantal procedures toeneemt. Indien een overgangsregime hoge uitvoeringskosten met zich lijkt te brengen, dient een gunstiger overgangsregime te worden overwogen.

7.4 Conclusie

Het vereiste van technische uitvoerbaarheid houdt in dat het overgangsregime zowel voor de overheid als voor de belastingplichtige uitvoerbaar moet zijn.

De *uitvoerbaarheid* van een werkingsregel kan in het geding zijn indien de werkingsregel terugwerkende kracht wordt toegepast, als nadere voorwaarden worden gesteld die impliceren dat met terugwerkende kracht gegevens moeten worden bewaard of belastingplichtigen een te korte aanpassingsperiode wordt geboden.

De werkingsregel terugwerkende kracht kan ten eerste tot uitvoeringsproblemen leiden indien met terugwerkende kracht aanpassingen in een bronheffing worden aangebracht. Doordat de formalisering van de materiële belastingsschuld in dat geval reeds voor het inwerkingtredingsmoment heeft plaatsgevonden, kan er in beginsel slechts worden gecorrigeerd door het opleggen van een naheffingsaanslag aan de inhoudingsplichtige. Dit is echter anders indien de afdracht op aangifte op het inwerkingtredingsmoment nog niet vaststaat. Indien de inspecteur moet beslissen over een bezwaarschrift, behoort hij zijn beslissing volgens recente rechtspraak van Hof 's-Hertogenbosch te baseren op de op het tijdstip van het doen van de uitspraak geldende regelgeving. Dit betekent dat bij het beoordelen van de juistheid van een inhouding of aanslag

36. *Kamerstukken II* 2005/06, 30 330, nr. 3, p. 2.

37. De Langen 1958, p. 280; De Langen hecht ook waarde aan het beginsel van stabiliteit in de wetgeving (p. 428).

rekening moet worden gehouden met latere gebeurtenissen, zoals bijvoorbeeld een wetswijziging met terugwerkende kracht. Uit jurisprudentie van de Hoge Raad zou evenwel kunnen worden afgeleid dat een aanslag of inhouding alleen mag worden gebaseerd op nieuwe regels als op het moment dat de aanslag wordt opgelegd of de inhouding plaatsvindt, de nieuwe wet is ondertekend. Dit zou betekenen dat terugwerkende kracht in de sfeer van de loon- en dividendbelasting in beginsel niet mogelijk is.

De werkingsregel terugwerkende kracht leidt ten tweede tot uitvoeringsproblemen als een regel vervalt, die inmiddels al tot rechtsgevolgen heeft geleid die niet-omkeerbaar zijn.

Alle werkingsregels kunnen tot uitvoeringsproblemen leiden als bijvoorbeeld voor het verkrijgen van een aftrekpost nadere voorwaarden worden gesteld, die impliceren dat belastingplichtigen in het verleden bepaalde documenten hadden moeten bewaren.

Ten slotte is het van belang dat de wetgever in voorkomende gevallen rekening houdt met een aanpassingsperiode. Als bestaande situaties moeten worden aangepast aan een nieuwe regeling, kan uitgestelde werking een geschikte werkingsregel zijn.

De *uitvoerbaarheid* van een overgangsmaatregel kan worden beoordeeld aan hand van de volgende aspecten:

1. de duur van een overgangsmaatregel;
2. de handhaafbaarheid door de fiscus;
3. de mate waarin een overgangsmaatregel tot 'extra productieslagen' in de aanslagregeling leidt;
4. de voorwaarden waaraan moet worden voldaan;
5. verwijzingen naar nimmer tot wet verheven wetteksten;
6. het aantal open normen;
7. het aantal vage termen; en
8. de complexiteit van een regel.

Een moeilijk uitvoerbaar overgangsregime kan voor belastingplichtigen leiden tot extra administratieve lasten en adviseurskosten.

De financiële uitvoerbaarheid van een overgangsregime heeft betrekking op de uitvoerings- en handhavingskosten van de overheid. Indien de *uitvoeringskosten* van een overgangsregime hoog zijn, moet worden overwogen een gunstiger overgangsregime te treffen dat dan weliswaar meer kosten in de zin van gederfde belastingopbrengsten met zich brengt, doch waarvan de uitvoeringskosten lager zijn.

HOOFDSTUK 8

Evenredigheidsbeginsel

8.1 Inleiding

In par. 4.4.8.2 heb ik het evenredigheidsbeginsel als beginsel van behoorlijk wettelijk overgangsbeleid geïntroduceerd. Dit beginsel zorgt ervoor dat de wetgever een overgangsregime treft dat enerzijds geschikt is om de aan het overgangsregime ten grondslag liggende doelstellingen te realiseren en anderzijds voorkomt dat individuele belastingplichtigen worden geconfronteerd met een buitenproportionele last. Het evenredigheidsbeginsel fungeert op deze wijze als zelfstandig rechtsbeginsel. In hfdst. 6 kwam het evenredigheidsbeginsel al aan de orde als *techniek* om te beoordelen of sprake is van een schending van het non-discriminatiebeginsel of het eigendomsrecht. Het evenredigheidsbeginsel maakt in die context deel uit van het beginsel van overeenstemming met hogere regelgeving en kan alleen worden ingeroepen als er sprake is van discriminatie of indien een inbreuk op eigendom wordt gemaakt.

Het evenredigheidsbeginsel als beginsel van behoorlijk overgangsbeleid levert – in tegenstelling tot de overige materiële beginselen van behoorlijk wettelijk overgangsbeleid – in beginsel geen zelfstandige grond op voor de invoering van een bepaald overgangsregime. Het vormt een middel om te komen tot een belangenafweging indien op basis van de andere beginselen van behoorlijk overgangsbeleid verschillende overgangsregimes mogelijk zijn. Meer concreet heeft het evenredigheidsbeginsel binnen dit onderzoek twee functies:

1. indien op basis van de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid verschillende overgangsregimes geschikt zijn, maakt het evenredigheidsbeginsel inzichtelijk of een bepaald overgangsregime ook noodzakelijk is en of het leidt tot een voor de belastingplichtige buitenproportionele last;¹ en
2. de wetgever kan een – niet rechtstreeks uit de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid voortvloeiende – doelstelling nastreven die het algemeen belang dient; het evenredigheidsbeginsel bewaakt het evenwicht tussen het algemeen belang en de belangen van de belastingplichtige in die zin dat de doelstelling legitiem moet zijn en het te treffen overgangsregime noodzakelijk is en voorts niet leidt tot een buitenproportionele last.

1. Vgl. Popelier 1999a, p. 196, Kappelle 2000, p. 268 en Weggeman 2001, p. 61.

Het evenredigheidsbeginsel valt uiteen in drie elementen: geschiktheid, noodzakelijkheid en evenredigheid in enge zin (proportionaliteitsbeginsel).² Het eerste element, geschiktheid, valt uiteen in twee delen. Ten eerste moet worden vastgesteld welk doel wordt nagestreefd en of dit doel legitiem is. Ten tweede moet worden getoetst met behulp van welke maatregel dit doel kan worden bereikt. De vraag welke doelstellingen in het kader van dit onderzoek legitiem kunnen zijn, behandel ik in par. 8.2. In par. 8.3 komen de geschiktheids- en noodzakelijkheidstest aan de orde. Het evenredigheidsbeginsel in enge zin werk ik uit in par. 8.4. Het hoofdstuk sluit ik in par. 8.5 af met een conclusie.

8.2 De legitieme doelstelling

Bij de toepassing van het evenredigheidsbeginsel als techniek om te beoordelen of discriminatie of een inmenging in het eigendomsrecht toelaatbaar is, komt de vraag of sprake is van een legitieme doelstelling expliciet aan de orde. In par. 6.2.4.3 en par. 6.3.4.2 concludeerde ik dat zuiver budgettaire redenen geen legitieme doelstelling vormen. Het voorkomen van ongewenste anticipatie op een nieuw in te voeren regel achtte het EHRM wel in het algemeen belang, evenals het tegengaan van constructies. In geval van discriminatie zijn door de Hoge Raad en het EHRM uiteenlopende doelstellingen geaccepteerd. Na een inventarisatie van deze doelstellingen trok ik de conclusie dat een doelstelling die deel uitmaakt van een samenhangend geheel van beginselen van behoorlijk overgangsbeleid valt binnen de ruime beoordelingsvrijheid van de wetgever.

Naast de reeds in hfdst. 6 genoemde doelstellingen is een aantal andere doelstellingen denkbaar die de wetgever nastreeft bij het treffen van een overgangsregime. Het gaat hierbij om doelstellingen die niet aan de orde zijn geweest bij de behandeling van de overige beginselen van behoorlijk overgangsbeleid. Een aantal mogelijke doelstellingen werk ik hierna uit; daarbij maak ik onderscheid tussen enerzijds sociale, economische en politieke doelstellingen (par. 8.2.1) en anderzijds budgettaire doelstellingen (par. 8.2.2).

8.2.1 Sociale, economische of politieke doelstellingen

In de zaak *James e.a.* oordeelde het EHRM dat een inbreuk op het eigendomsrecht met het oog op een sociaal, economisch of politiek belang in het algemeen belang kan zijn, ongeacht of de samenleving er als geheel profijt van heeft.³ In casu ging het om de ontneming van eigendom ten gevolge van de invoering van nieuwe wetgeving door de overheid. Wanneer sprake is van een sociale, economische of politieke doelstelling is verder niet uitgewerkt. Hierna werk ik een aantal doelstellingen uit die naar mijn mening tot de categorie sociale, economische of politieke doelstellingen kunnen worden gerekend. Aan de orde

2. Vgl. De Moor-Van Vugt 1995, p. 267, Sobota 1997, p. 234 en Gribnau 2006, p. 60.

3. EHRM 21 februari 1986, nr. 8793/79 (*James e.a./Verenigd Koninkrijk*), Series A98, par. 45.

komen: het voorkomen van negatieve aankondigingseffecten (par. 8.2.1.1), het beperken van schade bij derden (par. 8.2.1.2) en het versterken van de belastingmoraal en het maatschappelijk draagvlak (par. 8.2.1.3).

8.2.2.1 Voorkomen van negatieve aankondigingseffecten

In de Notitie TWK wordt het voorkomen van een aankondigingseffect genoemd als rechtvaardiging voor het toekennen van terugwerkende kracht.⁴ Onder 'aankondigingseffect' wordt in dit verband verstaan de reactie van belastingplichtigen op een aangekondigde wetswijziging ten gevolge waarvan de voorgestelde regeling haar beoogde effect niet of in mindere mate bereikt. Het aankondigingseffect wordt in dit verband uitgelegd als een handelen van belastingplichtigen in hun voordeel door alsnog gebruik te maken van de geldende rechtsregel alvorens deze wordt aangepast c.q. afgeschaft. Als voorbeeld noem ik het (snel nog) aanschaffen van een computer alvorens de fiscale pc-regeling werd afgeschaft.⁵ In de literatuur wordt dit ook wel aangeduid als een *positief aankondigingseffect* (zie par. 8.2.2.1).⁶ Een positief aankondigingseffect kan zich voordoen bij de invoering van een *belastende* regel.

Naast een positief aankondigingseffect kan een *negatief aankondigingseffect* worden onderscheiden.⁷ Een negatief aankondigingseffect kan optreden ingeval de wetgever aankondigt dat met onmiddellijke werking een *begunstigende* wetswijziging zal worden ingevoerd. Ongeacht of de inhoud alsmede de beoogde inwerkingtredingsdatum op het moment van het voorzienbaar worden van de wetswijziging bekend zijn, zal de belastingplichtige – voor zover mogelijk – geneigd zijn om zijn handelen uit te stellen tot de begunstigende wetswijziging in werking is getreden. Dit leidt tot immobilisme.⁸ De mate van immobilisme zal toenemen naarmate de voorzienbaarheidsfactor van een wetswijziging stijgt.

Met name om economische redenen kan het gewenst zijn immobilisme ten gevolge van een negatief aankondigingseffect te beperken. Dit is in beginsel mogelijk door aan de begunstigende wetswijziging terugwerkende kracht te verlenen. Een nadeel van deze methode is evenwel dat in de periode van aanvang van de werking tot de inwerkingtreding van de nieuwe wet nog geen beroep op de nieuwe regel kan worden gedaan (par. 7.3). Om dit nadeel op te heffen loopt de staatssecretaris van Financiën als uitvoerder van de wet wel

4. Notitie TWK, p. 3.

5. Zie par. 7.2 voor een korte beschrijving van deze wetswijziging.

6. Popelier 1997, p. 586 in navolging van Friauf 1972.

7. Vgl. Popelier 1997, p. 588.

8. Zie voor een voorbeeld de aanpassing van art. 12 Wet VPB 1969 Bravenboer en Lubbers 2005, p. 967; de term 'immobilisme' is van Popelier afkomstig.

eens vooruit op de aanpassing of afschaffing van een belastende regeling.⁹ Geheel zuiver is deze methode evenwel niet. Voorts heeft een belastingplichtige tot het moment van aanneming van het wetsvoorstel door de Eerste Kamer geen volledige zekerheid over de inhoud van het nieuwe regime. Alleen als de wetgever erin slaagt om reeds vanaf het moment van voorzienbaar worden van de wetwijziging optimale zekerheid te bieden, zal het verschijnsel van immobilisme kunnen worden beperkt. Optimale zekerheid wordt in dit verband verkregen indien aan de in hfdst. 9 te bespreken formele vereisten van behoorlijk overgangsbeleid wordt voldaan.

8.2.1.2 *Beperken van schade bij derden*

In par. 5.2.4.3 was aan de orde dat ook derden schade kunnen lijden ten gevolge van een wetwijziging. Daarbij concludeerde ik dat op grond van het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen er geen aanleiding is om rekening te houden met de gevolgen van een wetwijziging voor derden. Met name om sociale, economische of politieke redenen kan een compenserende maatregel, al dan niet in de vorm van een overgangsmaatregel, voor deze groep evenwel gewenst zijn. De reden dat de pomphouders in de grensstreek ten tijde van aanpassingen in de brandstofaccijns in aanmerking kwamen voor een subsidie is waarschijnlijk een economische geweest (zie par. 5.2.4.3).

8.2.1.3 *Versterken van de belastingmoraal en het maatschappelijk draagvlak*

In par. 5.7.1.2 heb ik geconcludeerd dat bij misbruik en oneigenlijk gebruik van wetgeving de betrokken belastingplichtigen niet zonder meer ervan mogen uitgaan dat de oude situatie blijft bestaan. Als er gerechtvaardigde verwachtingen op het voortbestaan van de oude regel zijn, nemen deze af als belastingplichtigen zich schuldig maken aan het kunstmatig creëren van de voorwaarden (misbruik) of handelen in strijd met doel en strekking van de wet – ervan uitgaande dat die bekend is – (oneigenlijk gebruik). In geval van misbruik nemen zij in sterkere mate af dan in geval van oneigenlijk gebruik.

In reactie op de Notitie TWK heeft de Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs aangekaart dat de belastingmoraal ernstig wordt aangetast indien de wetgever naar het idee van de belastingbetaler 'de spelregels' niet in acht neemt, zo blijkt uit een reactie van de staatssecretaris van Financiën.¹⁰ Met 'de spelregels' doelt de Federatie op het verbinden van gevolgen aan misbruik en oneigenlijk gebruik. Naar aanleiding van deze reactie geeft de staatssecretaris aan dat de belastingmoraal en een breed maatschappelijk draagvlak voor fiscale

9. Zie o.a. het besluit van 3 augustus 2005, nr. CPP2005/1807M, V-N 2005/37.19 inzake een aanpassing van de spaarloonregeling en het besluit van 24 mei 2002, nr. DGB2002/2794M, V-N 2002/28.13 inzake de omzetting van de 40-dagenregeling in een 60-dagenregeling.

10. *Kamerstukken II* 1996/97, 25 212, nr. 3, p. 14.

regelgeving gediend kunnen zijn als misbruik of oneigenlijk gebruik met terugwerkende kracht worden aangepakt:¹¹

‘Ik doel daarbij op gevallen waarin belastingplichtigen willens en wetens door middel van misbruik of oneigenlijk gebruik aanzienlijke belastingvoordelen weten te realiseren. Bedacht moet worden dat deze voordelen tot een belastingderving leiden waarvan de rekening uiteindelijk terecht komt bij de overgrote meerderheid van de belastingplichtigen die geen gekunstelde belastingbesparende constructies toepassen dan wel misbruik maken van de belastingwetgeving. Mede in het belang van de belastingmoraal en het maatschappelijk draagvlak voor een rechtvaardige belastingheffing kan het gewenst zijn dat een dergelijk misbruik of oneigenlijk gebruik met terugwerkende kracht wordt aangepakt.’

Wat betreft misbruik deel ik de opvatting van de staatssecretaris dat terugwerkende kracht een geschikt middel is om de belastingmoraal te behouden. Met betrekking tot oneigenlijk gebruik deel ik zijn opvatting niet. Conform de door mij in par. 5.7.1.1 gegeven definitie, probeert de belastingplichtige in geval van oneigenlijk gebruik de grenzen van de wet te verkennen. Het vormt mijns inziens geen aantasting van de belastingmoraal indien dit gedrag niet met terugwerkende kracht wordt bestraft. Een begunstigende overgangsmaatregel is evenwel ook niet nodig.

Ter versterking van de belastingmoraal en het maatschappelijk draagvlak is evenwel ook van belang dat de wetgever zichtbaar maakt dat aan het beoogde overgangsregime een rechtvaardigingsgrond ten grondslag ligt.¹² Het maatschappelijk draagvlak voor toepassing van de werkingsregel terugwerkende kracht of onmiddellijke werking zal klein zijn indien gerechtvaardigde verwachtingen met betrekking tot het voortbestaan van de oude regel aanwezig zijn (hfdst. 5) en géén aanvullende overgangsmaatregel wordt getroffen.¹³ Ook voor het met onmiddellijke werking invoeren van een ontmoedigingsmaatregel zal in het algemeen weinig draagvlak zijn als belastingplichtigen die de te ontmoedigen activiteiten al zijn gestart deze niet zonder nadelige gevolgen kunnen staken. Problemen wat betreft het maatschappelijk draagvlak zullen zich in beginsel niet voordoen bij de werkingsregel uitgestelde werking. Hoe langer de periode is tussen het moment waarop een wetswijziging volledig voorzienbaar is en het moment van aanvang van de werking, des te kleiner de kans is dat maatschappelijk draagvlak ontbreekt. Stevens merkt in dat kader op:¹⁴

11. *Kamerstukken II* 1996/97, 25 212, nr. 3, p. 14.

12. Vgl. Waaldijk 1984, p. 211 die spreekt over motivering van de rechtmatigheid.

13. Vgl. Popelier 1999a, p. 194.

14. Stevens 2003, p. 17.

‘Een wetsvoorstel wordt niet eerder van kracht dan het tijdstip waarop de degenen die met de uitvoering zijn belast de implementatie ervan tegen aanvaardbare kosten hebben kunnen organiseren en betrokkenen hebben kunnen informeren. Overgangswetgeving dient ongerechtvaardigde schok-effecten te vermijden.’

Maatschappelijk draagvlak voor een overgangsmaatregel kan ontbreken indien de wetgever in vergaande belastende overgangsmaatregelen voorziet. In het wetsvoorstel dat diende ter reparatie van HR 24 mei 2002, nr. 37 021 was aanvankelijk voorzien in een overgangsmaatregel in de vorm van een correctieregeling.¹⁵ De voorgestelde overgangsmaatregel kwam erop neer dat in alle gevallen waarin vóór de inwerkingtreding van de wet aankoopkosten in aftrek zijn gebracht, een correctie moest plaatsvinden. Indien mogelijk zou de winst van het jaar waarin de kosten in aftrek zijn gebracht, worden verhoogd met de in aftrek gebrachte kosten. Indien de aanslag over dat jaar reeds onherroepelijk vaststond, zou de winst van het eerstvolgende jaar waarover de aanslag nog niet onherroepelijk vaststond, worden verhoogd met de in aftrek gebrachte kosten. Deze overgangsmaatregel leidde tot veel verzet.¹⁶

Ook de uitvoerbaarheid van een overgangsregime (par. 7.2) kan gevolgen hebben voor het draagvlak van dat regime. Een moeilijk uitvoerbare regeling die veel administratieve lasten of adviseurskosten met zich brengt, is daarom uit oogpunt van algemeen belang ongewenst.

8.2.2 *Budgettaire redenen*

Indien uit de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid voortvloeit dat een begunstigend overgangsregime gewenst is, kan de wetgever louter om budgettaire redenen besluiten hiervan af te zien.¹⁷ De afweging die de wetgever hier maakt, is een politieke afweging die geen deel uitmaakt van het in dit onderzoek te ontwikkelen beoordelingskader (zie par. 1.2.3). De wetgever dient zich evenwel te realiseren dat de politieke afweging ook aan grenzen is gebonden waar de toepassing van de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid rechtens afdwingbaar is. Zo is een inbreuk op het in art. 1 EP EVRM neergelegde eigen-

15. HR 24 mei 2002, nr. 37 021, *BNB* 2002/262 (concl. A-G Groeneveld; m.nt. Juch). Zie bijlage B voor een beschrijving van de wetswijziging.

16. Zie bijv. *Kamerstukken II* 2003/04, 29 381, nr. 4, p. 9, Commentaar VNO-NCW 2 februari 2004, www.vno-ncw.nl, brief van de NOB van 25 februari 2004 en *FD* 8 juni 2004.

17. Zie bijv. brief Staatssecretaris van Financiën van 9 december 2003, nr. AFP2003/901M, *V-N* 2003/62.9 waarin hij meedeelt om budgettaire redenen geen overgangsmaatregel te treffen inzake de invoering van partiële vennootschapsbelastingplicht voor pensioenfondsen.

domsrecht alsmede het in art. 14 EVRM opgenomen non-discriminatiebeginsel wegens zuiver budgettaire redenen niet toegestaan.¹⁸

Naar mijn mening zijn er twee situaties denkbaar waarin de wetgever wel rekening mag houden met budgettaire redenen:

1. door toedoen van belastingplichtigen dreigt de nieuwe regel geen effect te hebben (het zogenoemde positieve aankondigingseffect); en
2. er dient geen soepeler overgangsregime te worden getroffen dan op basis van de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid gewenst is.

In deze situaties spelen budgettaire redenen indirect een rol en is het uit oogpunt van algemeen belang gewenst dat hiermee rekening wordt gehouden. Deze situaties werk ik in respectievelijk par. 8.2.2.1 en par. 8.2.2.2 uit.

8.2.2.1 Voorkomen van positieve aankondigingseffecten

Waar in de literatuur of de parlementaire geschiedenis wordt gesproken over een aankondigingseffect, wordt meestal een positief aankondigingseffect bedoeld. Een positief aankondigingseffect houdt in dat de belastingplichtige na het (gedeeltelijk) voorzienbaar worden van een wetswijziging maatregelen treft ten einde van de geldende – gunstigere – rechtsregel gebruik te kunnen maken alvorens deze wordt aangepast of afgeschaft. Enerzijds kunnen deze maatregelen inhouden dat wordt getracht een belastbaar feit waarvan reeds voorzienbaar is dat het zich ná het werkingsmoment van de nieuwe regel zal voordoen, naar voren te halen in de tijd, zodat het zich voordoet vóór het beoogde werkingsmoment. Anderzijds kan het de belastingplichtige aanzetten tot handelingen ten aanzien waarvan hij aanvankelijk nog niet had besloten deze te verrichten. Hiervoor werd bijvoorbeeld gevreesd bij de afschaffing van de pc-regeling per 1 januari 2005.¹⁹ Een voorbeeld van de eerste situatie betreft de aanpassing van de landbouwwijziging die met terugwerkende kracht tot 27 juni 2000 op 1 januari 2001 in werking is getreden. De staatssecretaris van Financiën vreesde ervoor dat de grond – zonder toepassing terugwerkende kracht – nog vóór de inwerkingtredingsdatum zou worden geherwaardeerd door het bijvoorbeeld in te brengen in een BV.²⁰ Deze herwaarderingswinst zou bij invoering van de nieuwe regeling met onmiddellijke werking nog onder de landbouwwijziging zijn gevallen.

18. In het kader van toetsing aan het rechtszekerheidsbeginsel worden budgettaire afwegingen door de Belgische rechter uit oogpunt van algemeen belang wel geaccepteerd; zie Popelier 1999a, p. 195 en Bertin 2001, p. 215 e.v.

19. Brief Staatssecretaris van Financiën van 27 augustus 2004, nr. AFP2004/712, V-N 2004/44.12. Bij opschorting van investeringsfaciliteiten werd in het verleden standaard gebruik gemaakt van terugwerkende kracht om economische repercussies te voorkomen, zie Van Soest 1961, p. 17.

20. *Kamerstukken II* 2000/01, 27 209, nr. 6, p. 69 en bijlage A.

In beide situaties leidt het anticiperende gedrag van belastingplichtigen ertoe dat het effect van de nieuwe regeling minder zal zijn dan beoogd of dat zij zelfs een tegenovergesteld effect sorteert. Ingeval de nieuwe regeling om budgettaire redenen wordt ingevoerd, leidt een positief aankondigingseffect tot gemiste belastingopbrengsten die op enigerlei wijze zullen moeten worden gecompenseerd. In dat geval is het naar mijn mening uit oogpunt van algemeen belang gewenst dat de toepassing van de nieuwe regel voor dié gevallen die tot anticipatie zullen overgaan aanvangt op het moment dat de wetswijziging voorzienbaar is.

Het EHRM heeft in het kader van een inbreuk op het eigendomsrecht het voorkomen van een positief aankondigingseffect geaccepteerd als zijnde in het algemeen belang.²¹ In de zaak *M.A. e.a.* stond het EHRM het de wetgever namelijk toe te voorzien in een aanvullende maatregel, ten einde te voorkomen dat bepaalde belastingplichtigen de nieuwe – belastende – regel zouden kunnen ontlopen:

‘However, it appeared that some companies were planning to make arrangements to the effect that the stock options would be exercisable earlier than laid down in the original terms. Boards of Directors could also change the time of exercise by giving a collective permission to an earlier transfer without altering the original terms. The implementing provision of the 1994 Provision aimed at bringing these types of arrangements within the scope of the altered tax treatment. The retrospective effect was the Parliament’s answer to the pre-emptive steps that had been taken in order to avoid the higher tax rate.

The Court finds that the main aim of the retrospective implementing provision was to prevent stock option arrangements, which were originally planned to fall under the amended provision, from escaping it. It accepts that this aim was part of the aim of ensuring equal treatment of taxpayers, i.e. in this case equal treatment in comparison with those who did not bring forward the exercise date of the stock options. The Court considers that the assessment made by the legislature in this respect cannot be regarded as unreasonable.’

Ook het HvJ EG staat terugwerkende kracht toe, indien dit voor het te bereiken doel noodzakelijk is.²² Doelen die door het HvJ EG zijn geaccepteerd zijn economische redenen²³, het voorkomen van speculatie²⁴ en het voorkomen van een

21. Zie par. 6.2.4.4, EHRM 10 juni 2003 (*M.A. e.a./Finland*), FED 2003/604 (m.nt. Wattel).

22. O.a. HvJ EG 25 januari 1979, nr. 98/78 (*Racke*), ECR 1979, p. 69, par. 20, HvJ EG 30 september 1982, nr. 108/81 (*Amylum*), ECR 1982, p. 3107, par. 8.

23. HvJ EG 11 februari 1971, nr. 37/70 (*Rewe*), ECR 1971, p. 23.

24. HvJ EG 9 januari 1990, nr. 337/88 (*Safa*), ECR 1990, p. I-1 (concl. A-G Tesauero).

aankondigingseffect.²⁵ Het HvJ EG stelt in deze wel als voorwaarde dat gerechtvaardigde verwachtingen moeten worden gerespecteerd.²⁶ In dit kader moet worden beoordeeld of de wetswijziging op het werkingsmoment voorzienbaar was en of er op dat moment gerechtvaardigde verwachtingen op het voortbestaan van de oude regel waren. Groussot merkt op dat de voorzienbaarheid moeilijk te beoordelen is, aangezien die van verschillende elementen afhankelijk is.²⁷ Naar mijn mening bieden de in hfdst. 5 besproken criteria evenwel een goed handvat.

8.2.2.2 Kosten van werkings- en overgangsmaatregelen

Indien uit de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid voortvloeit dat op grond van deze beginselen een bepaald overgangsregime gewenst is, is het uit oogpunt van algemeen belang in beginsel niet wenselijk om – *in afwijking* van het gewenste overgangsregime – in een soepeler overgangsregime te voorzien. Deze hoofdregel geldt zowel voor begunstigende als belastende wetswijzigingen.

Bij invoering van een *begunstigende* wetswijziging ligt het niet voor de hand dat de wetgever voorziet in een begunstigend overgangsregime. Mijns inziens kunnen alleen het beginsel van technische en financiële uitvoerbaarheid van overgangsrecht (par. 7.2) dan wel de aanwezigheid van een legitieme doelstelling in de zin van het voorkomen van een negatief aankondigingseffect (par. 8.2.1.1) aanleiding geven tot het treffen van een *gunstig* overgangsregime. In beginsel is bij de invoering van een begunstigende wetswijziging dan ook de hoofdregel van onmiddellijke werking van toepassing. Afwijking in voor belastingplichtigen gunstige zin van dit uit de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid voortvloeiende uitgangspunt is uit oogpunt van het bewaken van de kosten van een overgangsregime niet in het algemeen belang. De voordelen van het gunstige overgangsregime zullen immers niet aan alle belastingplichtigen in gelijke mate toekomen.

De doelstelling van een regeling kan aanleiding zijn om bij de invoering van een *begunstigende* wetswijziging een *belastend* overgangsregime te treffen. Als voorbeeld noem ik de per 1 januari 2007 ingevoerde startersaftrek die alleen van toepassing werd op belastingplichtigen die na 31 december 2006 ondernemer zijn geworden. Voor zover de regeling ook op bestaande ondernemers van toepassing zou zijn geworden, zou het beoogde stimuleringseffect van de regeling niet worden bereikt (zie ook par. 5.3.2).

25. HvJ EG 26 april 2005, nr. C-376/02 (*Stichting Goed Wonen*), BNB 2008/36 (concl. A-G Tizzano; m.nt. Bijl), par. 38-39.

26. O.a. HvJ EG 30 september 1982, nr. 108/81 (*Amylum*), ECR 1982, p. 3107, par. 11, HvJ EG 29 april 2004, nr. C-487/02 en C-7/02 (*Gemeente Leusden en Holin Groep BV*), BNB 2004/260 (concl. A-G Tizzano; m.nt. Van Zadelhoff), par. 59 en HvJ EG 26 april 2005, nr. C-376/02 (*Stichting Goed Wonen*), BNB 2008/36 (concl. A-G Tizzano; m.nt. Bijl), par. 33.

27. Groussot 2006, p. 200.

Bij de invoering van een *belastende* wetswijziging zal de wetgever op grond van de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid eerder genooddaakt zijn om een begunstigende werkingsregel en/of overgangsmaatregel te treffen. Wanneer de toepassing van een nieuwe – belastende – regel die om financiële redenen is ingevoerd, wordt beperkt, leidt dat ertoe dat de financiële opbrengst van die nieuwe regel uiteindelijk geringer zal zijn.²⁸ De gedeelde financiële opbrengst zal dan op andere wijze op de samenleving drukken. Uit oogpunt van algemeen belang is het dan ook ongewenst dat in een soepeler – en daardoor duurder – overgangsregime wordt voorzien dan gewenst is op grond van de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid. Dit betekent bijvoorbeeld dat ingeval onmiddellijke werking in combinatie met een ingroeiregeling volstaat, onmiddellijke werking met een overgangsmaatregel in de vorm van eerbiedigende werking niet gewenst is. Ook andere vormen van versoepeling kunnen ongewenst zijn. Zo dient een overgangsmaatregel niet op zowel bestaande als nieuwe toestanden van toepassing te zijn, indien hiervoor om bijvoorbeeld uitvoeringstechnische redenen geen aanleiding bestaat. Voorts dient, indien dit op grond van de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid is toegestaan, een einddatum aan een overgangsmaatregel te worden gesteld.²⁹

Gelet op de inhoud en de omvang van het overgangsrechtelijk instrumentarium van de wetgever, is niet op voorhand aan te geven hoe de verschillende overgangsregimes zich qua kosten ten opzichte van elkaar verhouden. Uit kosten-oogpunt geniet een afbouw- of ingroeiregeling in het algemeen de voorkeur boven eerbiedigende werking. Bepalend is evenwel ook de beoogde duur van de overgangsmaatregel.

8.3 Geschiktheid en noodzakelijkheid

Nadat is vastgesteld welk doel met een overgangsregime wordt nagestreefd (par. 8.2), moet worden bepaald welke maatregelen geschikt zijn om dat doel te bereiken. Bij toepassing van het evenredigheidsbeginsel als techniek om te beoordelen of sprake is van een schending van het eigendomsrecht, wordt door het EHRM getoetst of minder ingrijpende middelen beschikbaar zijn waarmee hetzelfde doel kan worden bereikt (par. 6.2.4.4). Bij deze toetsing kent het EHRM aan de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toe. Een verklaring hiervoor zou kunnen zijn dat het hier gaat om toetsing door de rechter, welke toetsing altijd achteraf plaatsvindt. Bij toetsing vooraf door de wetgever is het beter mogelijk om de verschillende alternatieven onderling te vergelijken.

28. Vgl. Notitie SV p. 9 en Graetz 1985, p. 1825 en Notitie TWK p. 5.

29. Schuiver-Bravenboer 2006, p. 85; zie ook Staats 2004, p. 1281, die opmerkt dat nu er geen einddatum is gesteld aan art. 75 Wet IB 1964 en onderdeel O hfdst. 2 art. I Inv.w. Wet IB 2001 dat het pre-BHW-regime eerbiedigt, op pre-BHW-verzekeringen die nu expireren en worden verlengd het pre-BHW-regime van toepassing blijft.

Na toepassing van de geschiktheidstest dient te worden getoetst welk van de geschikte maatregelen het minst ingrijpend is. Ingevolge de noodzakelijkheids-toets moet de gekozen maatregel namelijk adequaat zijn voor het nagestreefde doel en mag er geen minder ingrijpend alternatief bestaan dat even doelmatig is.³⁰

Zowel het EHRM als het HvJ EG gunnen de wetgever bij de beoordeling van de geschiktheid en noodzakelijkheid een bepaalde beoordelingsvrijheid. Het EHRM geeft de wetgever in belastingzaken een ruime beoordelingsvrijheid. Dit betekent evenwel niet dat de beoordelingsvrijheid van de wetgever nagenoeg onbegrensd is. Zo oordeelde het EHRM in de zaak *Hentrich* dat de door de wetgever geselecteerde maatregel weliswaar geschikt is, doch dat er minder ingrijpende middelen voorhanden waren (zie par. 6.2.4.4). Het HvJ EG kent aan de communautaire wetgever eveneens een ruime beoordelingsvrijheid toe. Het acht een communautaire regel slechts dan niet geschikt of noodzakelijk indien de maatregel kennelijk ongeschikt is om het nagestreefde doel te bereiken.³¹ Bij de beoordeling van nationale maatregelen legt het HvJ EG een intensievere toets aan. De achterliggende reden hiervan is dat het in dit geval gaat om een afweging van het communautaire belang tegenover het nationale belang. Het evenredigheidsbeginsel dient in dit geval als een instrument voor marktintegratie, hetgeen een stringentere toets rechtvaardigt dan het geval is bij de beoordeling van communautaire wetgeving.³² Dit onderscheid leidt ertoe dat een overgangsregime strenger kan worden gecontroleerd indien de belastingplichtige zich binnen de reikwijdte van de werking van het EU-recht begeeft. Hóe stringent is evenwel niet duidelijk, omdat bij deze beoordeling een groot aantal factoren een rol kan spelen.³³

Het overgangsrecht vormt bij uitstek een terrein waarop aan de wetgever enige beoordelingsvrijheid moet worden gegeven. In overgangssituaties spelen in het algemeen namelijk meer doelstellingen een rol. Dit is terug te voeren op de omstandigheid dat de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid de wetgever dwingen tot het stellen van bepaalde doelen en daarnaast – zoals besproken in par. 8.2 – het algemeen belang dienende doelstellingen een rol kunnen spelen. Om in geval van een verscheidenheid aan doelstellingen toch tot een keuze voor een bepaald overgangsregime te kunnen komen, moet binnen deze doelstellingen een prioriteitenstelling worden aangebracht. Afgezien van het beginsel van overeenstemming met hogere regelgeving, waaraan door de rechter kan worden getoetst, is de wetgever vrij te bepalen welke prioriteiten worden

30. Gribnau 2006, p. 60 spreekt van een 'interventie-minimum'.

31. O.a. HvJ EG 13 november 1990, nr. C-331/88 (*Fedesa*), ECR 1990, p. I-4023 (concl. A-G Mischo), ro. 14.

32. Groussot 2006, p. 155 e.v. en Douma 2007, p. 249. Zie bijv. HvJ EG 14 december 2004, nr. C-309/02 (*Radlberger Getränkegesellschaft*), ECR 2004, p. I-11763 (concl. A-G Ruiz-Jarabo Colomer), par. 81 waarin het Hof oordeelt dat de maatregel slechts strookt met het evenredigheidsbeginsel indien betrokkenen een redelijke overgangstermijn wordt gegeven.

33. Groussot 2006, p. 156.

gesteld. Ter verduidelijking noem ik als voorbeeld een wetswijziging ter zake waarvan de wetgever een positief aankondigingseffect wil voorkomen en voorts rekening moet houden met de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid. Een overgangsregime in de vorm van terugwerkende kracht zonder aanvullende overgangsmaatregel ligt op het eerste gezicht het meest voor de hand. Een dergelijk overgangsregime is in de regel ook goed uitvoerbaar. Dit overgangsregime kan echter te kort doen aan het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen, omdat ook belastingplichtigen voor wie al vaststond dat een belastbaar feit nog voor de inwerkingtredingsdatum zou plaatsvinden door de nieuwe regel zullen worden getroffen. Deze belastingplichtigen zijn echter niet de veroorzakers van een aankondigingseffect, doch kunnen wel schade lijden ten gevolge van de terugwerkende kracht. Op grond van het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen kan het dan gewenst zijn deze belastingplichtigen uit te zonderen van de werking van de nieuwe regel, hetgeen betekent dat een overgangsregime in de vorm van onmiddellijke werking aangevuld met een correctieregeling gewenst is.³⁴ Onmiddellijke werking in combinatie met een correctieregeling is ten opzichte van terugwerkende kracht minder ingrijpend, doch kan, afhankelijk van de omstandigheden, moeilijker uitvoerbaar zijn.

Het geschiktheids- en noodzakelijkheidscriterium kunnen derhalve geen strikte normen opleggen aan de wetgever. Het is afhankelijk van de prioriteit die aan bepaalde doelstellingen wordt gegeven, welk overgangsregime geschikt en het minst ingrijpend is. Van belang is evenwel dat de geschiktheids- en noodzakelijkheidstest er niet toe kunnen leiden dat door de wetgever gestelde doelstellingen niet ten volle kunnen worden gerealiseerd. Het in par. 8.4 te bespreken evenredigheidsbeginsel in enge zin kan dit wel.³⁵

8.4 Evenredigheid in enge zin

Op grond van het evenredigheidsbeginsel in enge zin dient een overgangsregime proportioneel te zijn met het nagestreefde doel. Dit betekent dat de mate waarin een belastingplichtige nadelige gevolgen van een werkingsregel en – indien van toepassing – een overgangsmaatregel ondervindt, niet buiten verhouding mag staan tot het doel dat met het overgangsregime wordt nagestreefd. Om in termen van het EHRM te spreken gaat het erom of sprake is van een individuele en buitensporige last. In tegenstelling tot de geschiktheids- en noodzakelijkheidstest kan de toepassing van het evenredigheidsbeginsel in enge zin tot gevolg hebben dat een ander overgangsregime moet worden getroffen dat in mindere mate geschikt is om de legitieme doelstelling te realiseren. Indien de

34. Vgl. de overweging van het EHRM in *M.A. e.a./Finland*, nr. 27793/95, *FED* 2003/604 (m.nt. Wattel) ten aanzien van de situatie waarin uitoefening van de opties vóór 1 januari 1995 volgens de optieovereenkomst reeds mogelijk was.

35. Vgl. Douma 2007, p. 250 in navolging van A-G Pócsai in zijn conclusie van 13 juli 2006, nr. C-434/04 (*Ahokainen en Leppik*), par. 26.

wetgever meer doelstellingen voor ogen had, kan dit betekenen dat slechts een deel van deze doelstellingen wordt gerealiseerd. Refererend aan het in par. 8.3 genoemde voorbeeld van een beoogde wetswijziging zou dit kunnen betekenen dat de wetgever, indien de prioriteitenstelling ten aanzien van de doelstellingen zodanig is dat een wetswijziging met terugwerkende kracht zou worden ingevoerd, gedwongen is om in aanvulling op de werkingsregel terugwerkende kracht een overgangsmaatregel in de vorm van eerbiedigende werking te treffen hetgeen overeenkomt met onmiddellijke werking gecombineerd met een correctieregeling. Het evenredigheidsbeginsel in enge zin biedt op deze wijze de mogelijkheid om de scherpe kanten van een overgangsregime af te slijpen. Ook als communautair rechtsbeginsel lijkt het deze rol te spelen, zij het dat de functie van het evenredigheidsbeginsel in enge zin in het communautaire recht nog niet is uitgekristalliseerd.³⁶

Gelet op de variëteit die bestaat binnen het overgangsrechtelijk instrumentarium van de wetgever, kan hij zich niet van zijn taak kwijten ervoor te zorgen dat een overgangsregime in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel. Slechts om budgettaire redenen zou hij deze taak kunnen verwaarlozen; dit is echter geen valide argument (zie par. 8.2.2). Ook in de literatuur is door Happé het standpunt ingenomen dat met name overgangsregelingen de toets van het evenredigheidsbeginsel door de rechter moeten kunnen doorstaan.³⁷

Een probleempunt is evenwel dat het evenredigheidsbeginsel beoogt een doel-middelafweging op het niveau van de belastingplichtige te laten plaatsvinden. Dit betekent dat de wetgever bij het ontwerpen van een overgangsregime zoveel mogelijk rekening moet houden met de specifieke situaties waarin belastingplichtigen zich bevinden. Zoals in par. 5.2.4.1 is behandeld, kan dit lastig zijn. Voorts is van belang dat bij de vaststelling van de omvang van het nadeel rekening wordt gehouden met de mogelijkheden die de belastingplichtige heeft om schade te voorkomen of te beperken (vgl. par. 5.2.2). Ook de Hoge Raad hield hiermee rekening bij toetsing aan het proportionaliteitsbeginsel in het kader van een mogelijke schending van art. 1 EP EVRM.³⁸ Met betrekking tot het vervallen van de aftrekmogelijkheid van premies voor oude kapitaalverzekeringen per 1 januari 2001 oordeelde hij dat geen sprake is van een buitensporige last voor betrokkene omdat hem verschillende mogelijkheden openstonden om het nadeel van de wetswijziging te beperken. Het Hof besteedde in deze zaak ook nog aandacht aan de vraag of de belastingplichtige het nadeel dat hij ondervindt, kan compenseren met eventuele voordelen die de belastingplichtigen toekomen op grond van een met de belastende wetswijziging samenhangende begunstigende wetswijziging.³⁹ Deze benadering is in par. 5.2.4.4 uitgewerkt als zijnde de compensatietheorie. Op grond van het voorgaande concludeer ik

36. Vgl. Douma 2007, p. 252 en Groussot 2006, p. 150 e.v.

37. Happé 2001, p. 29 en in zijn annotatie bij HR 12 oktober 2001, nr. 34 929, *BNB* 2002/13.

38. HR 11 augustus 2006, nr. 40 371, *BNB* 2007/102 (m.nt. Hoogeveen), ro. 3.3. Vgl. ook A-G Watel in zijn conclusie van 21 maart 2001, nr. 35 721, *V-N* 2001/25.27, onderdeel 6.14, pt. V.

39. Hof 's-Gravenhage 26 november 2003, nr. 02/2227, *V-N* 2004/18.1.6, ro. 6.32.

dat een schending van het evenredigheidsbeginsel in enge zin alleen dan aan de orde kan zijn ingeval er sprake is van schade zoals besproken in par. 5.2.

De vraag wanneer een overgangsregime leidt tot disproportionaliteit laat zich moeilijk beantwoorden als gevolg van het gebrek aan jurisprudentie op dit punt alsmede de beoordelingsvrijheid die de wetgever in deze heeft. Bij twijfel of aan het proportionaliteitsbeginsel wordt voldaan, is de wetgever verplicht om te motiveren waarom hij het overgangsregime niet in strijd oordeelt met het evenredigheidsbeginsel.⁴⁰

8.5 Conclusie

Het evenredigheidsbeginsel als beginsel van behoorlijk overgangsbeleid bewaakt dat een evenwichtige afweging van belangen wordt gemaakt. Gelet op deze belangenafweging, heeft het evenredigheidsbeginsel binnen het in dit onderzoek te ontwerpen beoordelingskader twee functies:

1. afwegen van de in hfdst. 5 t/m 7 besproken beginselen van behoorlijk overgangsbeleid; en
2. toetsen of overige legitieme doelstellingen van de wetgever een afwijking rechtvaardigen van het uit de eerste functie van het evenredigheidsbeginsel voortvloeiende overgangsregime.

In de eerste functie moet na toepassing van de geschiktheids- en noodzakelijkheidstest worden beoordeeld of het beoogde overgangsregime leidt tot disproportionaliteit. In de tweede functie wordt mede een niet rechtstreeks uit de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid voortvloeiende doelstelling in de afweging betrokken. Indien deze doelstelling legitiem is, moet wederom worden beoordeeld of het beoogde overgangsregime geschikt en noodzakelijk is en niet leidt tot disproportionaliteit.

Legitieme doelstelling

In dit hoofdstuk heb ik de volgende legitieme doelstellingen behandeld die de wetgever – naast het in acht nemen van de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid – vanuit oogpunt van algemeen belang in mijn visie zou kunnen nastreven:

- a. het voorkomen van negatieve aankondigingseffecten;
- b. het beperken van schade bij derden;
- c. het versterken van de belastingmoraal;
- d. het voorkomen van positieve aankondigingseffecten; en
- e. het beperken van de kosten van een overgangsregime tot de noodzakelijke kosten.

40. Waaldijk 1994, p. 150 en De Moor-van Vugt 1995, p. 265 en par. 9.5.2.4.

Van een *negatief aankondigingseffect* is sprake indien de aankondiging van de wetgever dat een begunstigende regel zal worden ingevoerd leidt tot immobilisme. Met name om economische redenen kan het gewenst zijn een negatief aankondigingseffect te voorkomen c.q. te beperken.

De verwachtingen van *derden* die *schade* van een wetswijziging ondervinden, worden niet geëerbiedigd op grond van het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen. Desondanks kan het uit oogpunt van sociaal, economisch of politiek belang gewenst zijn om derden te compenseren.

Eveneens is het in het algemeen belang indien de *belastingmoraal* goed is. De belastingmoraal kan worden versterkt door misbruik met terugwerkende kracht te bestrijden. Oneigenlijk gebruik dient in mijn visie in beginsel niet met terugwerkende kracht te worden gerepareerd. In samenhang met een goede belastingmoraal is het belangrijk dat er voor een overgangsregime maatschappelijk draagvlak is. Het maatschappelijk draagvlak voor toepassing van de werkingsregel terugwerkende kracht of onmiddellijke werking zal klein zijn indien gerechtvaardigde verwachtingen met betrekking tot het voortbestaan van de oude regel aanwezig zijn (hfdst. 5) en géén aanvullende overgangsmaatregel wordt getroffen. Maatschappelijk draagvlak voor een overgangsmaatregel kan ontbreken indien de wetgever in een vergaande belastende overgangsmaatregel voorziet, zoals een correctieregeling.

Een *positief aankondigingseffect* houdt in dat een belastingplichtige na het voorzienbaar worden van een wetswijziging maatregelen treft ten einde nog van de geldende – gunstigere – regel gebruik te kunnen maken alvorens deze wordt afgeschaft. Dit effect leidt tot gemiste belastingopbrengsten. Indien een regel om budgettaire redenen is afgeschaft, zullen deze opbrengsten op andere wijze moeten worden gerealiseerd. Vanuit oogpunt van algemeen belang is het derhalve gewenst een positief aankondigingseffect te voorkomen c.q. te beperken.

Om budgettaire redenen is het ongewenst dat in afwijking van het overgangsregime dat gewenst is gelet op de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid in een soepeler overgangsregime wordt voorzien. De *kosten van een overgangsregime* dienen derhalve te worden beperkt tot de noodzakelijke kosten in de zin van de geschiktheids- en noodzakelijkheidstest.

Geschiktheid en noodzakelijkheid

Om de geschiktheid en noodzakelijkheid van een overgangsregime te kunnen beoordelen, moet eerst zorgvuldig worden vastgesteld welke beginselen van behoorlijk overgangsbeleid en legitieme doelstellingen in een gegeven overgangssituatie een rol spelen. Vervolgens moet worden bepaald welke overgangsregimes voldoen aan de door de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid gesteld eisen en voorts de legitieme doelstellingen van de wetgever kunnen realiseren. Omdat de belangen die gemoeid zijn met de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid tegengesteld kunnen zijn – een overgangsregime dat gerechtvaardigde verwachtingen beschermt, hoeft niet uitvoerbaar te zijn – dient de wetgever een prioriteitenstelling aan te brengen in de beginselen en

doelstellingen die hij nastreeft. In mijn visie komt de wetgever hierbij een redelijk ruime beoordelingsvrijheid toe. Van de geschikte overgangsregimes dient uiteindelijk het voor de belastingplichtige minst ingrijpende overgangsregime te worden geselecteerd. Kenmerkend voor de geschiktheid- en noodzakelijkheidstest is dat zij er niet toe kunnen leiden dat de door de wetgever gestelde prioriteitenstelling niet ten volle kan worden gerealiseerd. De mogelijkheid bestaat wel dat beginselen die weinig of geen prioriteit hebben gekregen uiteindelijk niet of nauwelijks worden gewaarborgd.

Evenredigheid in enge zin

Het evenredigheidsbeginsel in enge zin bewaakt dat de nadelige gevolgen van een overgangsregime voor de individuele belastingplichtige niet buiten verhouding staan tot de doelstellingen die met het overgangsregime worden nagestreefd. Anders dan bij de geschiktheids- en noodzakelijkheidstest het geval is, kan de toepassing van het evenredigheidsbeginsel in enge zin tot gevolg hebben dat een ander overgangsregime moet worden getroffen dat in mindere mate geschikt is om de doelstellingen van de wetgever te realiseren. Dit kan betekenen dat de doelstellingen waar het belastende overgangsregime op is gebaseerd niet worden gehaald. Van disproportionaliteit kan alleen sprake zijn indien een overgangsregime leidt tot schade als besproken in par. 5.2. Dit betekent dat in de afweging moet worden betrokken of de belastingplichtige zelf stappen had kunnen ondernemen om de schade te beperken dan wel de feitelijke schade beperkt blijft dankzij toepassing van de compensatietheorie. Gelet op de vele mogelijkheden die het overgangsrechtelijk instrumentarium van de wetgever bevatten, dient de wetgever te voorkomen dat het evenredigheidsbeginsel in enge zin wordt geschonden. Indien er twijfel bestaat aan de zijde van de wetgever over een mogelijke strijdigheid met het evenredigheidsbeginsel, is hij verplicht te motiveren waarom hij desondanks het beoogde overgangsregime treft.

HOOFDSTUK 9

Formele beginselen van behoorlijk overgangsbeleid

9.1 Inleiding

In hfdst. 4 heb ik drie formele beginselen van behoorlijk overgangsbeleid geïntroduceerd. Deze beginselen hebben betrekking op de bekendmaking, de duidelijkheid en de realiseerbaarheid van overgangsrecht. De formele beginselen stellen geen voorwaarden aan de keuze voor een bepaald overgangsregime, doch zorgen ervoor dat de materiële beginselen van behoorlijk overgangsbeleid kunnen worden verwezenlijkt. Voor een goede werking van het beginsel van gerechtvaardigde verwachtingen is het bijvoorbeeld noodzakelijk dat overgangsrecht op een behoorlijke wijze wordt bekendgemaakt (par. 9.2) en dat duidelijkheid over de inhoud van het overgangsrecht bestaat (par. 9.3). Om überhaupt een beroep te kunnen doen op het door middel van toepassing van de materiële beginselen van behoorlijk overgangsbeleid tot stand gekomen overgangsregime dienen overgangsmaatregelen realiseerbaar te zijn (par. 9.4).

Naast de formele beginselen van behoorlijk overgangsbeleid besteed ik in dit hoofdstuk aandacht aan de betrouwbaarheid van de overheid (par. 9.5). De wens dat de overheid als betrouwbaar bekend staat, is van belang voor het goed functioneren van de formele beginselen van behoorlijk overgangsbeleid en de in par. 5.2 geïntroduceerde 'rationele-verwachtingentheorie' inhoudende dat belastingplichtigen worden geacht voor zover mogelijk te anticiperen op wetswijzigingen.

Het hoofdstuk wordt in par. 9.6 afgesloten met een conclusie.

9.2 Beginsel van behoorlijke bekendmaking van het overangsrecht

Om duidelijkheid te krijgen over de gelding, werking en toepassing van een regel is het noodzakelijk dat overangsrecht wordt bekendgemaakt. Voor formele wetten zijn diverse voorschriften met betrekking tot de bekendmaking getroffen in de Bekendmakingswet en de Aanwijzingen voor de regelgeving (par. 2.2.1). In essentie komen deze voorschriften erop neer dat de inwerkingtreding van een regel niet eerder mag plaatsvinden dan het moment waarop die regel is bekendgemaakt. Voorts is geregeld dat de inwerkingtredingsdatum moet liggen na de feitelijke verkrijgbaarstelling van het Staatsblad, zodat de burger daadwerkelijk kennis kan nemen van de desbetreffende regel. Aangezien de werkingsregel en overgangsmaatregelen onderdeel uitmaken van de

nieuw in te voeren regel, gelden deze voorschriften onverkort voor de bekendmaking van fiscaal overgangsrecht.

Het belang van een behoorlijke bekendmaking van de werkingsregel is daarin gelegen dat de belastingplichtige moet kunnen weten vanaf welk moment de wet rechtsgevolgen kan verbinden en in welke periode de feiten moeten zijn gelegen om met die rechtsgevolgen te maken te krijgen. Dit geldt met name ingeval de wetgever de werkingsregel zodanig heeft gekozen dat de belastingplichtige op de nieuwe regel kan anticiperen, waardoor aanvullende overgangsmaatregelen niet of in mindere mate nodig zijn. Deze situatie doet zich met name voor indien de nieuwe regel met uitgestelde werking wordt ingevoerd. Echter, ook bij onmiddellijke werking speelt dit aspect indien de wetgever bewust een lange periode heeft gelaten tussen de bekendmaking en de inwerkingtreding, zodat sprake is van uitgestelde inwerkingtreding en uitgestelde werking kan worden voorkomen. Bij gebruikmaking van terugwerkende kracht is de bekendmaking met name van belang indien door middel van de werkingsregel terugwerkende kracht een negatief aankondigingseffect (par. 8.2.1.1) moet worden voorkomen.

Om de belastingplichtige zekerheid te verschaffen over het antwoord op de vraag of het nieuwe regime ook op hem van toepassing wordt, dienen overgangsmaatregelen eveneens behoorlijk bekend te worden gemaakt. Eerst als belastingplichtigen op de hoogte zijn van de volledige inhoud van het overgangsregime, kunnen zij immers bepalen of, en zo ja, op welke wijze zij op de invoering van het nieuwe regime reageren.

Teneinde te voorkomen dat een nieuwe regel reeds tot rechtsgevolgen heeft geleid zonder dat de belastingplichtige hiervan kennis had, is het van belang dat betrokkenen daadwerkelijk op de hoogte konden zijn van die nieuwe regel.¹ In aanwijzing 175 AR is dan ook terecht voorgeschreven dat de inwerkingtredingsdatum in elk geval ligt na de *feitelijke* verkrijgbaarstelling van het Staatsblad. Het uitgangspunt dat niet de op het Staatsblad vermelde datum bepalend is, doch dat de feitelijke verkrijgbaarheid een rol speelt, ligt enigszins in lijn met rechtspraak van het HvJ EG en het Bundesverfassungsgericht. Beide instanties hanteren als regel dat het vermoeden bestaat dat een regel is bekendgemaakt op de datum die is vermeld op het Publicatieblad of Gesetzblatt, doch dat dat vermoeden weerlegbaar is.² Volgens de toelichting bij de Aanwijzingen voor de regelgeving is het Staatsblad reeds verkrijgbaar op de dag van uitgifte. Naar mijn mening kan in dit kader beter als uitgangspunt worden gehanteerd het moment waarop rechtssubjecten daadwerkelijk toegang krijgen tot het Staatsblad. Van-

1. Indien men niet op de hoogte was, wordt een met maatschappelijk terugwerkende kracht vergelijkbaar resultaat bereikt.
2. Het Belgische Hof van Cassatie houdt vast aan de datum die is vermeld op het publicatieblad. Zie Popelier 1997, p. 256-250.

daag de dag is dat het moment van publicatie van het Staatsblad op de publicatiesite van de overheid.³

Dikwijls wordt in verband met overgangsrecht het beginsel van kenbaarheid genoemd. Doorgaans wordt daarbij niet bedoeld op het vereiste van bekendmaking van regelgeving, maar wordt tot uitdrukking gebracht dat belastingplichtigen hun rechtspositie moeten kunnen inschatten. Zo wordt in een advies van de Raad van State het volgende vermeld: ⁴

‘In ieder geval kan echter geen terugwerkende kracht worden gegeven aan maatregelen die voor de belastingplichtigen vóór het tijdstip waarop het regime zal gaan gelden niet of niet voldoende kenbaar zijn.’

Het kenbaarheidsvereiste waarover de Raad van State spreekt, komt niet overeen met het hier besproken beginsel van behoorlijke bekendmaking, maar heeft betrekking op de voorzienbaarheid van een wetswijziging. Het door de Raad van State bedoelde kenbaarheidsvereiste reken ik daarom tot het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen dat is behandeld in hfdst. 5.

9.3 Beginsel van duidelijkheid over de gelding, werking en toepassing van een regel

In par. 4.4.6.2 heb ik het beginsel van duidelijkheid over de gelding, werking en toepassing van een regel geïntroduceerd. Dit beginsel is met name van belang om de voorzienbaarheid van wetswijzigingen te bevorderen. Als de staatssecretaris van Financiën bijvoorbeeld na aankondiging van een wetswijziging bij persbericht veronderstelt dat de wetswijziging volledig voorzienbaar is, is het noodzakelijk dat ook de inhoud van het overgangsrecht in het persbericht wordt opgenomen. Hierna werk ik het beginsel van duidelijkheid over de gelding, werking en toepassing van een regel nader uit, waarbij ik achtereenvolgens aandacht besteed aan de drie elementen die dit beginsel omvat.

9.3.1 Duidelijkheid over de gelding van een regel

Duidelijkheid over de aanvang en het einde van de gelding van een regel is vereist om de belastingplichtige duidelijkheid te verschaffen over zijn rechtspositie. De aanvang van gelding van een regel wordt bepaald door de inwerkingtredingsdatum. In par. 2.2.1 is reeds aan de orde geweest dat in belastingwetten

3. www.overheid.nl, het voorbehoud dat aan de publicaties op die site geen rechten kunnen worden ontleend, acht ik voor dit onderzoek niet relevant. Vgl. par. 6.2.4.2 waarin is genoemd EHRM 9 november 1999, nr. 26449/95 (*Špaček/Tsjechië*), par. 54 en 58. Door de Wet elektronische bekendmaking, *Stb.* 2008, 551, zullen de datum van uitgifte en de datum waarop het Staatsblad feitelijk beschikbaar is, in de toekomst naar verwachting nog dichter bij elkaar liggen.

4. *Kamerstukken II* 1994/95, 24 172, nr. A, p. 1.

vaak een concrete inwerkingtredingsdatum wordt genoemd. Als een concrete datum ontbreekt, wordt de datum vaak nader vastgesteld bij koninklijk besluit of is bepaald dat de inwerkingtreding plaatsvindt op de eerste dag van de tweede kalendermaand na de datum van bekendmaking. Nadere vaststelling bij koninklijk besluit heeft als nadeel dat niet bekend is binnen welke termijn de inwerkingtreding aanvangt, terwijl de inhoud van de nieuwe wet reeds vaststaat. Gelet op het vereiste van duidelijkheid over de gelding van een regel dient inwerkingtreding bij koninklijk besluit mijns inziens daarom in beginsel te worden vermeden.

Bijzondere aandacht vraagt in dit verband de implementatie van Europese richtlijnen in de nationale wetgeving. Indien niet tijdig tot implementatie wordt overgegaan, ontstaat een rechtsonzekere situatie. Als voorbeeld noem ik de implementatie van de Europese richtlijn die diende ter verbetering van de moeder-dochterrichtlijn van 1990.⁵ Deze wijzigingsrichtlijn is in werking getreden op 2 februari 2004 en diende vóór 1 januari 2005 in nationale wetgeving te worden omgezet. Omdat deze datum niet is gehaald, heeft de staatssecretaris van Financiën bij besluit van 18 december 2004 aangegeven hoe voorafgaand aan de implementatie met de richtlijn dient te worden omgegaan.⁶ Uiteindelijk is de wet tot implementatie van de gewijzigde moeder-dochterrichtlijn op 3 februari 2006 met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2005 in werking getreden.⁷ In de periode van inwerkingtreding van de wijzigingsrichtlijn tot aanname van de implementatiewet door de Eerste Kamer is er geen duidelijkheid geweest over de gelding van de nieuwe regel. Dit is extra bezwaarlijk ten aanzien van de periode waarin een rechtstreeks beroep op de richtlijn reeds mogelijk was. Het besluit van de staatssecretaris bood in dit kader enigszins een tegemoetkoming, doch bood geen volledige zekerheid aangezien nog geen sprake was van een wettelijke verankering van de wijzigingsrichtlijn.⁸

In tegenstelling tot duidelijkheid over de aanvang van gelding van een regel, is duidelijkheid over de einddatum van gelding in mindere mate van belang. De meeste wettelijke regels zijn in beginsel onbeperkt geldig. Indien een nieuwe regel slechts een wijziging aanbrengt in een reeds bestaande regel, behoeft de bestaande regel niet te worden ingetrokken. De regel blijft voortbestaan en blijft derhalve gelden, slechts zijn inhoud is op één of meer punten gewijzigd. Het overgangsrecht bepaalt in die situatie vanaf welk moment en op welke feiten en toestanden de nieuwe regel van toepassing is. Indien een wet volledig wordt vervangen, wordt die wet uitdrukkelijk ingetrokken.⁹ Een bepaling in de nationale wetgeving die in strijd is met het Europese recht, moet uit het nationale

5. Richtlijn 2003/123/EG, *PbEG* 13 januari 2004, nr. L7/41, V-N 2004/10.13 tot wijziging van Richtlijn 90/435/EEG, V-N 1990, p. 2861, punt 8.

6. Besluit Staatssecretaris van Financiën van 18 december 2004, nr. CPP2004/2730M, V-N 2005/5.12.

7. Wet van 19 januari 2006, *Stb.* 2006/44.

8. Vgl. NOB-commentaar bij het wetsvoorstel van 14 april 2005.

9. Aanwijzing 240 AR.

recht worden geschrapt. Dit geldt ook wanneer het rechtssubject zich rechtstreeks op het toepasselijke EU-recht kan beroepen.¹⁰ Duidelijkheid over de einddatum van gelding wordt in dergelijke situaties met name bepaald door de rechtspraak (zie par. 5.6.5).

9.3.2 Duidelijkheid over de werking van een regel

Voor het verkrijgen van duidelijkheid over de rechtspositie is niet alleen van belang dat de belastingplichtige weet wanneer de gelding van een wet aanvangt, doch behoort hij ook te weten *welke* feiten en toestanden door de nieuwe regel worden getroffen. Met andere woorden: in welke periode moeten de feiten en toestanden zich bevinden om onder de heerschappij van de nieuwe wet te vallen. Deze duidelijkheid wordt in eerste instantie verkregen door de werkingsregel. Indien sprake is van terugwerkende kracht of uitgestelde werking wordt dit in een voorstel van wet expliciet vermeld (zie par. 2.4.3 en 2.6.3). Als hiervoor geen aanwijzingen zijn te vinden, is de hoofdregel van onmiddellijke werking van toepassing (par. 2.5.3). Als de staatssecretaris van Financiën echter een wetswijziging aankondigt bij persbericht, en ervan uitgaat dat de wetswijziging na het verschijnen van een persbericht volledig voorzienbaar is, is het noodzakelijk dat in het persbericht de beoogde werkingsregel wordt vermeld (par. 5.6.4.1).

Werkingsregels blijken in de praktijk soms moeilijk toepasbaar. Eén oorzaak hiervan is dat de gevolgen van werking niet altijd overeenstemmen met hetgeen in de toelichting bij het wetsvoorstel is vermeld (zie par. 9.4.1).¹¹ Een andere regelmatig voorkomende oorzaak is onduidelijkheid over het antwoord op de vraag bij welke feiten een regel aanknoopt (par. 2.8.1). Ter illustratie wijs ik op het in par. 2.8.1 genoemde voorbeeld inzake de aanpassing van de termijnen voor achterwaartse verliesverrekening.¹² Ten aanzien van de vraag welk feit het relevante rechtsfeit is als het gaat om de toepassing van de verliesverrekeningsregels, noemde ik drie mogelijkheden:

1. het lijden van een verlies;
2. het genieten van winst waarmee een verlies verrekend kan worden; of
3. het verrekenen van een verlies.

Indien de verliesverrekeningsregels aanknopen bij het moment van verrekening, heeft deze wetswijziging materieel terugwerkende kracht. Nu hier in de toelichting met geen woord over wordt gerept, was aanvankelijk onduidelijk of de wetgever dit gevolg heeft beoogd.¹³ In een later stadium heeft de minister

10. Heukels 1990, p. 41 en par. 5.6.5.2.

11. De Hoge Raad wil op grond van een redelijke wetstoepassing dan nog wel eens afwijken van de hoofdregel van onmiddellijke werking.

12. Art. II onderdeel PP Wet Werken aan Winst, leidde tot aanpassing van art. 20 lid 2 Wet VPB 1969.

13. Vgl. Schuiver-Bravenboer 2006c, par. 2.1.3.

van Financiën evenwel duidelijkheid verschaft, in die zin dat de regels uit het verliesjaar bepalend zijn.¹⁴ Andere voorbeelden waaruit blijkt dat onmiddellijke werking soms een lastig toepasbaar begrip is, heb ik opgenomen in een eerdere publicatie.¹⁵

Onduidelijkheid over de gevolgen van een werkingsregel kan worden voorkomen door in een persbericht, en ten minste in de toelichting bij een wetsvoorstel expliciet aandacht aan dit onderwerp te besteden. Indien in de toelichting bij wetswijzigingen duidelijk wordt vermeld wat de gevolgen zijn van werking ten aanzien van bestaande toestanden, kan discrepantie tussen de gevolgen van een werkingsregel en de bedoeling van de wetgever nog in de wetgevingsfase worden hersteld.¹⁶ Dit ontslaat de wetgever overigens niet van de plicht om ingeval terugwerkende kracht is beoogd, dit expliciet te vermelden in het wetsvoorstel.¹⁷

9.3.3 *Duidelijkheid over de toepassing van een regel*

Teneinde belastingplichtigen die ten gevolge van een wetswijziging dreigen te worden geconfronteerd met materieel of maatschappelijk terugwerkende kracht zekerheid te verschaffen, is het wenselijk dat er in een zo vroeg mogelijk stadium zekerheid is over de vraag of, en zo ja, wat voor overgangsmaatregelen getroffen gaan worden.¹⁸ Overgangsmaatregelen bepalen immers in hoeverre een regel in een bepaalde situatie van toepassing wordt. Gribnau merkt in dit kader op:¹⁹

‘Vage en onzekere belastingwetgeving beperkt dan de handelingsvrijheid, de mogelijkheid tot rationele planning en de autonomie van het individu. Rechtsonzekerheid is zo een bedreiging van de burger (het zogenaamde chilling effect). Dit geldt ook voor onzekerheid over het overgangsregime ingeval van bijvoorbeeld afschaffing van bepaalde fiscale wetgeving.’

14. *Kamerstukken I* 2006/07, 30 572, nr. C, p. 44.

15. Zie Bravenboer 2005, p. 469 e.v.

16. Illustratief is in dit verband de opzet van de Amerikaanse federale wettekst waarin regelmatig duidelijk wordt aangegeven hoe een bepaald nader aangeduid feit dat vóór dan wel ná een bepaalde datum heeft plaatsgevonden, moet worden behandeld. Zie b.v. § 1014 en § 1272 Income Taxes.

17. Vgl. aanwijzing 168 AR.

18. Bij omvangrijke wetswijzigingen kan het lastig zijn om reeds in een vroeg stadium met zekerheid aan te geven wat de inhoud van het overgangsrecht zal zijn. Bij de invoering van de Wet aanpassing fiscale behandeling VUT/prepensioen en introductie levensloopregeling op 1 januari 2005 is om die reden toegezegd dat in de loop van het kalenderjaar zal worden bezien in hoeverre het nieuwe pensioenkader is geïmplementeerd. Naar aanleiding van het onderzoek dat vervolgens is uitgevoerd heeft het kabinet besloten in aanvullend overgangsrecht te voorzien. *Kamerstukken II* 2005/06, 30 330, nr. 3.

19. Gribnau 2005, p. 82-83.

Duidelijkheid over de toepassing van een regel bewerkstelligt dat ook belastingplichtigen die verkeren in een 'bestaande toestand' in het zicht van een wetswijziging – voor zover mogelijk – weten waar zij aan toe zijn. Indien de wetgever voor deze groep belastingplichtigen afziet van een overgangsmaatregelen omdat zij geacht worden de schade die zij zullen ondervinden van de nieuwe regel zelf te kunnen beperken, dient de wetgever hierover zo spoedig mogelijk duidelijkheid te verschaffen. 'Bestaande toestanden' zullen immers alleen geneigd zijn te anticiperen op de nieuwe regel indien zij met een redelijke mate van zekerheid kunnen vaststellen dat voor hen geen begunstigende overgangsmaatregel zal worden getroffen.

9.4 Beginsel dat overgangsrecht realiseerbaar moet zijn

Het beginsel dat overgangsrecht realiseerbaar moet zijn, vereist dat de wetgever ervoor zorgt dat belastingplichtigen redelijkerwijs een beroep op de werkingsregel of overgangsmaatregelen kunnen doen.²⁰ Popelier vermeldt in het kader van regelgeving in het algemeen dat dit kan betekenen dat vereenvoudigingen of bijkomende regelgeving gewenst zijn.²¹ In het kader van overgangsrecht kan hieraan naar mijn mening worden toegevoegd dat de wetgever dient te voorkomen dat de overgangsmaatregel te weinig inhoud heeft waardoor noodgedwongen een beroep moet worden gedaan op de toelichting bij de wettekst.

Vereenvoudiging van een maatregel kan betekenen dat het aantal beslis-momenten en de administratieve lasten tot een minimum worden beperkt. Bijkomende regelgeving kan vereist zijn indien de medewerking van andere instanties of personen moet worden ingeroepen of hun tegenwerking juist moet worden verhinderd.²²

De eis dat de overgangsmaatregel voldoende inhoud moet hebben, dient te voorkomen dat een overgangsmaatregel eerst kan worden toegepast nadat de rechter heeft geoordeeld over de uitleg van een bepaling (par. 9.4.1), dan wel de rechter de overgangsmaatregel buiten toepassing laat, dankzij de inperkende werking van de bedoeling van de wetgever (par. 9.4.2).

9.4.1 Uitbreidende werking toelichting

Het vereiste dat overgangsmaatregelen realiseerbaar zijn, brengt naar mijn mening de verplichting met zich dat de wetgever het overgangsregime moet vermelden in de tekst van het wetsvoorstel. Hij mag derhalve niet volstaan met het verwoorden van het door hem voorgestane regime in de toelichting bij het

20. Vgl. het in par. 8.3 besproken geschiktheids criterium.

21. Popelier 1997, p. 602.

22. Zie bijv. par. 3.8.2.2 waarin is genoemd dat de wetgever m.b.t. hfdst. 2 art. I onderdeel AK t/m AKaa Inv.w. Wet IB 2001 ervan uitging dat financiële instellingen een berekening van de gerijpte rente zouden kunnen verstrekken.

wetsvoorstel.²³ Dit geldt te meer ingeval sprake is van een belastende overgangsmaatregel.²⁴ Ook uit aanwijzing 214 AR volgt dat de toelichting bij het wetsvoorstel niet mag worden gebruikt voor het stellen van nadere regels. In de toelichting bij deze aanwijzing is vermeld:

‘De te stellen normen worden in de regeling zelf vastgelegd. Evenmin moet een toelichting gebruikt worden voor een nadere omlijning van in de regeling voorkomende termen of begrippen.’

Het vereiste dat de wetgever niet mag volstaan met het vermelden van een beoogd overgangsregime in de toelichting bij een wetsvoorstel speelt met name een rol bij de toepassing van de compartimenteringsleer bij wetswijzigingen in de sfeer van de deelnemingsvrijstelling. In par. 3.8.1.2 was aan de orde dat de staatssecretaris van Financiën als medewetgever van mening is dat – gelet op de jurisprudentie inzake feitencompartimentering – bij wetswijzigingen in de sfeer van de deelnemingsvrijstelling moet worden gecompartmenteerd. Tot op heden is bij een aanpassing in de deelnemingsvrijstelling echter nooit in een wettelijke compartimenteringsregel voorzien. Naar mijn mening staat evenwel niet vast dat er van rechtswege gecompartmenteerd moet worden.

Indien de wetgever heeft afgezien van het treffen van een wettelijke compartimenteringsregel is de Hoge Raad tot op heden – op één hierna te noemen uitzondering na – niet ertoe overgegaan om zelf in een compartimenteringsregel te voorzien. Dit komt waarschijnlijk omdat in de aan de rechter voorgelegde gevallen vaststond dat de wetgever niet beoogde om een gunstige overgangsmaatregel in te voeren; de rechter respecteert in dat geval de beslissing van de wetgever. Hiermee staat echter niet vast dat de rechter wel zal ingrijpen indien de wetgever zich niet heeft uitgelaten over het overgangsregime. De hiervoor genoemde uitzondering betreft HR 12 juli 2002, nr. 36 954. Dit arrest heeft betrekking op een verandering van het belastingverdrag Nederland-Verenigd Koninkrijk. Na de inwerkingtreding van het nieuwe verdrag is het heffingsrecht over vervreemdingswinsten ter zake van onroerende zaken aan de bronstaat toegewezen, terwijl het oude verdrag het heffingsrecht aan de woonstaat toeweest. De Hoge Raad oordeelt ten aanzien van de verschuiving van het heffingsrecht:²⁵

23. Zie voor een sprekend voorbeeld op het terrein van formeel belastingrecht HR 2 mei 2001, nr. 36 199, *BNB* 2001/319 (m.nt. Feteris).

24. Hoewel terugwerkende kracht geen overgangsmaatregel vormt, is de conclusie van Van der Vlies 1991 op p. 175 illustratief. Zij vermeldt dat het achterwege laten van de vermelding dat sprake is van terugwerkende kracht, terwijl dit blijkt uit de toelichting van het wetsvoorstel wel is beoogd, niet leidt tot onverbindendheid van de regel. Naar mijn mening zou er op grond van het rechtszekerheidsbeginsel in dat geval geen ruimte meer mogen zijn voor het toepassen van de werkingsregel van terugwerkende kracht.

25. HR 12 juli 2002, nr. 36 954, *BNB* 2002/402 (concl. A-G Groeneveld; m.nt. Slot), ro. 3.11.

‘De statuswijziging die vorenbedoelde zaken hebben ondergaan tengevolge van het Verdrag, hierin uitkomende dat voortaan alle voordelen in Nederland belastbaar zouden zijn, is vergelijkbaar met die van bedrijfsmiddelen die vanuit het hoofdhuis naar een vaste inrichting worden overgebracht. Evenals in dat geval de desbetreffende bedrijfsmiddelen op de balans van de vaste inrichting moeten worden opgenomen voor hun waarde in het economische verkeer, moet ook in het onderhavige geval bij de aanvang van de (volledige) onderworpenheid aan Nederlandse belastingheffing waardering plaatsvinden naar de waarde in het economische verkeer.’

Het oordeel dat bij aanvang van de onderworpenheid aan de Nederlandse belastingheffing herwaardering moet plaatsvinden, impliceert dat de Hoge Raad de compartimenteringsgedachte toepast. Doordat deze uitspraak betrekking heeft op een verandering in het verdragenrecht en voorts sterk is bekritiseerd vanwege de door de Hoge Raad gegeven motivering, wordt hij in het algemeen niet als richtinggevend beschouwd.²⁶

Degenen die verwachten dat de Hoge Raad wel zelf in een compartimenteringsregel zal voorzien, baseren deze verwachting op jurisprudentie inzake feitencompartimentering. Met betrekking tot een verandering van de feiten heeft de Hoge Raad de compartimenteringsleer met name in de sfeer van de landbouwwijziging, de deelnemingsvrijstelling en verliesverrekening toegepast.²⁷ In deze jurisprudentie is een beroep op de compartimenteringsleer toegewezen op grond van een redelijke wetstoepassing, de strekking van de toepasselijke wettelijke bepaling of de parlementaire toelichting. In de sfeer van de deelnemingsvrijstelling baseerde de Hoge Raad de toepassing van de compartimenteringsleer aanvankelijk op een redelijke wetstoepassing en later op het ne-bis-in-idem-beginsel. Naar mijn mening vormt dit beginsel evenwel een nadere invulling van het criterium van de redelijke wettoepassing en heeft de Hoge Raad niet de bedoeling gehad om een nieuwe rechtsgrond voor de compartimenteringsleer te introduceren.²⁸

In de literatuur zijn zowel voor- als tegenstanders te vinden van het uitgangspunt dat de rechter zal overgaan tot compartimenteren ingeval de wetgever al dan niet bewust heeft afgezien van het treffen van een wettelijke compartimenteringsmaatregel. Brandsma stelt nadrukkelijk dat de wetgever zelf in een wettelijke compartimenteringsregel dient te voorzien.²⁹

26. Zie o.a. Pijl 2003, Snel 2004, p. 139, Smit 2004, p. 114 en Ruijschop 2006, p. 555.

27. Zie voor een overzicht van de jurisprudentie Smit 2004, p. 8 e.v. en specifiek over de deelnemingsvrijstelling Ruijschop 2006, par. 3.4 en Schuwer-Bravenboer 2006c, par. 3.

28. Vgl. HR 2 juli 1986, nr. 23 444, *BNB* 1986/305 (concl. A-G Van Soest; m.nt. Slot) en HR 19 juni 1991, nr. 26 102, *BNB* 1991/268 (concl. A-G Verburg; m.nt. Juch).

29. Brandsma 1995, p. 40.

'Ingeval door de wetgever een regeling wordt veranderd, brengt dit mede dat het parlement en de regering de gelegenheid hebben om – uitgebreid – over de voors en tegens van een wetsvoorstel te debatteren. Als in de ogen van de wetgever de overgang van een oud naar een nieuw fiscaal regime tot onredelijke gevolgen leidt, bestaat te allen tijde de mogelijkheid om ter zake een overgangsregeling in het leven te roepen. Laat de wetgever expliciet na om een overgangsregeling te creëren, dan dient mijns inziens deze beslissing door de rechter te worden gerespecteerd.'

Ook Van der Geld neemt dit standpunt in.³⁰ Volgens Van der Geld behoort de onderlinge relatie tussen de oude en de nieuwe wettelijke bepaling tot de standaardzorg van de wetgever.³¹ Indien de wetgever niets specifiek regelt, heeft de nieuwe wettelijke regel onmiddellijke werking. Een beroep op de jurisprudentie inzake feitencompartimentering faalt dan volgens Van der Geld omdat deze jurisprudentie niet is gewezen ter zake van de toepassing van nieuwe wettelijke bepalingen.

Als argument vóór de uitvoering van de compartimenteringsgedachte door de rechter heeft Juch genoemd dat ingeval ingewikkelde overgangsmaatregelen zijn vereist, beter de rechter een oplossing kan bedenken.³² Juch waarschuwt evenwel ook voor het gevaar van gemakzucht van de wetgever.³³ Albert is van mening dat er in beginsel altijd gecompartmenteerd moet worden indien uit de parlementaire stukken niet blijkt dat de wetgever van compartimentering heeft willen afzien.³⁴ Hij baseert dit standpunt op het feit dat volgens hem geen principieel verschil bestaat tussen de vraag hoe het recht moet worden toegepast op een bestaande situatie in geval van een wijziging van wettelijke regels en de vraag hoe het recht moet worden toegepast bij een sfeerovergang. In de laatstgenoemde situatie past de Hoge Raad de compartimenteringsgedachte toe. Voorts wijst Albert op HR 12 juli 2002, nr. 36 954. Pijl kan zich evenwel niet in de uitkomst van HR 12 juli 2002, nr. 36 954 vinden.³⁵ Hij noemt hiervoor drie argumenten:

1. het arrest leidt tot rechtsonzekerheid met betrekking tot de vraag in welke situaties bij wijziging van verdragen van rechtswege gecompartmenteerd moet worden;
2. als de verdragssluitende partijen hebben bedoeld een overgangsmaatregel te treffen hadden zij dit gedaan; en

30. Zie zijn annotatie bij HR 23 februari 2000, nr. 34 775, *BNB* 2000/216; vgl. Van der Geld 1987, p. 67 en Van der Geld 2006, p. 7.

31. Zo ook Dijkstra 2000, p. 220.

32. Juch in zijn aantekening bij HR 2 juli 1986, nr. 23 444, *FED* 1986/1255, p. 4449 en zijn annotatie bij HR 19 juni 1991, nr. 26 102, *BNB* 1991/268.

33. Zie zijn annotatie bij HR 19 juni 1991, nr. 26 102, *BNB* 1991/268.

34. Albert 2002, p. 3.

35. Pijl 2003, par. 4.1.

3. nergens is een aanwijzing te vinden dat in casu gecompartmenteerd moet worden.³⁶

In zijn conclusie bij HR 19 november 2004, nr. 39 840 neemt A-G Overgaauw een nog vergaander standpunt in dan Albert. Overgaauw concludeert:³⁷

‘Wat betreft de plaats en de reikwijdte van de compartimenteringsleer deel ik in grote lijnen de mening van Albert, zij het dat compartimenteren – zonder wettelijke voorziening – uiteraard alleen mogelijk is indien het de belastingplichtige enige verlichting biedt. (...) Indien de wetgevende bedoeling uit de parlementaire stukken blijkt, meen ik – anders dan Albert lijkt te bepleiten – dat deze bedoeling van de wetgever alleen onvoldoende is om te constateren dat compartimentering niet kan worden toegepast. Naar mijn mening kan de wetgever – in een kwestie als de voorliggende – alleen door een expliciete wetsbepaling de compartimenteringsleer, die het karakter van recht en toepassingsplicht heeft, nationaalrechtelijk buitenspel zetten.’

Het standpunt van Overgaauw maakt in beginsel inbreuk op het uitgangspunt dat onmiddellijke werking de hoofdregel van het overgangsrecht vormt. Volgens Overgaauw is die inbreuk evenwel niet aan de orde. Hij is namelijk van mening onder het begrip ‘feiten’ in de definitie van onmiddellijke werking niet alleen ‘belastbare feiten’ moeten worden verstaan, maar ook andere feiten:³⁸

‘De voornoemde uitgangspunten brengen mijns inziens mee dat de ten tijde van de oude landbouwwijziging ontstane waardeaanegroei zo moet worden opgevat dat zij als het ware als een voor de inwerkingtreding plaatsgehad hebbend feit moet worden beschouwd waarop de nieuwe wet geen toepassing vindt. De feiten in de definitie van onmiddellijke werking bevatten niet noodzakelijkerwijs belastbare feiten.’

In par. 3.8.2.1 heb ik reeds aangegeven dat met de term ‘feiten’ in de definitie van onmiddellijke werking naar mijn mening alleen feiten waaraan de regel rechtsgevolgen verbindt (belastbare feiten) kunnen worden bedoeld.

Ik sluit mij aan bij diegenen die van mening zijn dat de wetgever zelf in een wettelijke compartimenteringsregeling moet voorzien. De omstandigheid dat de compartimenteringsleer, anders dan bij feitenwijziging, bij wetswijzigingen nadrukkelijk een afwijking van de werkingsregel bewerkstelligt, dwingt mijns inziens de wetgever tot actie. Specifiek voor de sfeer van de deelnemingsvrij-

36. Vgl. ook Wattel in onderdeel 2.9 van de bijlage van zijn conclusie bij HR 11 juni 2004, nr. 37 714, *BNB* 2004/344.

37. Onderdeel 4.10 van zijn conclusie bij HR 19 november 2004, nr. 39 840, *BNB* 2005/77.

38. Onderdeel 4.12 van zijn conclusie bij HR 19 november 2004, nr. 39 840, *BNB* 2005/77.

stelling is het bovendien de vraag of de bestaande compartimenteringsregels inzake feitencompartimentering wel voldoende zijn uitgekristalliseerd.³⁹ Ik acht het dan ook principieel onjuist als de wetgever het overgangsrecht niet wettelijk regelt, maar slechts aangeeft dat aansluiting moet worden gezocht bij bestaande compartimenteringsregels van de Hoge Raad.⁴⁰

Ook als de hoofdregel van onmiddellijke werking leidt tot onredelijke gevolgen, is de staatssecretaris van Financiën – in de uitvoeringssfeer – wel eens afgeweken van het wettelijk vastgelegde overgangsregime. Zo keurde hij naar aanleiding van de invoering van art. 10b Wet VPB 1969 goed dat op 1 januari 2007 bestaande geldleningen het oude regime van toepassing blijft.⁴¹

Overigens wijkt met name de Hoge Raad wel eens af van het wettelijke overgangsregime. Hij doet dit dan op grond van een ‘redelijke wetstoepassing’, indien uit de parlementaire toelichting bij het wetsvoorstel niet blijkt dat de wetgever deze gevolgen ook heeft beoogd.⁴² Daar waar de wetgever bij de formulering van het overgangsrecht zaken over het hoofd heeft gezien, acht ik deze handelwijze van de Hoge Raad terecht. Voorkomen dient echter te worden dat de wetgever bewust geen overgangsmaatregel treft. Het enkel vermelden van het overgangsregime in de toelichting bij het wetsvoorstel in het vertrouwen dat de Hoge Raad conform die toelichting zal beslissen, leidt dan immers tot rechtsonzekerheid. Mede gelet op het vereiste dat normen in de regeling zelf moeten worden vastgelegd en niet mag worden volstaan met het verwoorden van de bedoeling van de wetgever in de toelichting is het wenselijk dat de toepassing van de compartimenteringsleer bij wetswijzigingen in een overgangsmaatregel wordt vastgelegd.

9.4.2 *Inperkende werking toelichting*

Als de tekst van een overgangsmaatregel ruimer is dan de toelichting bij de tekst, kan een overgangsmaatregel buiten toepassing blijven indien de rechter voorrang geeft aan wetshistorische interpretatie ten opzichte van grammaticale interpretatie. Teneinde te voorkomen dat een overgangsmaatregel na verloop

39. Vgl. Schuiver-Bravenboer 2006c, p. 991-994.

40. Voor dit standpunt vind ik ook steun in de literatuur waarin de rol van de bedoeling van de wetgever wordt gerelativeerd; zie voor een opsomming voetnoot 75 van de conclusie van A-G Overgaauw bij *BNB* 2005/77.

41. Brief Staatssecretaris van Financiën van 14 juni 2007, nr. BCPP2007-00826, V-N 2007/30.13. Zie ook het conceptbeleidsbesluit dat als bijlage is opgenomen bij *Kamerstukken I* 2008/09, 31 459, nr. C waarin voor de inbreng van een lucratief belang in een vennootschap waarin de belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft, wordt afgeweken van het wettelijke overgangsregime.

42. Zie ook HR 17 september 1986, nr. 23 787, *BNB* 1986/338 (m.nt. Van Leijenhorst) over de wijziging van een legesverordening en HR 3 maart 2006, nr. 41 368, *BNB* 2006/245 (concl. Overgaauw; m.nt. Lubbers) inzake de toepassing van de landbouwwijziging bij verkoop van landbouwgrond onder voorbehoud van een gebruiksrecht.

van tijd niet realiseerbaar blijkt, dient aan de toelichting een inperkende werking te worden ontzegd en dient de wetgever er alles aan te doen dat de tekst van de regel overeenstemt met de bedoeling.⁴³

9.5 Een betrouwbare overheid

Bij de in hfdst. 4 besproken beginselen van behoorlijk overgangsbeleid heb ik geen beginsel opgenomen dat voorschrijft dat de overheid als betrouwbaar te boek moet staan. Een betrouwbare overheid is echter wel een noodzakelijke voorwaarde voor een goed functioneren van de formele beginselen van behoorlijk overgangsbeleid alsmede de rationele-verwachtingentheorie. Indien belastingplichtigen namelijk regelmatig worden verrast, zullen zij in mindere mate bereid zijn te anticiperen op toekomstige situaties. Dit 'verrassingseffect' kan optreden als na het voorzienbaar worden van een wetswijziging belangrijke aanpassingen worden aangebracht in de materiële regel of in het overgangsrecht (par. 9.5.1). Een belastingplichtige kan aldus in verwarring worden gebracht omdat een overgangsregime bijvoorbeeld niet uitvoerbaar is, in strijd lijkt met hogere regelgeving of zodanig laat voorzienbaar is geworden, dat anticiperen niet meer mogelijk is.

Specifiek met betrekking tot overgangsbeleid is een aantal punten denkbaar waaraan de overheid kan werken om haar betrouwbaarheid te verbeteren. In par. 9.5.2 ga ik in op de status van toezeggingen en uitlatingen van de staatssecretaris van Financiën, het project Vaste VeranderMomenten dat in 2007 van start is gegaan, de wenselijkheid van invoering van een vast overgangsbeleid en de motiveringsplicht van de wetgever.

9.5.1 *Veranderingen ná het voorzienbaar worden van een wetswijziging*

9.5.1.1 *Oorzaken*

Het is eerder regel dan uitzondering dat ná de aankondiging van een wetsvoorstel en de indiening van het wetsvoorstel bij de Tweede Kamer nog aanpassingen worden aangebracht in de tekst van het wetsvoorstel. Hieraan liggen verschillende oorzaken ten grondslag. De belangrijkste oorzaak is dat de wetgever niet slechts bestaat uit de indieners van het wetsvoorstel – in de regel de minister en de staatssecretaris van Financiën – doch mede uit de leden van de Eerste en Tweede Kamer. Met name de invloed van de leden van de Tweede Kamer is bij de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel van belang. De kamer-

43. Met vergelijkbare strekking A-G Groeneveld in punt 4.5 van zijn conclusie bij HR 20 december 2002, nr. 37 364, *BNB* 2003/185 (m.nt. Spek).

leden worden hierbij niet slechts gedreven door eigen opvattingen en motieven. Met name de lobby van belangengroepen heeft soms een belangrijke invloed.⁴⁴

Voorts wordt in de Amerikaanse literatuur over de economische aspecten van fiscaal overgangsbeleid erop gewezen dat tijdens de behandeling van een wetsvoorstel vaak met name de aandacht wordt gevestigd op de nadelige gevolgen ervan voor de belastingplichtige.⁴⁵ Door te focussen op de nadelige gevolgen van een wetswijziging, kan een begunstigend overgangsregime noodzakelijk lijken, terwijl bij een objectieve beoordeling van de achtergronden en de gevolgen van het wetsvoorstel daartoe wellicht minder noodzaak bestaat.

Ongeacht de oorzaak die aan een aanpassing ten grondslag ligt, hebben aanpassingen dikwijls een sneeuwbaaleffect. Indien versoepelingen immers niet binnen de – eventueel – beschikbare budgettaire ruimte kunnen worden aangebracht, zullen op een ander onderdeel aanscherpingen moeten volgen. Een aanscherping brengt vervolgens weer de vraag met zich in welk overgangsregime daarvoor moet worden voorzien.

9.5.1.2 *Aanpassingen in reeds voorzienbare materiële regels*

Volgens de in par. 5.2.2.1 besproken rationele-verwachtingentheorie dient als uitgangspunt te worden genomen dat een belastingplichtige reeds vanaf het moment van het voorzienbaar worden een regel met de invoering van die regel rekening houdt. Het moment waarop een regel voorzienbaar wordt, wordt bepaald door het criterium van de voorzienbaarheid van wetswijzigingen. Binnen dit criterium kunnen verschillende gebeurtenissen worden onderscheiden die de voorzienbaarheid van een wetswijziging vergroten. In par. 5.6 concludeerde ik dat de aankondiging van wetgeving bij persbericht, het aanbrengen van wetswijzigingen in de loop van het wetgevingsproces en het aannemen van een wetsvoorstel door de Tweede Kamer ertoe leiden dat een wetswijziging volledig voorzienbaar wordt.

Indien een belastingplichtige ermee wordt geconfronteerd dat ná het voorzienbaar worden doch vóór de inwerkingtreding van een wetswijziging toch nog aanpassingen in de oorspronkelijk voorgestelde regel worden aangebracht, wordt hij alsnog in verwarring gebracht. Ondanks dat een wetswijziging voorzienbaar is, leidt dit voor de belastingplichtige tot rechtsonzekerheid. De oorspronkelijk voorgestelde regel blijkt immers alweer van de baan te zijn; bovendien sluit de wetgever niet uit dat na een aanpassing meer aanpassingen volgen. Het is dan ook niet ten onrechte dat Peeters de periode die ligt tussen het voorzienbaar worden van een wetswijziging en het moment waarop het wetsvoor-

44. Zie hierover o.a. Shaviro 2000, p. 69 e.v. en Gribnau 2005, p. 85 en voor voorbeelden waarbij de voorgenen wetswijziging niet of slecht in aangepaste vorm doorging: Bussemaker 2002.

45. Kaplow 1986, p. 552 en Shaviro 2000, p. 89.

stel wordt aangenomen, aanduidt als een 'verdachte periode' (par. 5.6.4.1).⁴⁶ Als voorbeeld noem ik het zekerheidsstellingsvereiste dat volgens de brief van de staatssecretaris van Financiën van 13 april 2004 met ingang van 11 maart 2004 zowel voor emigraties naar een EU-lidstaat als een EER-lidstaat was komen te vervallen (par. 5.6.5.2). Het op 14 september 2004 ingediende wetsvoorstel was evenwel minder verstrekkend dan de brief van de staatssecretaris, aangezien het zekerheidsstellingsvereiste voor emigraties naar EER-lidstaten toch zou worden gehandhaafd.

Aanpassingen in materiële regels – niet zijnde overgangsmaatregelen – die ná het moment waarop zij voorzienbaar zijn geworden worden aangebracht, kunnen drie soorten aanpassingen behelzen:

- a. de verwachte regel wordt niet meer ingevoerd;
- b. de verwachte regel wordt in aangepaste – voor de belastingplichtige verlichtende – vorm ingevoerd; of
- c. de verwachte regel wordt in aangepaste – voor de belastingplichtige verzwarende – vorm ingevoerd.

In alle drie genoemde situaties is het – afhankelijk van de soort wetswijziging – mogelijk dat de belastingplichtige schade leidt ten gevolge de aanpassing die ná het voorzienbaar worden van een wetswijziging wordt doorgevoerd. De schade kan enerzijds ontstaan doordat de belastingplichtige een handeling heeft nagelaten die achteraf beschouwd voor hem juist voordelig zou zijn geweest en anderzijds doordat hij in het vooruitzicht van de wetswijziging juist een bepaalde handeling heeft verricht die achteraf beschouwd evenwel nadelig blijkt te zijn.

Anders dan het geval is bij de implementatie van Europese richtlijnen, kan de wetgever niet aansprakelijk worden gesteld voor het niet-invoeren van de oorspronkelijk voorgestelde regel. In de literatuur is de vraag gesteld of de schade ten gevolge van aanpassingen die gedurende het wetgevingsproces worden aangebracht moet worden vergoed, en zo ja, of de overheid hierop kan worden aangesproken.⁴⁷ Lubbers en Vording wijzen er bovendien op dat er ook belastingplichtigen zullen zijn die achteraf baat hebben bij een verwachte wetswijziging die niet tot stand komt.⁴⁸ Ter illustratie wijzen zij op de problematiek van de hypotheekrenteaftrek. Belastingplichtigen die verwachten dat de hypotheekrenteaftrek op termijn wordt afgeschaft en bestaande toestanden daarbij geëerbiedigd worden, melden zich anno 2007 als kopers op de huizenmarkt.⁴⁹ Dit kan leiden tot een stijging van de huizenprijzen. Indien naderhand zou blijken dat hypotheekrenteaftrek wordt afgeschaft en ook bestaande toestan-

46. Peeters 1994a, p. 188. Vgl. Geppaart 1978, p. 110-111, Geppaart in Prast 1979, p. 8 en Knigge 1984, p. 144.

47. Geppaart 1978, p. 111.

48. Lubbers en Vording 2005, p. 136.

49. Vgl. Grotenhuis 2006.

den daarvan nadeel ondervinden, kunnen de verkopers als winnaars worden beschouwd. Dienen de verkopers de kopers te compenseren?

Naar mijn mening is er geen reden voor compensatie zolang de voor- en nadelen louter worden opgeroepen door reacties in de markt, zonder dat een wetswijziging *volledig* voorzienbaar is (voorzienbaarheidsfactor 5). Eerst als een wetswijziging door toedoen van de wetgever voorzienbaar is geworden, mag naar mijn mening van de wetgever worden verwacht dat hij op grond van het beginsel dat gerechtvaardigde verwachtingen moeten worden geëerbiedigd zijn verantwoordelijkheid neemt ten aanzien van nadelen die ontstaan ten gevolge van aanpassingen in reeds voorzienbare materiële regels. Dit betekent dat als de belastingplichtige schade ondervindt van de aanpassing, welke schade niet meer door de belastingplichtige kan worden voorkomen, de wetgever moet bezien of de belastingplichtige door middel van een begunstigende overgangsmaatregel kan worden gecompenseerd. Het ligt evenwel het meest voor de hand dat de wetgever tracht onzekerheid gedurende de periode tussen het voorzienbaar worden van een wetswijziging en de inwerkingtreding van de regel te beperken.

9.5.1.3 Veranderingen in het overangsrecht

Nadat een wetsvoorstel ter advisering aan de Raad van State is voorgelegd, worden vaak nog aanpassingen in het overangsrecht aangebracht. De oorzaken hiervan zijn divers. Zo kunnen leden van de Tweede Kamer bij amendement verzoeken om een aanpassing, kunnen wetgevingsambtenaren op een inconsistentie zijn gestuit of kan een aanpassing noodzakelijk zijn omdat in de kernbepalingen van het wetsvoorstel aanpassingen zijn aangebracht.⁵⁰ Ook ingeval in een later stadium aanpassingen in een wetsvoorstel worden aangebracht of veranderingen in het overangsrecht worden doorgevoerd, is het van belang dat aan de hand van de beginselen van behoorlijk overangsbeleid wordt vastgesteld of aanpassingen in het aanvankelijk getroffen overangsregime gewenst zijn. Belastingplichtigen die reeds anticipeerden op de wijziging, kunnen immers voor verrassingen komen te staan indien het overangsregime na het voorzienbaar worden van de wetswijziging, doch voor de aanneming van het wetsvoorstel wordt aangepast.⁵¹

De Raad van State heeft dit in een advies inzake de verbetering van wetgeving met betrekking tot overangsrecht bij amendering dan ook betoogd:⁵²

‘Afzonderlijke aandacht verdient de situatie waarin een wetsvoorstel in de Tweede Kamer der Staten-Generaal is geamendeerd. Het komt voor dat een

50. Zie bijv. de later bij Eerste en Tweede NvW ingevoegde overgangsmaatregelen in het wetsvoorstel Werken aan winst (art. VIIIa t/m VIIIId) en inzake de fiscale behandeling van afgewaardeerde vorderingen *Kamerstukken II* 2004/05, 29 686, nr. 9.

51. Zie bijv. het door Bruijsten 2003 in par. 4.4 genoemde voorbeeld.

52. *Kamerstukken II* 2005/06, 30 300 VI, nr. 169, p. 6.

wetsvoorstel na amendering geen adequaat overgangsrecht meer bevat. Om de kwaliteit van de wetgeving ook tijdens de fase van de amendering te waarborgen, is het naar het oordeel van de Raad van belang dat de amendering van wetsvoorstellen zorgvuldig wordt begeleid. Dit onderstreept ook in dit opzicht de wenselijkheid om over (overgangsrechtelijke consequenties van) belangrijke amendementen het advies in te winnen van de Raad.'

De Raad van State spreekt voorts de wens uit dat over belangrijke amendementen advies wordt ingewonnen van de Raad. In de Aanwijzingen voor de regelgeving is thans vastgelegd dat ingeval door de regering *ingrijpende* wijzigingen worden aangebracht, de Raad van State over deze wijzigingen wordt gehoord, tenzij dringende redenen zich daartegen verzetten.⁵³ Over een bij amendement voorgestelde ingrijpende wijziging van een wetsvoorstel wordt de Raad van State slechts gehoord, indien de minister of staatssecretaris daaraan *behoefte* gevoelt.⁵⁴ Naar mijn mening laten de aanwijzingen op dit punt een te ruime beoordelingsvrijheid aan de wetgever. Het is dan ook niet verbazingwekkend dat Bartel opmerkt dat de stand van de parlementaire behandeling het meestal niet toelaat om nogmaals advies van de Raad van State in te winnen.⁵⁵ Naar mijn mening zou de voortgang van het wetgevingsproces evenwel geen voorrang mogen krijgen op de kwaliteit van het wetgevingsproces. In een voorkomend geval kan er immers ook voor worden gekozen om het overgangsrecht op te nemen in een afzonderlijke invoeringswet.⁵⁶ Striktere procedurevoorschriften zijn naar mijn mening gewenst. Daarbij zouden tevens duidelijkere richtlijnen voor het te lopen tijdpad moeten worden opgenomen om te voorkomen dat de kwaliteit van wetgeving leidt onder de snelheid waarmee het wetsvoorstel wordt behandeld.

9.5.2 Bevorderen van betrouwbaarheid

9.5.2.1 Toezeggingen en uitlatingen tijdens de parlementaire behandeling

Tijdens de parlementaire behandeling van een wetsvoorstel worden door de staatssecretaris van Financiën regelmatig toezeggingen gedaan. Tijdens de parlementaire behandeling van de Wet IB 2001 is met betrekking tot deze toezeggingen door de staatssecretaris de volgende driedeling gemaakt:⁵⁷

- a. algemeen beleidsmatige of politieke toezeggingen;
- b. toezeggingen van de bewindspersoon in zijn hoedanigheid van medewetgever;

53. Aanwijzing 277, onderdeel 2, AR.

54. Aanwijzing 278, AR.

55. Bartel 2005, p. 33.

56. Zie ook de toelichting bij aanwijzing 165 AR.

57. *Kamerstukken I* 1999-2000, 26 727 en 26 728, nr. 202c, p. 2-3.

- c. toezeggingen van de bewindspersoon in zijn hoedanigheid van uitvoerder van de wet.

Hierna werk ik de categorieën a en b nader uit. Aan categorie c besteed ik slechts bij de behandeling van categorie b op hoofdlijnen aandacht.

a. Algemeen beleidsmatige of politieke toezeggingen

Algemeen beleidsmatige of politieke toezeggingen hebben in het algemeen betrekking op besluitvorming die in de toekomst nog moet plaatsvinden. Een dergelijke toezegging kan de staatssecretaris van Financiën in de praktijk binden zolang hij dat ambt bekleedt en de Tweede Kamer niet van samenstelling verandert. Kamerleden kunnen zo'n toezegging invoeren en afdwingen. Formeel gebonden aan eerdere toezeggingen is de bewindspersoon echter niet. Met name bij aanvang van een nieuwe kabinetsperiode is de regering vrij om het beleid te veranderen en eerder gedane toezeggingen niet meer na te komen. Met betrekking tot uitspraken over de beoogde geldigheidsduur van een regel hebben de minister en staatssecretaris van Financiën expliciet bevestigd dat zij ervan uitgaan dat een toezegging niet langer duurt dan een kabinetsperiode.⁵⁸ Vanuit staatsrechtelijk perspectief kunnen de minister en staatssecretaris dat niet zelfstandig bepalen. Het is echter wel de heersende leer dat belastingplichtigen aan beleidsmatige of politieke toezeggingen niet het vertrouwen kunnen ontlelen dat een regel op een bepaalde wijze zal worden aangepast. Zij kunnen er slechts toe leiden dat een belastingplichtige in beperkte mate rekening ermee gaat houden dat in de toekomst een wetswijziging kan plaatsvinden (vgl. par. 5.6.6.1).

b. Toezeggingen als medewetgever

Het is vaste jurisprudentie dat belastingplichtigen aan toezeggingen van de staatssecretaris van Financiën die hij heeft gedaan in zijn hoedanigheid van medewetgever evenmin in rechte te honoreren vertrouwen kunnen ontlelen.⁵⁹ Slechts aan toezeggingen die hij heeft gedaan in zijn hoedanigheid van uitvoerder kan de staatssecretaris van Financiën door de rechter worden gehouden door middel van een beroep op het vertrouwensbeginsel als beginsel van behoorlijk bestuur (zie hierover par. 5.4.1 onderdeel c).

Het onderscheid tussen de waarde die wordt gehecht aan uitspraken die de staatssecretaris doet als respectievelijk medewetgever of uitvoerder van de wet is te verklaren vanuit de werking van het wetgevingsproces. In het wetgevingsproces draait het om communicatie tussen de regering, de staatssecretaris en de Staten-Generaal, waarbij het wenselijk is dat alle betrokken partijen vrijuit

58. *Kamerstukken I* 1999-2000, 26 727, nr. 202a, p. 3.

59. O.a. HR 7 juli 1993, nr. 28 448, *BNB* 1993/336 (m.nt. Slot) en HR 21 september 2007, nr. 42 215, *BNB* 2008/92 (concl. A-G Overgaauw; m.nt. Heithuis).

met elkaar van gedachten kunnen wisselen.⁶⁰ Vanuit dit opzicht is het derhalve terecht dat de staatssecretaris van Financiën niet kan worden gebonden aan uitspraken die hij doet in zijn hoedanigheid van medewetgever.⁶¹

Een toezegging of uitspraak van een medewetgever kan echter wel een rol spelen als rechtsvindingsfactor. Bij toepassing van de wetshistorische en teleologische interpretatiemethode wordt nagegaan wat de wetgever bij de invoering van een bepaalde regel te berde heeft gebracht, hetgeen ertoe kan leiden dat aan toezeggingen die tijdens de parlementaire behandeling zijn gedaan toch een doorslaggevende betekenis wordt toegekend. Wattel concludeert dat toezeggingen die de regering tijdens het wetgevingsproces aan het parlement heeft gedaan, bindend zijn indien:⁶²

- a. de toezegging concreet en duidelijk genoeg is voor de rechter om concrete geschillen mee te lijf te kunnen gaan, en
- b. aannemelijk is dat de toezegging wezenlijk is geweest voor de aanvaarding van het wetsvoorstel door het parlement.

Een dergelijke toezegging kan ook niet zomaar worden ingetrokken, zonder dat het rechtszekerheidsbeginsel wordt geschonden.⁶³

Ook ingeval een toezegging c.q. uitspraak een minder belangrijke rol heeft gespeeld bij het aannemen van een wetsvoorstel, kan zij evenwel van belang worden bij het toepassen van rechtsvindingsmethoden door de rechter. Bij het 'ontbreken' van een overgangsmaatregel of bij 'onredelijk' overgangsrecht kan de rechter aan de hand van de inhoud van het overleg tussen twee medewetgevers proberen te achterhalen wat de bedoeling van de wetgever is geweest.⁶⁴

Ondanks dat een door de staatssecretaris van Financiën gedane uitspraak geen juridische betekenis heeft, heeft hij er belang bij om gedane politieke toezeggingen alsmede toezeggingen als medewetgever zoveel mogelijk na te komen. Dit geldt te meer indien de toezeggingen specifiek en onvoorwaardelijk zijn.⁶⁵ Indien de staatssecretaris zijn toezeggingen herhaaldelijk niet nakomt, zonder dat daarvoor een afdoende motivering voor wordt gegeven⁶⁶, neemt het vertrouwen in de overheid af. De belastingplichtige zal dan in mindere mate bereid zijn om te anticiperen op nieuwe wetgeving. Het is evenwel ook fatsoenlijk indien een bewindspersoon in zijn uitspraken zorgvuldigheid betracht, nu

60. Wattel 1990, par. 2 en Bruijsten 2003, p. 962-963.

61. Het door Cornelisse bepleitte omgaan van de Hoge Raad op dit punt acht ik dan ook niet wenselijk (Cornelisse 2002, p. 1536).

62. Wattel 1990, par. 3 en 10.

63. Vgl. Hof 's-Gravenhage 18 mei 1989, AB 1989, 411.

64. Zie b.v. HR 20 december 2002, nr. 37 364, BNB 2003/185 (concl. A-G Groeneveld; m.nt. Spek).

65. Zo ook *Kamerstukken I* 1999-2000, 26 727 en 26 728, nr. 202, p. 48.

66. Vgl. *Kamerstukken I* 1999-2000, 26 727 en 26 728, nr. 202c, p. 3 alwaar wordt gesproken over de motiveringsplicht van de wetgever.

vertrouwen en rechtszekerheid veel met elkaar gemeen hebben.⁶⁷ In hfdst. 5 kwam aan de orde dat een aantasting van rechtszekerheid mede wordt bepaald door de verwachtingen die burgers redelijkerwijs kunnen hebben. De keerzijde hiervan is dat de burger derhalve ook ervan mag uitgaan dat toezeggingen worden nagekomen indien dat redelijkerwijs te verwachten valt. Het is dan ook terecht dat de mededeling van minister-president Lubbers op vrijdag 26 februari 1988 dat geen ingrijpende aanpassing in het systeem van investeringspremies hoefde te worden verwacht fel is bekritiseerd.⁶⁸ Bij ministeriële beschikking van 27 februari 1988 werd namelijk aangekondigd dat de WIR-basispremie met ingang van 29 februari 1988 op nul zou worden gesteld.

9.5.2.2 Vaste VeranderMomenten

Naar aanleiding van het rapport van de Commissie Stevens 'De top 10 van hinderlijke regels' van 30 augustus 2005 experimenteert het kabinet in de periode van 1 januari 2007 tot medio 2008 met Vaste VeranderMomenten (VVM).⁶⁹ Medio 2008 zou een evaluatie volgen.⁷⁰ Het project bestaat uit drie elementen:

- a. vaste inwerkingtredingsdata voor wet- en regelgeving;
- b. een redelijke invoeringstermijn; en
- c. tijdige en duidelijke informatievoorziening omtrent de in voorbereiding zijnde wet- en regelgeving met effecten voor bedrijven en instellingen.

De elementen zijn uitgewerkt in een brief van de Ministers van Financiën en Justitie van 1 februari 2007 (hierna: brief VVM).⁷¹ Naar aanleiding van dit project is besloten dat met ingang van 1 januari 2009 twee vaste inwerkingtredingsdata en een minimuminvoeringstermijn van drie maanden worden gehanteerd.⁷² Hierna volgt een korte weergave van de elementen zoals die in de brief van 1 februari 2007 en de vanaf 1 januari 2009 geldende regeling worden genoemd.

a. Vaste inwerkingtredingsdata voor wet- en regelgeving

Voor fiscale wetgeving wordt 1 januari als het belangrijkste vaste verandermoment gehanteerd. Indien fiscale wetswijzigingen in de loop van het jaar in werking treden, wordt zoveel mogelijk gekozen voor 1 juli als inwerkingtredingsdatum. In de brief VVM worden daarnaast 1 april en 1 oktober als terugvalopties

67. Zie over vertrouwen en rechtszekerheid en hun onderlinge band ook Kappelle 2000, p. 64-67 en Notitie SV, p. 3-4.

68. O.a. Wattel in zijn annotatie bij HR 21 april 1993, *BNB* 1993/205, Bruijsten 2003, p. 964 en Lubbers 2004, p. 13.

69. Stevens 2005.

70. Voor zover mij bekend heeft deze bij de afronding van dit onderzoek nog niet plaatsgevonden.

71. Brief Ministers van Financiën en Justitie van 1 februari 2007, nr. IPAL 2007-00024M, www.minfin.nl.

72. Persbericht 4 november 2008, *V-N* 2008/55.4.

genoemd. In de brief VVM wordt voorts een aantal uitzonderingen genoemd waarin mag worden afgeweken van VVM. De in casu relevante uitzonderingen zijn de situatie waarin VVM leidt tot hoge private of publieke kosten, reparatiewetgeving en aanpassingen die voortvloeien uit Europese en andere internationale regelgeving. Indien gebruik wordt gemaakt van een uitzondering dient dit onderbouwd te worden. Vanaf 1 januari 2009 gelden twee vaste data voor inwerkingtreding: 1 januari en 1 juli. Uit het persbericht waarin deze afspraak wordt aangekondigd blijkt niet dat hierop uitzonderingen worden gemaakt.

b. Een redelijke invoeringstermijn

Bij toepassing van VVM wordt uitgegaan van een minimum invoeringstermijn van drie maanden. In de per 1 januari 2009 geldende regeling geldt deze termijn ook als uitgangspunt. Deze termijn vangt aan op het tijdstip van officiële publicatie van de desbetreffende regeling. Uit het persbericht waarin de per 1 januari 2009 geldende regeling wordt aangekondigd blijkt niet dat van de invoeringstermijn mag worden afgeweken. Volgens de brief VVM mocht de termijn evenwel worden bekort, indien hij niet zou worden gehaald. De vraag is wat de gevolgen van deze invoeringstermijn zijn voor de formele invoeringstermijn van Belastingplannen die momenteel varieert van twee weken tot een paar dagen.

c. Tijdige en duidelijke informatievoorziening

Sinds 1 april 2007 worden bedrijven en instellingen blijkens de brief VVM via de website www.bedrijvenloket.nl zo volledig en tijdig mogelijk geïnformeerd over de voor hen relevante aankomende- wet en regelgeving.

De toepassing van VVM acht ik in beginsel een goed initiatief. Met name de elementen b en c creëren een kader voor een goede werking van de rationele-verwachtingentheorie ten gevolge waarvan belastingplichtigen in de gelegenheid worden gesteld om – voor zover mogelijk – te anticiperen op nieuwe regelgeving. Voorts zorgt onderdeel a ervoor dat het draagvlak voor wetswijzigingen zou kunnen stijgen en het beginsel van een behoorlijke bekendmaking van de werkingsregel in acht wordt genomen. Indien de in de brief VVM genoemde uitzonderingen ná 1 januari 2009 evenwel ook van toepassing blijven, laat de overheid naar mijn mening belangrijke kansen liggen. Met betrekking tot de onder a genoemde uitzonderingen ben ik van mening dat zij niet zonder nader beoordelingskader kunnen worden geïntroduceerd. Dit geldt met name als wetgeving wordt geïnitieerd naar aanleiding van arresten van de Hoge Raad of jurisprudentie van het HvJ EG of EHRM. In par. 5.6.5 was immers reeds aan de orde dat een wetswijziging naar aanleiding van jurisprudentie van de Hoge Raad, HvJ EG of EHRM niet voorzienbaar is. Het zou de wetgever sieren indien hij bij gebruikmaking van een in de brief VVM genoemde uitzondering nadere

voorschriften in acht neemt omtrent de aankondiging van de wetswijziging en de beoogde werkingsregel.⁷³

Ook de door element b vereiste redelijke invoeringstermijn wordt in het belastingrecht onvoldoende nagestreefd. In het algemeen wordt immers niet alleen een uitzondering gemaakt voor het met de begrotingscyclus samenhangende Belastingplan, doch worden ook overige fiscale maatregelen die op 1 januari van het eerstvolgende kalenderjaar in werking moeten treden eerst op Prinsjesdag bekendgemaakt. Hierdoor worden de mogelijkheden voor belastingplichtigen om te anticiperen op nieuwe wetgeving aanzienlijk beperkt. Ook de in het kader van VVM opengestelde website levert vandaag de dag nog geen positieve bijdrage. De volledigheid van de site laat waar het voorzienbaarheid van wetswijzigingen betreft in mijn visie te wensen over. Bovendien is het de vraag of de site op termijn meer inzicht in de gevolgen van een wetswijziging voor de belastingplichtige zal verschaffen dan de in de parlementaire geschiedenis gegeven toelichting.

9.5.2.3 Een vast overgangsbeleid

In Nederland worden tot op heden geen vaste regels gehanteerd voor het ontwerpen van overgangsrecht. De richtlijnen die zijn opgenomen in de Aanwijzingen voor de regelgeving alsmede de Notitie TWK zijn te algemeen van aard en geven daardoor onvoldoende houvast. Meer duidelijkheid over de uitgangspunten die de wetgever hanteert bij het ontwerpen van overgangsrecht zou de overheid betrouwbaarder maken. Belastingplichtigen kunnen een overgangsregime dan immers beter inschatten. Bovendien is de verwachting dat op deze wijze een harmonieuzer overgangsbeleid zal worden gevoerd. Voor vergelijkbare overgangssituaties zal in een vergelijkbaar overgangsregime worden voorzien.

Een duidelijk beoordelingskader voor het ontwerpen van overgangsregimes heeft niet alleen invloed op de uitstraling van de overheid. Indien de overheid vaste regels hanteert bij het ontwerpen van overgangsrecht, zijn belastingplichtigen ook beter in staat om een inschatting te maken van de inhoud van het overgangsrecht. Het wordt voor belastingplichtigen dan eenvoudiger om op een voorzienbare wetswijziging te anticiperen (par. 5.2.2.2).

In de Amerikaanse literatuur over de economische aspecten van fiscaal overgangsbeleid is door een aantal auteurs een vastomlijnd beoordelingskader voor overgangsbeleid bepleit. Kaplow acht overgangsbeleid gewenst onder de voorwaarde dat het beleid wordt bekendgemaakt en aan haar geloofwaardigheid wordt gewerkt.⁷⁴ Belastingplichtigen zullen dan in staat zijn op wetswijzigingen te anticiperen ten gevolge waarvan begunstigende overgangsmaatregelen

73. In het Belastingplan 2008 wordt om redenen van uitvoerbaarheid afgeweken van VVM 1 januari doch wordt zonder nadere toelichting gekozen voor werking vanaf 1 februari 2008 in plaats van VVM 1 april of 1 juli 2008 (*Kamerstukken II* 2007/08, 31 205, nr. 3, p. 88).

74. Kaplow 1986, p. 558 en Kaplow 2003, p. 172.

in beginsel niet nodig zijn. Kaplow is echter ook kritisch. Zo moet de wetgever de verleiding kunnen weerstaan om van het vastgestelde beleid af te wijken. Indien hij immers regelmatig afwijkt van dat beleid, zullen belastingplichtigen hun gedrag niet meer afstemmen op het beleid zoals dat op papier staat doch rekening houden met de wijze waarop de wetgever feitelijk handelt. Voorts rijst de vraag hoe een optimaal overgangsbeleid eruit moet zien en hoe dat moet worden geïmplementeerd.⁷⁵

Ramseyer en Nakazato zijn voorstanders van een 'tax-guaranteed strategy'; de overheid zegt bij voorbaat eerbiedigende werking toe en compenseert belastingplichtigen die nadeel ondervinden van een wetswijziging indien zij die belofte breekt.⁷⁶ Zij menen dat op deze wijze de kans op lobbyactiviteiten wordt geminimaliseerd (par. 9.5.1.1).

Stark laat zich evenwel sceptisch uit over de wenselijkheid van een vast overgangsbeleid.⁷⁷ Een vast overgangsbeleid waarbij ervan wordt uitgegaan dat in beginsel geen begunstigende overgangsmaatregelen worden getroffen, heeft niet het beoogde effect. Belastingplichtigen weten immers uit ervaring dat de politiek erg onzeker is, in die zin dat wetswijzigingen soms na een korte termijn weer worden teruggedraaid of niet eens worden doorgevoerd. De 'tax-guaranteed strategy' zal volgens Stark niet aan de verwachtingen voldoen omdat met name investeerders voor hun belangen zullen blijven opkomen. Voorts noemt Stark nog een aantal andere argumenten waarom een vast overgangsbeleid niet haalbaar is. Zo is een tegemoetkoming onder de 'tax-guaranteed strategy' niet juridisch afdwingbaar, ten gevolge waarvan onzekerheid bestaat over het toekomstige overgangsregime. Ook is het de vraag of in de toekomst voldoende financiële middelen beschikbaar zijn om compensatie te kunnen bieden. Verder concludeert Stark onder meer dat eerbiedigende werking ook een middel is dat de wetgever kan inzetten bij onderhandelingen over nieuwe wetgeving. Zij verliest dit middel indien eerbiedigende werking standaard is. Ook wijst hij op de kosten en de administratieve lasten van eerbiedigende werking. Om op efficiëntere wijze om te kunnen gaan met overgangssituaties stelt Stark de invoering van een 'grandfather rules budget' voor.⁷⁸ Bij iedere wetswijziging zal dan voortaan een zorgvuldige afweging moeten worden gemaakt of eerbiedigende werking noodzakelijk is.

De door de Amerikanen geuite gedachten over vast overgangsbeleid zijn met name geënt op de economische aspecten van overgangssituaties. Juridische factoren die een rol spelen bij het vaststellen van een overgangsregime worden nagenoeg buiten beschouwing gelaten. Zoals uit hfdst. 5 t/m 7 blijkt, is dit echter geen reëel uitgangspunt. De invloed van juridische factoren leidt ertoe

75. Kaplow 2003, p. 172-173 en voetnoot 20.

76. Ramseyer en Nakazato 1989, p. 1172.

77. Stark 1996, p. 172 e.v.

78. Stark 1996, p. 186-187.

dat een veelheid aan overgangssituaties kan ontstaan, waarvoor onmogelijk bij voorbaat passende oplossingen kunnen worden aangereikt. Naar mijn mening is de invoering van een vast overgangsbeleid voor fiscale wetswijzigingen in Nederland derhalve niet mogelijk.

Het is echter wel mogelijk om een beoordelingskader – dat voortvloeit uit de besproken beginselen van behoorlijk overgangsbeleid – vast te stellen. Bij het hanteren van een vast beoordelingskader is een belastingplichtige beter in staat om in de periode dat een wetswijziging voorzienbaar wordt in te schatten hoe het overgangsregime zal luiden. Welk overgangsregime uiteindelijk wordt getroffen, hangt dan nog slechts af van wijze waarop de wetgever een afweging tussen verschillende relevante beginselen van behoorlijk overgangsbeleid maakt (zie over de mogelijke afwegingen hfdst. 10).⁷⁹ In de meest optimale situatie staat het overgangsregime vast op het moment dat een wetswijziging volledig voorzienbaar is (voorzienbaarheidsfactor 5) (par. 5.2.2.2, 9.3.2 en 9.3.3). Vanaf dat moment wordt de door Kaplow geïntroduceerde theorie volledig bruikbaar. Indien naderhand onverhoopt nog aanpassingen in de voorgestelde materiële regel of in het overgangsrecht worden aangebracht, moet de wetgever opnieuw aan de hand van de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid beoordelen of (nadere) aanpassingen in het overgangsregime gewenst zijn (par. 9.5.1).

9.5.2.4 Motiveringsplicht

Op verschillende plaatsen in dit onderzoek kwam aan de orde dat het wenselijk is dat de wetgever bepaalde keuzen motiveert. Genoemd zijn:

- a. het verbinden van gevolgen aan misbruik, oneigenlijk gebruik of onbedoeld gebruik, zonder dat de inhoud van deze begrippen duidelijk is (par. 5.7.1);
- b. het achterwege laten van compensatie bij een inbreuk op art. 1 EP EVRM (par. 6.2.4.4);
- c. ongelijke behandeling (par. 6.3.4.1);
- d. de keuze van een bepaald overgangsregime (par. 8.2.1.3);
- e. de geschiktheid en noodzakelijkheid van een overgangsregime (par. 8.4); en
- f. het niet-nakomen van toezeggingen (par. 9.5.2.1).

In navolging van Waaldijk kan zelfs worden geconcludeerd dat onder bepaalde omstandigheden een motiveringsplicht geldt.⁸⁰ Zo geldt volgens hem onder andere een motiveringsplicht indien aan de rechtmatigheid van een wet wordt getwijfeld, er sprake is van ongelijke behandeling of op hoofdpunten wordt

79. Blijkens *Kamerstukken II* 2005/06, 30 300 VI, nr. 169, p. 2 is door het Kenniscentrum Wetgeving een afwegingskader voor overgangsrecht ontwikkeld. Zoals ik in par. 1.2.1 heb betoogd, is dit afwegingskader naar mijn mening niet goed bruikbaar in het kader van fiscale wetswijzigingen.

80. Waaldijk 1994, p. 296 waar hij het motiveringsbeginsel als beginsel van behoorlijke wetgeving introduceert. Deze verplichting is evenwel niet juridisch afdwingbaar.

afgeweken van een advies van de Raad van State.⁸¹ Onder rechtmatigheid verstaat Waaldijk overeenstemming met hogere rechtsregels en rechtsbeginselen.⁸² Binnen de context van dit onderzoek betekent dit dat de wetgever een motiveringsplicht heeft indien wordt getwijfeld of een overgangsregime voldoet aan de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid.⁸³ Deze twijfel kan blijken uit een advies van de Raad van State of uitlatingen van kamerleden tijdens de behandeling van een wetsvoorstel.⁸⁴ Door zijn keuzen te motiveren vergroot de wetgever naar verwachting het draagvlak van een wetswijziging. Bovendien is een toelichting van de zijde van de wetgever onmisbaar in het kader van rechtsvinding.

Ter voldoening aan de motiveringsplicht heeft Waaldijk voorgesteld in de memorie van toelichting bij elk wetsvoorstel een aparte rechtmatigheidsparagraaf op te nemen.⁸⁵ In deze paragraaf moet volgens hem ook worden stilge staan bij de vraag of de voorgestelde wet inbreuk maakt op bestaande rechten of gewekte verwachtingen, en zo ja waarom die inbreuk gerechtvaardigd is.⁸⁶ Gelet op de afzonderlijke plaats die het overangsrecht binnen een wetsvoorstel inneemt, zou ik ervoor willen pleiten dat in de door Waaldijk bepleite rechtmatigheidsparagraaf onderscheid wordt gemaakt tussen de aanpassingen die in de eigenlijke regels worden aangebracht en in het overangsrecht. In het onderdeel dat betrekking heeft op het overangsrecht kan zo worden aangegeven waarom het voorgestelde overangsregime in overeenstemming wordt geacht met de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid.

9.6 Conclusie

In dit hoofdstuk heb ik de drie formele beginselen van behoorlijk overgangsbeleid behandeld. Zij zien op de bekendmaking, de duidelijkheid en de realiseerbaarheid van het overangsrecht. Formele beginselen van behoorlijk overgangsbeleid zorgen ervoor dat de materiële beginselen van behoorlijk overgangsbeleid kunnen worden verwezenlijkt.

Het beginsel van *behoorlijke bekendmaking van het overangsrecht* vereist dat zowel de werkingsregel als overgangsmaatregelen zodanig worden bekendgemaakt dat betrokkenen weten vanaf welk moment de wet rechtsgevolgen kan verbinden en voorts kunnen bepalen of de nieuwe regel al dan niet op hen van toepassing wordt. Een behoorlijke bekendmaking van de werkingsregel is met name van belang indien de wetgever de werkingsdatum zodanig heeft vast-

81. Waaldijk 1994, par. 9.1.1.

82. Waaldijk 1994, p. 211.

83. Vgl. Groussot 2006, p. 198 die uit jurisprudentie van het HvJ EG afleidt dat terugwerkende kracht gemotiveerd moet worden. Zo ook Waaldijk 1994, p. 51 alwaar hij spreekt over een verbod op ongemotiveerde terugwerkende kracht.

84. Waaldijk 1994, p. 341.

85. Waaldijk 1994, p. 382.

86. Waaldijk 1994, p. 383.

gesteld dat belastingplichtigen de gelegenheid krijgen op de nieuwe regel te anticiperen. De voorschriften die hiervoor zijn opgenomen in de Bekendmakingswet en de Aanwijzingen voor de regelgeving komen erop neer dat de inwerkingtredingsdatum moet liggen ná de feitelijke verkrijgbaarstelling van het Staatsblad. Onder feitelijke verkrijgbaarstelling zou naar mijn mening de datum moeten worden verstaan waarop het Staatsblad feitelijk voor burgers en bedrijven beschikbaar is gekomen.

Het beginsel van *duidelijkheid over de gelding, werking en toepassing van een regel* heeft eveneens tot doel de belastingplichtige inzicht te geven in zijn rechtspositie. Duidelijkheid over de *geldig* van een regel betekent dat men weet wanneer de regel in werking treedt en wanneer hij wordt ingetrokken. Duidelijkheid over de einddatum van gelding wordt met name bepaald door het criterium van de juridische context en externe omstandigheden. Inwerkingtreding bij koninklijk besluit moet worden vermeden, omdat niet bekend is binnen welke termijn de inwerkingtreding aanvangt, terwijl de inhoud van de nieuwe wet al vaststaat. Europese richtlijnen dienen tijdig te worden geïmplementeerd, teneinde rechtsonzekerheid te voorkomen.

Duidelijkheid over de *werking* van een regel houdt in dat men weet in welke periode de feiten en toestanden zich moeten bevinden, wil de nieuwe regel daaraan rechtsgevolgen kunnen verbinden. In de praktijk blijkt dat het soms moeilijk is om vast te stellen hoe de werkingsregel in een specifieke situatie uitwerkt. Eén oorzaak hiervan is dat de gevolgen van werking niet altijd overeenstemmen met hetgeen in de toelichting bij het wetsvoorstel is vermeld. Een andere regelmatig voorkomende oorzaak is onduidelijkheid over het antwoord op de vraag bij welke feiten een regel aanknoopt.

Duidelijkheid over de *toepassing* van een regel geeft belastingplichtigen die ten gevolge van een wetswijziging dreigen te worden geconfronteerd met materieel of maatschappelijk terugwerkende kracht zekerheid over de vraag of, en zo ja, wat voor overgangsmaatregelen getroffen gaan worden. Een keerzijde van dit vereiste is dat betrokkenen niet worden gestimuleerd om zich aan te passen aan de nieuwe situatie indien bij voorbaat vaststaat dat op hen de oude regeling van toepassing blijft.

Het beginsel dat *overgangsrecht realiseerbaar* moet zijn, kan betekenen dat de beoogde overgangsmaatregel vereenvoudigd moet worden of dat bijkomende regelgeving is vereist. Daarnaast is vereist dat de overgangsmaatregel *voldoende inhoud* moet hebben. Normen dienen in de regeling zelf te worden vastgelegd en niet mag worden volstaan met het verwoorden van de bedoeling van de wetgever in de toelichting bij de wettekst. Deze problematiek speelt met name bij toepassing van de compartimenteringsleer in de sfeer van aanpassingen in de deelnemingsvrijstelling. Nu de Hoge Raad bij een wijziging in de feiten de compartimenteringsleer toepast, wordt in de literatuur ervan uitgegaan dat hij dit ook zal doen in geval van wetswijzigingen, te meer als de wetgever in de par-

mentaire toelichting heeft aangegeven dat gecompartmenteerd dient te worden. De omstandigheid dat de compartimenteringsleer, anders dan bij feitenwijziging, bij wetswijzigingen nadrukkelijk een afwijking van de werkingsregel bewerkstelligt, rechtvaardigt mijns inziens een actie van de wetgever. Voorts is het de vraag of de toepassing van de compartimenteringsleer bij feitenwijziging reeds voldoende is uitgekristalliseerd om toepassing van deze leer bij wetswijzigingen volledig over te laten aan de rechter.

Indien de tekst van een overgangsmaatregel ruimer is dan de toelichting bij de tekst, dient naar mijn mening op grond van het vereiste dat overgangsmaatregelen realiseerbaar moeten zijn de tekst van de overgangsmaatregel in beginsel te prevaleren.

Naast de formele beginselen van behoorlijk overgangsbeleid heb ik in dit hoofdstuk het belang van een betrouwbare overheid aan de orde gesteld. Een betrouwbare overheid is namelijk noodzakelijk voor het goed functioneren van de formele beginselen van behoorlijk overgangsbeleid en de zogenoemde 'rationele-verwachtingentheorie'. Indien belastingplichtigen regelmatig worden verrast doordat bijvoorbeeld ná het voorzienbaar worden van een wetswijziging belangrijke aanpassingen worden aangebracht in de materiële regel of in het overgangsrecht, zullen zij in mindere mate bereid zijn te anticiperen op een voorzienbare, doch nog niet in werking getreden wetswijziging. Indien desondanks aanpassingen worden aangebracht in een wetswijziging die reeds volledig voorzienbaar was, dient de wetgever de dan ontstane situatie opnieuw te onderwerpen aan een toetsing aan de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid. Als ingrijpende wijzigingen worden aangebracht dient het gewijzigd voorstel van wet bij voorkeur opnieuw ter advisering aan de Raad van State te worden voorgelegd. Dit geldt met name indien de aanpassingen invloed hebben op het getroffen c.q. te treffen overgangsregime. Ten einde te voorkomen dat de voortgang van het wetgevingsproces het inwinnen van advies tegenhoudt, dienen striktere procedurevoorschriften te worden opgesteld die duidelijke richtlijnen voor het te doorlopen tijdpad bevatten.

Er zijn diverse manieren waarop de overheid haar betrouwbaarheid kan bevorderen. Met betrekking tot *uitlatingen of toezeggingen* die door de staatssecretaris van Financiën worden gedaan geldt dat ingeval het gaat om politieke toezeggingen of toezeggingen die hij heeft gedaan als medewetgever, de belastingplichtige daaraan geen vertrouwen mag ontnemen. Indien het evenwel gaat om specifieke en onvoorwaardelijke toezeggingen, kunnen zij wel een rol spelen als rechtsvindingsfactor. Ter bevordering van zijn betrouwbaarheid dient de wetgever ervoor te zorgen dat met name specifieke en onvoorwaardelijke toezeggingen van de staatssecretaris worden nagekomen.

De invoering van vaste inwerkingtredingsdata en een minimuminvoeringstermijn per 1 januari 2009 is een goed initiatief om de betrouwbaarheid van de overheid te verbeteren. Onduidelijk is evenwel of, en zo ja, in hoeverre de onder het project *Vaste VeranderMomenten* geldende uitzonderingen ook ná

31 december 2008 nog van toepassing blijven. Indien dat het geval is, stel ik de volgende verbeterpunten voor:

- a. er dienen nadere voorschriften te worden opgesteld met betrekking tot de mogelijkheid om af te wijken van VVM;
- b. het vereiste van een redelijke invoeringstermijn dient beter te worden nageleefd; en
- c. het ministerie van Financiën dient primair ervoor te zorgen dat uit de toelichting bij een wetsvoorstel blijkt wat de consequenties zijn voor belastingplichtigen; indien daarnaast gebruik wordt gemaakt van de website www.bedrijvenloket.nl dient deze site ten minste volledig te zijn.

Voorts kan de betrouwbaarheid van de overheid worden verbeterd door een *beoordelingskader* op te stellen voor het voeren van een overgangsbeleid. Vaste regels voor het voeren van een overgangsbeleid, zoals door verschillende Amerikanen bepleit, zijn mijns inziens niet haalbaar.

Ten slotte heeft de wetgever een motiveringsplicht indien twijfel bestaat over de vraag of een voorgesteld overgangsregime voldoet aan de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid. Ter voldoening aan deze motiveringsplicht heb ik voorgesteld om in de toelichting bij elk wetsvoorstel afzonderlijk aandacht te besteden aan de rechtmatigheid van het voorgestelde overgangsregime.

DEEL III

Een raamwerk voor fiscaal overgangsbeleid

Een beoordelingskader voor fiscaal overgangsrecht

10.1 Inleiding

De aanleiding voor dit onderzoek is dat fiscale regels regelmatig veranderen, doch dat een consistent beleid met betrekking tot de vraag hoe deze veranderingen moeten worden begeleid met overgangsrecht ontbreekt. Als bijvoorbeeld een aftrekpost wordt afgeschaft, gebeurt dat soms met onmiddellijke werking of wordt soms een overgangsmaatregel in de vorm van bijvoorbeeld eerbiedigende werking of een afbouwregeling getroffen. Een inzichtelijk beleid op basis waarvan de ene keer voor overgangsregime a wordt gekozen en de andere keer voor overgangsregime b is er evenwel niet. De enige handvatten die de wetgever – naast de jurisprudentie van de Hoge Raad inzake toetsing van lagere wetgeving, het EHRM en het HvJ EG – thans tot zijn beschikking heeft om keuzes te maken op het terrein van overgangsbeleid, zijn de Aanwijzingen voor de regelgeving en de Notitie TWK. In par 1.2.1 concludeerde ik evenwel dat beide documenten onvoldoende houvast bieden voor het voeren van een fiscaal overgangsbeleid en – als onderdeel daarvan – het formuleren van wettelijk overgangsrecht.

Het doel van dit onderzoek is in deze lacune te voorzien door een raamwerk op te zetten voor het voeren van fiscaal overgangsbeleid. Dit raamwerk is gebaseerd op de door mij geformuleerde beginselen van behoorlijk overgangsbeleid. Als de wetgever een consistent fiscaal overgangsbeleid voert dat is gebaseerd op deze beginselen verbetert enerzijds de rechtsbescherming van belastingplichtigen, maar kunnen anderzijds ook efficiëntere overgangsregimes worden getroffen. Een efficiënt overgangsregime is in mijn optiek een overgangsregime dat voldoet aan de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid en niet ruimhartiger is dan op basis van die beginselen strikt noodzakelijk is. Dit betekent bijvoorbeeld dat belastingplichtigen geacht worden het nadeel dat zij van een wetswijziging ondervinden, zoveel mogelijk zelf te beperken.

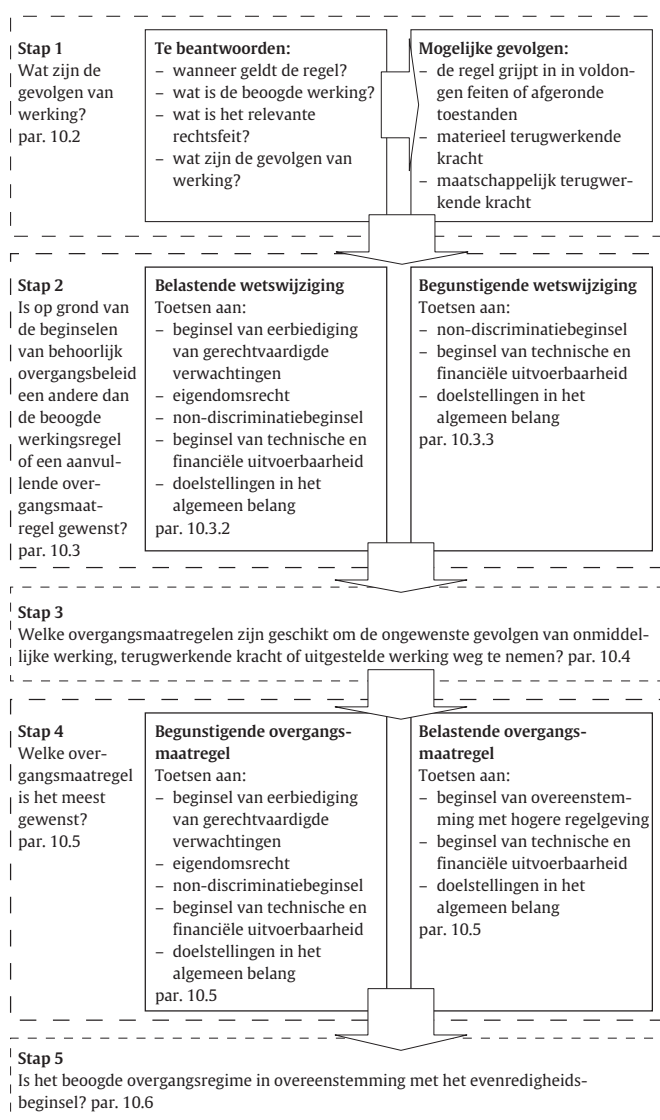
Het raamwerk voor fiscaal overgangsbeleid is het eindproduct van dit onderzoek.

Het raamwerk voor fiscaal overgangsbeleid bestaat uit twee onderdelen:

1. een beoordelingskader voor fiscaal overgangsrecht (hfdst. 10); en
2. vuistregels voor fiscaal overgangsbeleid (hfdst. 11).

Het beoordelingskader voor fiscaal overgangsrecht geeft concrete richtlijnen voor enerzijds het ontwerpen van overgangsrecht en anderzijds het beoordelen van bestaande overgangsregimes. Het beoordelingskader kan derhalve worden toegepast voor ex ante en ex post evaluatie van fiscaal overgangsrecht. Het beoordelingskader legt een koppeling tussen deel I en deel II van dit onderzoek. Het is een uitvloeisel van het raamwerk voor fiscaal overgangsbeleid aangezien zowel het beleidsmatig handelen van de wetgever als gedragingen van belastingplichtigen in het beoordelingskader zijn verwerkt.

Het beoordelingskader voor fiscaal overgangsrecht is opgebouwd uit vijf stappen die ik in het volgende schema weergeef:



10.2 Stap 1: Wat zijn de gevolgen van werking?

Voor het beantwoorden van de vraag wat de gevolgen van werking van een nieuwe regel zijn, moeten eerst drie deelvragen worden beantwoord:

1. wanneer geldt een regel? (par. 10.2.1)
2. wat is de beoogde werking? (par. 10.2.2)
3. wat is het relevante rechtsfeit? (par. 10.2.3).

Vervolgens is het mogelijk om de gevolgen van werking vast te stellen. De mogelijke gevolgen van werking komen aan de orde in par. 10.2.4.

10.2.1 Wanneer geldt een regel?

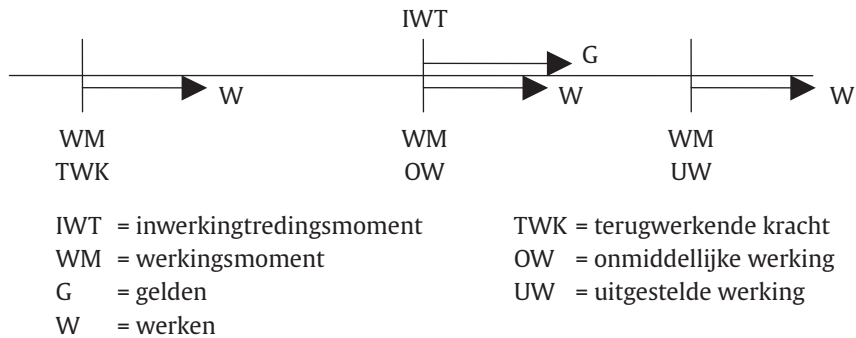
Een regel geldt vanaf het moment dat hij in werking is getreden (par. 2.2). Vanaf het *inwerkingtredingsmoment* is de regel algemeen verbindend; daarvoor niet. Een regel mag pas in werking treden als hij is bekendgemaakt. Als een nadere aanduiding van de inwerkingtredingsdatum ontbreekt, is de hoofdregel van toepassing. Die houdt in dat de wet met ingang van de eerste dag van de tweede kalendermaand ná de datum van bekendmaking in werking treedt (par. 2.2.1). In belastingwetten wordt, ter voorkoming van praktische problemen, vaak een concrete inwerkingtredingsdatum genoemd die dan meestal ligt op 1 januari.

10.2.2 Wat is de beoogde werking?

In hfdst. 2 heb ik onderscheid gemaakt tussen drie werkingsregels: terugwerkende kracht, onmiddellijke werking en uitgestelde werking. Deze drie werkingsregels geven aan in welke periode de feiten en toestanden zich moeten bevinden, wil een nieuwe wet aan die feiten en toestanden rechtsgevolgen kunnen verbinden (= *werken*). In geval van *terugwerkende kracht* worden ná het inwerkingtredingsmoment de materiële rechtsgevolgen die zijn verbonden aan feiten of toestanden die zich voordeden vóór het inwerkingtredingsmoment gewijzigd (par. 2.4). *Onmiddellijke werking* houdt in dat een regel werkt vanaf het inwerkingtredingsmoment. Dit betekent dat vanaf het moment waarop een wet in werking is getreden rechtsgevolgen kunnen worden verbonden aan feiten die zich op of na dat moment voordoen of aan toestanden die op het inwerkingtredingsmoment bestaan (par. 2.5). Bij *uitgestelde werking* vangt de werking van de nieuwe regel eerst aan vanaf een ná het inwerkingtredingsmoment gelegen tijdstip (par. 2.6). Als beoogd is om een wet terug te laten werken of uitgesteld te laten werken, blijkt dat uit het wetsvoorstel. Als in het wetsvoorstel niets is vermeld omtrent de werking van een nieuwe regel, is de hoofdregel van onmiddellijke werking van toepassing.

Het ijkpunt voor werking is steeds het inwerkingtredingsmoment. De achterliggende reden hiervan is dat een nieuwe regel eerst vanaf dat moment rechtsgevolgen aan feiten en toestanden kan verbinden (= *gelden*). De werkingsregel

geeft steeds aan of de werking vóór, op of ná het inwerkingtredingsmoment aanvangt. Schematisch weergegeven verhouden de verschillende werkingsvarianten zich als volgt tot elkaar:



10.2.3 Wat is het relevante feit?

Om te kunnen vaststellen wat het gevolg van de keuze voor een bepaalde werkingsregel is, moet eerst worden beoordeeld wat het relevante feit of de relevante toestand voor de werking van de desbetreffende regel is (par. 2.8). Als voorbeeld noem ik een fictieve wijziging van de voorwaartse verliesverrekeningsregels per 1 januari 2010. Als het relevante feit voor toepassing van de verliesverrekeningsregels het lijden van een verlies is, is het nieuwe regime van toepassing op alle verliezen die vanaf 2010 worden geleden. Als het relevante feit echter het moment van verrekenen van een verlies is, worden de nieuwe regels ook van toepassing op nog te verrekenen verliezen van vóór 2010. In de eerste opvatting zal de wetswijziging niet leiden tot materieel of maatschappelijk terugwerkende kracht. In de tweede opvatting zijn deze gevolgen wel aan de orde.

10.2.4 Wat zijn de gevolgen van werking?

In par. 2.9 heb ik drie mogelijke gevolgen van werking genoemd en uitgewerkt:

- de regel grijpt in in voldongen feiten of afgeronde toestanden;
- de regel heeft materieel terugwerkende kracht, en/of
- de regel heeft maatschappelijk terugwerkende kracht.

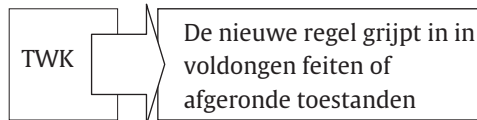
Deze gevolgen kunnen zowel voordelig als nadelig zijn voor belastingplichtigen.

Niet iedere wetswijziging leidt tot een of meer van deze gevolgen. Als een nieuwe regel namelijk rechtsgevolgen verbindt aan feiten die géén verband houden met een op het werkingsmoment bestaande toestand, zijn er in beginsel geen overgangsrechtelijke 'problemen'. Aan die situatie besteed ik hier daarom verder geen aandacht; in de inleiding van par. 10.3 kom ik hier kort op terug.

Hierna ga ik in op de drie genoemde gevolgen van werking.

a. De regel grijpt in in voldongen feiten of afgeronde toestanden

De werkingsregel terugwerkende kracht grijpt altijd in in voldongen feiten of afgeronde rechtstoestanden.



Een voldongen feit is een feit dat zich voordeed vóór het inwerkingtredingsmoment en waaraan destijds een rechtsgevolg is verbonden. Een afgeronde toestand is een toestand waaraan reeds voor het inwerkingtredingsmoment het voor die toestand enige rechtsgevolg is verbonden. Ook als er geen rechtsgevolg aan het feit of de toestand kon worden verbonden, is mijns inziens sprake van een voldongen feit respectievelijk afgeronde toestand. Zie par. 2.9.1 voor een nadere toelichting.

b. De regel heeft materieel terugwerkende kracht

Van *materieel terugwerkende kracht* is sprake indien aan een ‘stille reserve’ (een latent voordeel) die vóór het werkingsmoment is ontstaan, ná dat moment – bij het intreden van het relevante rechtsfeit – andere rechtsgevolgen worden verbonden dan het geval zou zijn geweest indien het relevante rechtsfeit vóór het werkingsmoment zou zijn ingetreden. Het begrip ‘materieel terugwerkende kracht’ heb ik uitgewerkt in par. 2.9.3.

Er kan alleen sprake zijn van materieel terugwerkende kracht indien:

1. de wetswijziging een verandering in de bronvoorwaarden betreft ten gevolge waarvan inkomsten of vermogensbestanddelen volgens een ander regime belast gaan worden, of
2. de wetswijziging een verandering van het inkomensbegrip behelst.

Een voorbeeld van een situatie waarin ten gevolge van een verandering in de bronvoorwaarden sprake kan zijn van materieel terugwerkende kracht betreft de introductie van het partnerbegrip en de aanpassing van de definitie van een aanmerkelijk belang. Samenwonenden die onder de Wet IB 1964 een aanmerkelijk belang hadden op grond van art. 20a lid 3 jo. art. 20a lid 9 onderdeel a Wet IB 1964 hebben op grond van art. 4.6 onderdeel a Wet IB 2001 niet langer een aanmerkelijk belang indien zij niet kiezen voor partnerschap. In dit voorbeeld leidt onmiddellijke werking tot materieel terugwerkende kracht in voor belastingplichtigen begunstigende zin. Zonder aanvullende overgangsmaatregel zou ter zake van een aandelenpakket dat aanvankelijk moest worden gekwalificeerd als een aanmerkelijk belang ná overgang naar box 3 immers geen heffing meer mogelijk zijn over een latent aanwezig vervreemdingsvoordeel. Materieel

terugwerkende kracht ten gevolge van een aanpassing in het inkomensbegrip deed zich voor bij de aanpassing van de landbouwvrijstelling per 27 juni 2000. In par. 2.9.3 heb ik dit nader toegelicht.

Materieel terugwerkende kracht kan bij alle werkingsregels ontstaan.

Aan de hand van het volgende stroomschema kan worden beoordeeld of een werkingsregel leidt tot materieel terugwerkende kracht:



c. Maatschappelijk terugwerkende kracht

Maatschappelijk terugwerkende kracht houdt in dat (bestaande) verwachtingen van belastingplichtigen niet uitkomen ten gevolge van de invoering van een nieuwe regel, waarvan de inhoud op het moment dat de verwachtingen werden gevormd niet voorzienbaar was. Maatschappelijk terugwerkende kracht kan bij alle werkingsregels ontstaan. Het begrip 'maatschappelijk terugwerkende kracht' heb ik uitgewerkt in par. 2.9.4.

Een belangrijk element van de definitie van maatschappelijk terugwerkende kracht is de voorzienbaarheid van de wetswijziging. In par. 5.6 heb ik ten aanzien van een aantal gebeurtenissen bepaald in hoeverre zij ertoe leiden dat een wetswijziging voorzienbaar wordt. De mate waarin een bepaalde gebeurtenis naar mijn mening leidt tot voorzienbaarheid heb ik aangeduid met een voorzienbaarheidsfactor. Een voorzienbaarheidsfactor van 0 betekent dat een gebeurtenis *niet* ertoe leidt dat een wetswijziging voorzienbaar wordt. Een factor van 5 betekent daarentegen dat de wetswijziging *volledig* voorzienbaar is. In de conclusie bij hfdst. 5 (par. 5.9) heb ik een schema opgenomen waarin de gebeurtenissen en de door mij toegekende voorzienbaarheidsfactoren zijn vermeld.

Maatschappelijk terugwerkende kracht kan alleen ontstaan ten aanzien van verwachtingen die werden gevormd vóórdat een wetswijziging volledig voorzienbaar was (par. 5.6). Hieruit volgt dat geen sprake is van maatschappelijk terugwerkende kracht ten aanzien van verwachtingen die zijn ontstaan nadat

een wetswijziging volledig voorzienbaar is geworden (voorzienbaarheidsfactor 5).

Aan de hand van het volgende stroomschema kan worden beoordeeld of een werkingsregel leidt tot maatschappelijk terugwerkende kracht:



Als aanvullend vereiste voor het voorzienbaar zijn van een wetswijziging is overigens wel van belang dat belastingplichtigen de gevolgen van een wetswijziging bij het voorzienbaar worden, kunnen overzien. In dit verband speelt onder andere het beginsel van duidelijkheid over de gelding, werking en toepassing van een regel een belangrijke rol (par. 9.3). Op grond van dit beginsel dient een belastingplichtige te kunnen weten wanneer de regel in werking treedt, in welke periode die regel gevolgen kan verbinden aan bepaalde feiten en toestanden en of een overgangsmaatregel wordt getroffen. In dit kader concludeerde ik dat inwerkingtreding bij koninklijk besluit moet worden vermeden en het wenselijk is dat in de toelichting bij een wetsvoorstel expliciet aandacht wordt besteed aan de werkingsregel. In par. 11.2 ga ik in algemene zin nog nader in op het advies aan de wetgever dat bij voorkeur in een zo vroeg mogelijk stadium duidelijkheid moet bestaan over het inwerkingtredingsmoment en het overgangsrecht.

10.3 Stap 2: Zijn de gevolgen van werking toelaatbaar?

Het antwoord op de vraag of de gevolgen van werking, zoals die voortvloeien uit par. 10.2, toelaatbaar zijn, wordt gegeven door de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid. Deze beginselen heb ik uitgewerkt in deel II van dit onderzoek.

Als er geen sprake is van een ingrijpen in voldongen feiten of afgeronde toestanden of van materieel of maatschappelijk terugwerkende kracht, is er geen binding met de oude wet. Echter, ook in dat geval is het aanbevelenswaardig de overgangssituatie te toetsen aan de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid. Het beginsel van technische en financiële uitvoerbaarheid en het evenredigheidsbeginsel kunnen bijvoorbeeld alsnog aanleiding geven tot het treffen van een overgangsmaatregel.

Om tot een eenduidig antwoord te kunnen komen op de vraag of de gevolgen van werking toelaatbaar zijn, dient een *afweging* plaats te vinden tussen de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid. Het is immers mogelijk dat onmiddellijke werking in een bepaalde overgangssituatie op grond van het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen niet is toegestaan, terwijl het gelijkheidsbeginsel in die situatie juist voor toepassing van onmiddellijke werking pleit. Indien in een bepaalde overgangssituatie voorrang zou worden gegeven aan het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen, is de kans dat een begunstigende overgangsmaatregel wordt getroffen groter dan in het geval voorrang wordt gegeven aan het gelijkheidsbeginsel. Hierbij moet ook voor ogen worden gehouden dat de onderdelen van het beginsel van overeenstemming met hogere regelgeving, juridisch afdwingbare beginselen zijn.

In deze paragraaf geef ik een kader voor het beoordelen van de vraag of een bepaalde *werkingsregel* in een overgangssituatie al dan niet toelaatbaar is. In par. 10.3.1 ga ik in algemene zin in op het afwegen van de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid. Daarbij besteed ik aandacht aan de theoretische achtergrond alsmede aan de vraag of voorrangsregels kunnen worden geformuleerd. Omdat bij de beoordeling van belastende wetswijzigingen andere beginselen van belang zijn en voorts de resultaten van toetsing aan bepaalde beginselen anders kunnen zijn dan bij begunstigende wetwijzigingen, zal ik beide soorten wetswijzigingen afzonderlijk behandelen. In par. 10.3.2 formuleer ik een kader voor *belastende* wetswijzigingen. Het kader voor *begunstigende* wetswijzigingen komt aan de orde in par. 10.3.3.

10.3.1 *Afwegen van beginselen van behoorlijk overgangsbeleid*

Wat betreft het afwegen van de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid kunnen naar mijn mening geen strikte voorrangsregels worden geformuleerd. Welk beginsel in een gegeven overgangssituatie het zwaarst moet meewegen, is tot

op zekere hoogte een politieke aangelegenheid.¹ De politiek heeft echter niet alle vrijheid; het non-discriminatiebeginsel en art. 1 EP EVRM dienen altijd te worden nageleefd, aangezien een schending van deze beginselen kan leiden tot een buiten-toepassing-verklaring van het overgangsregime (par. 4.3).

In de Notitie TWK is vermeld dat het steeds gaat om een afweging van belangen die zowel rechtskundig als beleidsmatig van aard kunnen zijn. Hoe deze belangen moeten worden afgewogen, is in die notitie niet uitgewerkt. Wel blijkt uit de notitie dat bij de beoordeling van terugwerkende kracht andere belangen een rol spelen dan bij de beoordeling van eerbiedigende werking.² In de Notitie SV wordt met betrekking tot de afweging van beginselen opgemerkt dat – kort gezegd – steeds het gelijkheidsbeginsel, de aanwezigheid van gerechtvaardigde verwachtingen op het voortbestaan van de nieuwe regel en het belang van een snelle invoering van de nieuwe regel tegen elkaar moeten worden afgewogen.³ Welk gewicht evenwel aan de verschillende belangen moet worden toegekend is niet uiteengezet.

Kappelle heeft in zijn proefschrift onderzocht hoe de begrippen ‘vertrouwen’, ‘rechtszekerheid’, ‘gelijkheid’, ‘budget’ en ‘uitvoerbaarheid’ onderling moeten worden gewaardeerd als overgangsrecht voor regelgeving inzake levensverzekeringen wordt opgesteld. Uit de literatuur, parlementaire geschiedenis en jurisprudentie leidt hij af dat rechtszekerheid het zwaarst dient mee te wegen, in afnemend gewicht gevolgd door vertrouwen, gelijkheid, uitvoerbaarheid en budget.⁴ Gelet op de aard van de problematiek van de levensverzekeringen, deel ik de conclusie dat in beginsel aan rechtszekerheid en vertrouwen veel gewicht moet worden toegekend.⁵ Deze conclusie kan evenwel niet onverkort worden doorgetrokken naar andere overgangssituaties. In zijn algemeenheid kan naar mijn mening geen eenduidige leidraad voor het afwegingsproces worden gegeven.⁶

Uit het voorgaande volgt dat onderscheid moet worden gemaakt tussen beginselen waaraan altijd moet worden voldaan – het non-discriminatiebeginsel en art. 1 EP EVRM – en beginselen die in de afweging moeten worden betrokken doch waarvan naleving niet juridisch afdwingbaar is. Hierdoor kan de gedachte opkomen dat bij het afwegen van beginselen aan het beginsel van overeenstemming met hogere regelgeving het meeste gewicht moet worden toegekend. Naar mijn mening past deze gedachte echter niet binnen mijn beoordelingskader. In mijn beoordelingskader wil ik alle beginselen die van belang zijn bij het maken van een afweging op het terrein van fiscaal wettelijk overgangsbeleid betrekken. Naar mijn mening kan bij het maken van een afweging daarom

1. Vgl. Knigge 1984, p. 142.

2. Notitie TWK, p. 3 en 5.

3. Notitie SV, p. 4-5.

4. Kappelle 2000, p. 271, zie voor een overzicht van opvattingen in de literatuur p. 268-270.

5. Vgl. Popelier 1997, p. 111 en p. 311-312 en Popelier 1999a, p. 176.

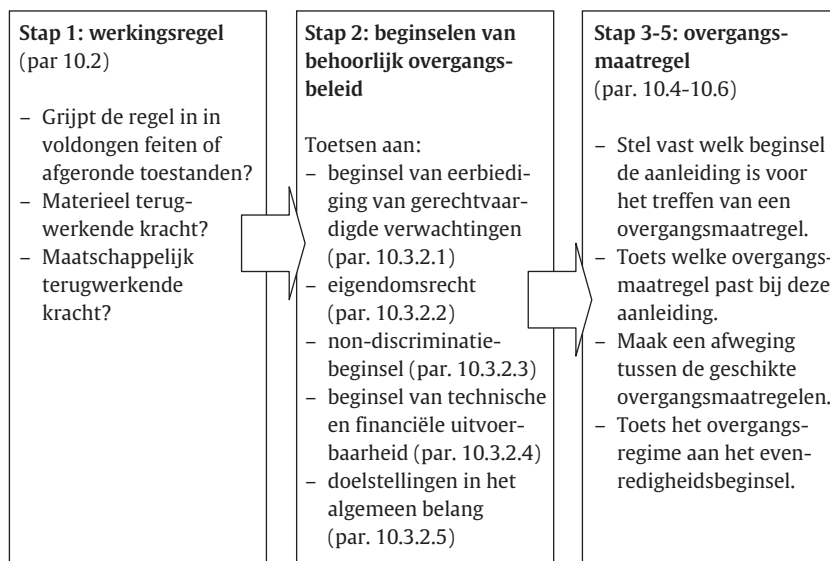
6. Vgl. Shachar 1984, p. 1593.

niet bepalend zijn of de rechter bevoegd is aan bepaalde beginselen te toetsen. Ik ben daarom van mening dat geen rangorde tussen de verschillende beginselen van behoorlijk overgangsbeleid kan worden aangebracht en dat steeds alle relevante beginselen inhoudelijk moeten worden beoordeeld. Hierbij geldt het beginsel van overeenstemming met hogere regelgeving als een 'minimum-norm' waaraan moet worden voldaan.

10.3.2 Een beoordelingskader voor belastende wetswijzigingen

Bij een belastende wetswijziging spelen de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid een belangrijke rol. Bij de beoordeling of de gevolgen van werking toelaatbaar zijn, moet namelijk aan alle beginselen worden getoetst. Het volgende overzicht laat nog eens duidelijk zien welke fase van het beoordelingskader nu aan de orde is. In deze paragraaf wordt stap 2 uitgewerkt.

Belastende wetswijziging



Hierna behandel ik per beginsel wat zijn rol is bij het beoordelen van belastende wetswijzigingen.

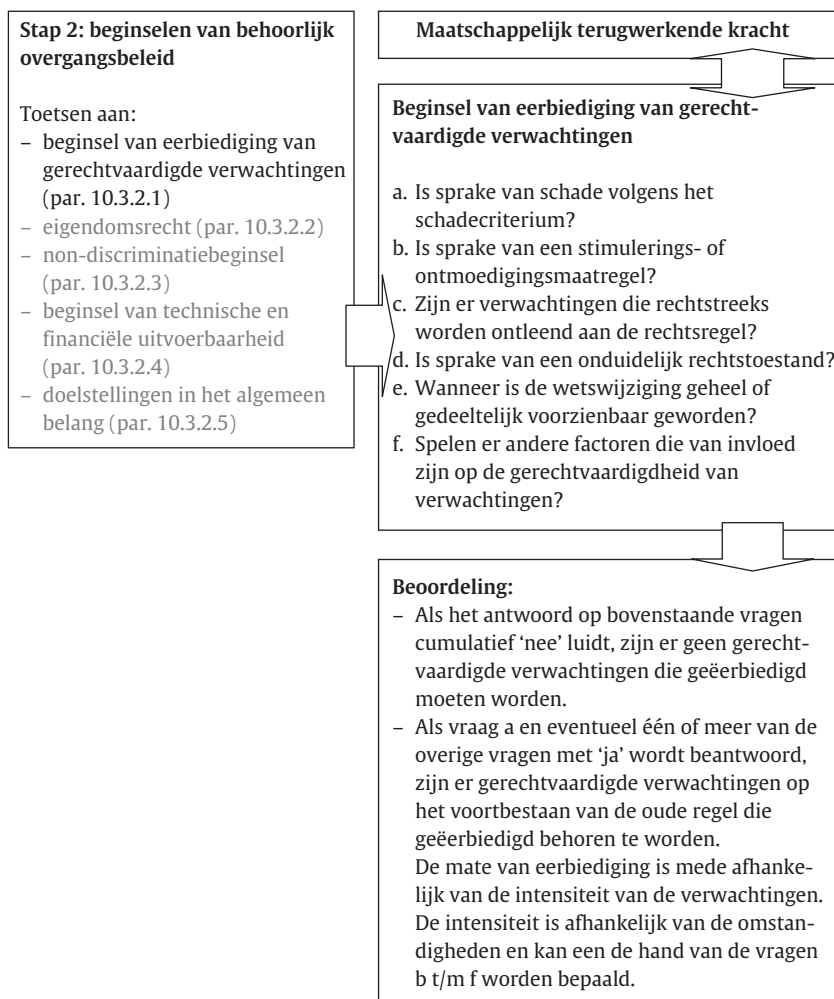
10.3.2.1 *Beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen*

Kenmerkend voor belastende wetswijzigingen is dat moet worden getoetst aan het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen. De vraag of belastingplichtigen een gerechtvaardigde verwachting op het voortbestaan van de oude regel kunnen hebben, speelt alleen een rol als de werkingsregel leidt tot maatschappelijk terugwerkende kracht. Alleen in dat geval zijn er immers verwachtingen van belastingplichtigen, waarvan beoordeeld moet worden of ze gerechtvaardigd zijn. Als bij belastingplichtigen geen verwachtingen leefden ten aanzien van het voortbestaan van een regel, is er geen reden op grond van het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen te concluderen dat een gunstiger overgangsregime wenselijk is. Het gaat in dit geval om verwachtingen die zijn ontstaan vóórdat de wetswijziging volledig voorzienbaar werd. Na het *volledig* voorzienbaar worden van een wetswijziging mag een belastingplichtige immers niet meer verwachten dat de oude regel blijft voortbestaan.

Om te kunnen beoordelen of bij belastingplichtigen verwachtingen op het voortbestaan van een regel aanwezig zijn, en of deze verwachtingen in beginsel voor eerbiediging in aanmerking komen, moeten zes deelvragen worden beantwoord:

- a. Is er sprake van schade volgens het schadecriterium (par. 5.2)?
- b. Leidt het criterium van stimulerings- en ontmoedigingsmaatregelen tot de aanwezigheid van een gerechtvaardigde verwachting (par. 5.3)?
- c. Leidt het criterium van verwachtingen ontleend aan de rechtsregel tot de aanwezigheid van een gerechtvaardigde verwachting (par. 5.4)?
- d. Leidt het criterium van de onduidelijke rechtstoestand tot de aanwezigheid van een gerechtvaardigde verwachting (par. 5.5)?
- e. Wanneer is de wetswijziging geheel of gedeeltelijk voorzienbaar geworden (par. 5.6)?
- f. Spelen er andere factoren die van invloed zijn op de gerechtvaardigheid van verwachtingen (par. 5.7)?

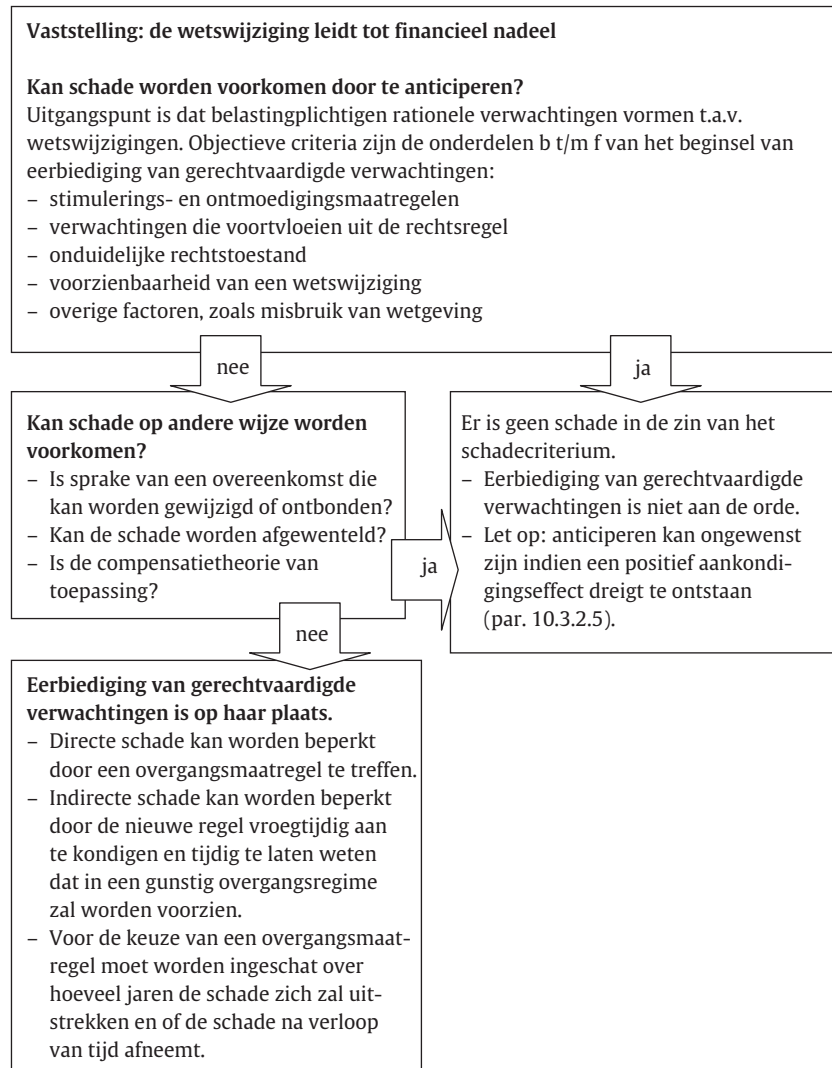
Schematisch weergegeven verloopt de toets aan het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen als volgt:



Aan deelvraag e – de voorzienbaarheid van een wetswijziging, heb ik in par. 10.2 reeds aandacht besteed. Hierna ga ik in op de vraag welke rol de overige onderdelen – a t/m d en f – van het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen spelen bij de beoordeling van een belastende wetswijziging.

a. Is er sprake van schade volgens het schadecriterium?

Gerechtvaardigde verwachtingen op het voortbestaan van de oude regel behoeven alleen eerbiediging als belastingplichtigen schade ondervinden van een wetswijziging volgens het in par. 5.2 besproken schadecriterium. Volgens het schadecriterium is alleen sprake van schade als belastingplichtigen financieel nadeel ondervinden van een wetswijziging en dit nadeel niet kan worden voorkomen of beperkt. Schematisch weergegeven werkt het schadecriterium als volgt:



Schade kan ten eerste worden voorkomen doordat belastingplichtigen anticiperen op een wetswijziging. Om te beoordelen of anticiperen op een wetswijziging mogelijk is, ga ik ervan uit dat belastingplichtigen rationele verwachtingen vormen ten aanzien van de waarschijnlijkheid van een wetswijziging, haar inhoud en de inhoud van het overgangsrecht. Objectieve criteria ter beoordeling van de vraag of belastingplichtigen een wetswijziging hadden kunnen verwachten, zijn de in hfdst 5 genoemde criteria die deel uitmaken van het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen. Om het proces van het vormen van rationele verwachtingen zo goed mogelijk te laten verlopen – opdat belastingplichtigen voor zover mogelijk maximaal anticiperen op de nieuwe regelgeving – dienen het beginsel van behoorlijke bekendmaking van

het overgangsrecht en het beginsel van duidelijkheid over de gelding, werking en toepassing van een regel (par. 9.3) te worden nageleefd en dient de overheid als betrouwbaar te boek te staan (par. 9.5). Een tijdige en duidelijke informatievoorziening zijn daarom essentieel om belastingplichtigen in staat te stellen te anticiperen op de nieuwe regelgeving (zie ook par. 11.2). Belastingplichtigen zullen overigens alleen proberen te anticiperen op een wetswijziging als zij voorzien dat voor hen géén begunstigende overgangsmaatregel wordt getroffen. Een tijdige en duidelijke informatievoorziening is daarom ook uit oogpunt van algemeen belang gewenst, om zodoende geen soepeler overgangsregime te hoeven treffen dan op grond van de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid gewenst is (par. 8.2.2.2).

Het proces van anticiperen kan echter worden verstoord door de invloed van belangengroepen, het opereren van kamerleden en layering (par. 5.2.2.3 en 9.5.1.1). Verstoringen in het anticipatieproces kunnen ertoe leiden dat belastingplichtigen niet op een wetswijziging anticiperen in de mate waarin dat op grond van dit objectieve beoordelingskader zou worden verwacht. Door verstoringen in het anticipatieproces kan een soepeler overgangsregime gewenst zijn, waardoor de kosten van een overgangsregime kunnen stijgen (zie ook par. 9.5.1.3).

Ten slotte kan anticiperen ongewenst zijn indien een positief aankondigingseffect dreigt te ontstaan (par. 8.2.2.1). In dat geval kan anticiperend gedrag worden voorkomen door de nieuwe regel te laten werken vanaf het moment dat hij volledig voorzienbaar werd. Om het gewenste effect te bereiken dient op het moment van het voorzienbaar worden van de wetswijziging duidelijkheid te bestaan over de werking van een regel. Een tijdige en duidelijke informatievoorziening zijn dus ook essentieel om een positief aankondigingseffect te voorkomen. In de situatie waarin terugwerkende kracht onuitvoerbaar is – bijvoorbeeld als het een wijziging in de loonsfeer betreft – kan in een correctieregeling (par. 3.9) worden voorzien om zo toch een positief aankondigingseffect te voorkomen (par. 7.2.1.1).

Schade kan ten tweede worden voorkomen doordat belastingplichtigen een overeenkomst laten wijzigen of ontbinden op grond van art. 6:258 BW (par. 5.2.3.1). Gelet op de reikwijdte van deze bepaling en de stand van de rechtspraak, acht ik de kans van slagen van een beroep op art. 6:258 BW echter gering. Bij een toetsing aan het schadecriterium dient de wetgever de mogelijkheid van een beroep op art. 6:258 BW daarom slechts in geringe mate te laten meewegen.

Schade kan ten derde worden voorkomen doordat belastingplichtigen het nadeel van een wetswijziging afwentelen op een derde (par. 5.2.3.2). Indien afwenteling van de schade voor de hand ligt, is er geen reden om gerechtvaardigde verwachtingen te eerbiedigen.

Van schade is ten slotte geen sprake indien de compensatietheorie van toepassing is. Dit houdt in dat belastingplichtigen de nadelen van een wetswijziging kunnen compenseren met voordelen die voortvloeien uit begunstigende maatregelen die openstaan voor alle belastingplichtigen die nadeel ondervinden van de belastende maatregel (par. 5.2.4.4). Op grond van de compensatietheorie moet het schadecriterium dus worden toegepast op het niveau van een herzieningsoperatie en niet op het niveau van een wetswijziging.

Schade kan zowel een directe als een indirecte vorm aannemen. Directe schade is de lastenverzwaring die belastingplichtigen van een wetswijziging ondervinden (par. 5.2.4.1). Indirecte schade betreft de waardeverandering die het gevolg is van een vermogens-effect of een prijseffect (par. 5.2.4.2). Een belangrijk onderscheid tussen directe en indirecte schade is dat indirecte schade al kan intreden vanaf het moment dat een wetswijziging voorzienbaar is. De indirecte schade kan echter over een langere periode worden verspreid door ervoor te zorgen dat een wetswijziging vroegtijdig voorzienbaar is. De indirecte schade kan worden beperkt door vroegtijdig bekend te maken dat in een gunstige overgangsmaatregel wordt voorzien. Vereist is dan echter wel dat de inhoud van het overangsrecht bekend is, anders zullen belastingplichtigen niet geneigd zijn om bij het nemen van beslissingen hiermee rekening te houden. De schade die derden ondervinden van een wetswijziging dient eventueel te worden gecompenseerd uit oogpunt van algemeen belang (par. 8.2.1.2).

Voor alle vormen van schade geldt dat het voor het ontwerpen van een overgangsregime niet van belang is hoeveel de schade exact bedraagt. Wel dient voor de keuze van een overgangsmaatregel te worden vastgesteld over hoeveel jaren de schade zich zal uitstrekken en of de schade na verloop van tijd zal afnemen.

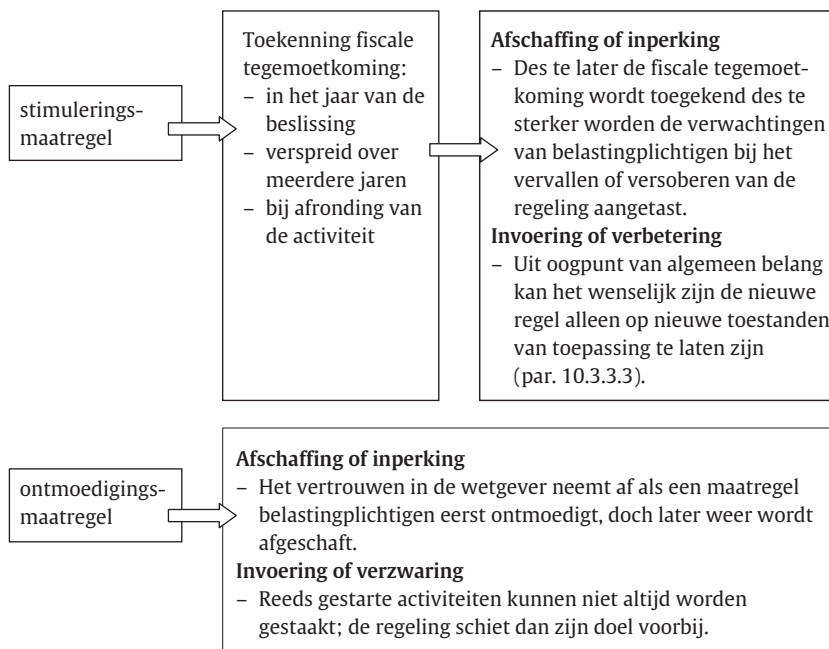
b. Is sprake van een stimulerings- of ontmoedigingsmaatregel?

Op grond van het criterium van stimulerings- of ontmoedigingsmaatregelen is eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen op haar plaats indien een rechtsregel heeft aangezet tot bepaalde activiteiten of beslissingen. Dit criterium is nader uitgewerkt in par. 5.3.

Een regel die erop gericht is om specifieke activiteiten of beslissingen van belastingplichtigen te stimuleren (stimuleringsmaatregel) wekt de verwachting dat die regel zal blijven voortbestaan. De mate waarin verwachtingen worden aangetast hangt mede af van het moment waarop de fiscale tegemoetkoming wordt gerealiseerd. Als de fiscale tegemoetkoming eerst bij afronding van de activiteit wordt toegekend, worden de verwachtingen van belastingplichtigen in sterke mate aangetast. Als de fiscale tegemoetkoming bij aanvang wordt toegekend, worden verwachtingen van belastingplichtigen niet of nauwelijks aangetast indien de regeling komt te vervallen. Ten einde overangsrechtelijke problemen te kunnen beperken, is het bij het ontwerpen van stimuleringsmaat-

regelen aanbevelenswaardig dat de fiscale tegemoetkoming niet eerst bij afronding van de activiteit wordt toegekend.

Een ontmoedigingsregeling beoogt specifieke activiteiten of beslissingen te ontmoedigen. Ten aanzien van toegestane activiteiten hoeft een belastingplichtige er in beginsel geen rekening mee te houden dat die activiteiten zullen worden ontmoedigd. Indien een ontmoedigingsmaatregel wordt ingevoerd die ook bestaande situaties treft, worden verwachtingen van belastingplichtigen evenwel geschaad. De ontmoedigingsmaatregel schiet in dat geval overigens zijn doel voorbij indien sprake is van een duursituatie en belastingplichtigen niet meer aan de gevolgen van de maatregel kunnen ontkomen. In het volgende overzicht is de werking van het criterium van stimulerings- en ontmoedigingsmaatregelen schematisch weergegeven:



c. Zijn er verwachtingen die rechtstreeks worden ontleend aan de rechtsregel?

Aan een bestaande rechtsregel kunnen belastingplichtigen zodanige verwachtingen ontlelen dat zij geen rekening houden met een wijziging van de desbetreffende regel. Deze verwachtingen kunnen naar mijn mening zijn gebaseerd op:

- tijdsaanduidingen in de regel;
- het principe van een regel; en
- de veranderlijkheid van een regel in de tijd.

De tijdsaanduiding in een rechtsregel kan verschillende vormen aannemen (par. 5.4.1). Indien de regel een termijn bevat, wordt de verwachting gewekt dat gedurende die termijn van de regel gebruik kan worden gemaakt. Ook het expliciet vermelden van de werkingsduur van een regel schept de verwachting dat de regel gedurende die periode blijft bestaan. Gelet op de verwachtingen die door termijnen worden gewekt, dient de wetgever zorgvuldig met het opnemen van termijnen in een regel om te springen.

Als voor een vastgestelde periode een goedkeuring is afgegeven, verwachten belastingplichtigen gedurende die periode van de aan de goedkeuring ten grondslag liggende regel gebruik te kunnen maken. Dit verwachtingspatroon wordt doorbroken in geval de inspecteur bij het afgeven van de goedkeuring wijst op het risico van een wetswijziging. Ter voorkoming van een inbreuk op het beginsel van eerbieding van gerechtvaardigde verwachtingen is het daarom aanbevelenswaardig dat de belastingdienst belastingplichtigen proactief informeert over het risico van wetswijzigingen.

Ten slotte zijn er regels die ervoor zorgen dat toekomstige voorschriften geen terugwerkend effect kunnen hebben voor bestaande toestanden. Een dergelijke bepaling beschermt de belastingplichtige evenwel niet tegen materieel of maatschappelijk terugwerkende kracht indien met onmiddellijke of uitgestelde werking aanpassingen in die regel worden aangebracht. Nu materieel en maatschappelijk terugwerkende kracht in voorkomende gevallen veel ingrijpender kunnen zijn dan terugwerkende kracht, concludeer ik dat een dergelijke bepaling schijnzekerheid biedt. Bij het bepalen van de mate waarin gerechtvaardigde verwachtingen worden geschonden, zou hiermee rekening dienen te worden gehouden.

Samenvattend in een schematisch overzicht kunnen tijdsaanduidingen als volgt de verwachting wekken dat een regel gedurende een bepaalde periode onveranderd blijft voortbestaan:

Tijdsaanduidingen in de rechtsregel	
– De regel bevat een termijn, of de werkingsduur van de regel staat vast:	belastingplichtigen verwachten dat zij gedurende de vermelde termijn c.q. de vastgestelde werkingsduur gebruik kunnen maken van de regel.
– Voor een vastgestelde periode wordt een goedkeuring afgegeven:	belastingplichtigen verwachten gedurende de ‘looptijd’ van die goedkeuring gebruik te kunnen maken.
– De regel verhindert terugwerkende kracht:	belastingplichtigen mogen ervan uitgaan dat de desbetreffende regel niet met terugwerkende kracht wordt aangepast. Materieel en maatschappelijk terugwerkende kracht worden evenwel niet verhindert.

Soms kan het systeem van bepaalde rechtsregels eveneens leiden tot gerechtvaardigde verwachtingen (par. 5.4.2). In dit kader noem ik het totaalwinstbeginsel en het ne-bis-in-idembeginsel. Het laatstgenoemde beginsel beoogt economisch dubbele heffing van een bate in de vennootschapsbelasting te voorkomen. Belastingplichtigen verwachten geen inbreuk op deze beginselen, dus ook niet met materieel of maatschappelijk terugwerkende kracht. Een zelfde benadering gaat mijns inziens op voor overgangsmaatregelen die de wetgever weloverwogen heeft getroffen. Het standpunt van de wetgever dat naarmate de duur van het overgangsrecht langer is, een zwaardere argumentatie nodig is voor handhaving van het overgangsregime deel ik – zoals ik heb uiteengezet in par. 5.4.2 – in beginsel niet.

Is de regel gebaseerd op een bepaald systeem?

– De regel is gebaseerd op het totaalwinstbeginsel of het ne-bis-in-idembeginsel:	belastingplichtigen verwachten geen inbreuk op deze beginselen. Het ne-bis-in-idembeginsel vraagt om toepassing van de compartimenteringsleer.
– Er is sprake van een overgangsmaatregel:	belastingplichtigen verwachten dat zij van toepassing blijven in de periode waarop zij betrekking hebben.
-

Als een bepaald element van de belastingwetgeving regelmatig wijzigt, zal een belastingplichtige ten aanzien van die rechtsregel eerder een aanpassing verwachten dan ten aanzien van een rechtsregel die zelden verandert (par. 5.4.3). Ik onderscheid een aantal elementen van belastingwetgeving. Aan die elementen heb ik een veranderlijkheidsfactor toegekend die varieert van 0-2:

Elementen van belastingwetgeving	Veranderlijkheidsfactor
– het heffingssubject	0
– de bronvoorwaarden	
– het heffingssysteem	
– bestaande overgangsmaatregelen	
– het inkomensbegrip (m.u.v. aftrekbare kosten)	
– op inkomsten drukkende kosten	1
– aftrekposten (b.v. buitengewone uitgaven)	2
– tarief	
– heffingskortingen	

De elementen van belastingwetgeving waaraan ik een veranderlijkheidsfactor van 0 heb toegekend, veranderen zelden. Regels met een veranderlijkheidsfactor van 2 worden regelmatig aangepast. Het voortbestaan van de oude regel mag in de laatstgenoemde situatie niet zonder meer worden verwacht. En hoge veranderlijkheidsfactor houdt dus in dat belastingplichtigen rekening moeten houden met een aanpassing van de regel en er op die grond geen gerechtvaardigde verwachtingen op het voortbestaan van de oude regel kunnen ontstaan.

d. Is sprake van een onduidelijke rechtstoestand?

Op grond van het 'criterium van de onduidelijke rechtstoestand' mogen belastingplichtigen niet ervan uitgaan dat een onduidelijke of verwarrende regel wordt gehandhaafd (par. 5.5). Hieruit leid ik af dat ingeval bij invoering van een wet blijkt dat sprake is van een evidente omissie, belastingplichtigen er niet op mogen rekenen dat die omissie wordt gehandhaafd. Indien het herstel van een evidente omissie echter langer dan één jaar op zich laat wachten, groeit evenwel het vertrouwen op het voortbestaan van de omissie. Uit oogpunt van rechtszekerheid is het daarom gewenst dat de wetgever adequaat handelt indien een rechtsregel niet juist blijkt te zijn geformuleerd of andere mankementen vertoont. Als een omissie overigens niet-evident is, behoeven belastingplichtigen op die grond geen rekening te houden met een wetswijziging.

f. Spelen er overige factoren die van invloed zijn op de gerechtvaardigdheid van verwachtingen?

Belastingplichtigen die zodanige constructies opzetten dat de doelstelling van de wet wordt omzeild (misbruik) moeten er rekening mee houden dat anti-misbruikwetgeving wordt ingevoerd (par. 5.7.1). Ook in geval van oneigenlijk gebruik van wetgeving, mogen belastingplichtigen er niet zonder meer van uitgaan dat de bestaande situatie gehandhaafd blijft. Oneigenlijk gebruik gaat echter minder van dan misbruik. Bij oneigenlijk gebruik wordt de doelstelling van de wet niet gehaald, maar zijn de handelingen van belastingplichtigen legitiem en is er geen sprake van constructies. Van belang is dan echter wel dat het doel en de strekking van de wet bekend zijn, zodat belastingplichtigen kunnen beseffen dat zij handelen in strijd met doel en strekking van de wet.

Als de staatssecretaris van Financiën heeft laten weten dat hij een bepaalde regel wil veranderen, maar voorlopig volgt er geen wetsvoorstel, dan neemt de voorzienbaarheid van een wetswijziging af. De wetgever dient derhalve adequaat te handelen (par. 5.7.2).

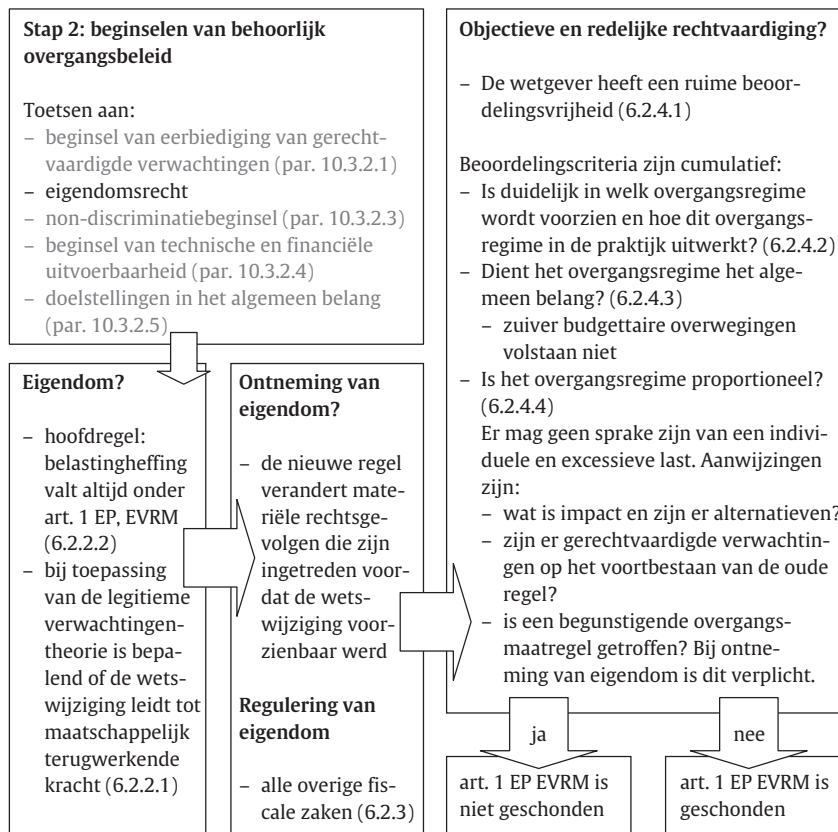
10.3.2.2 Bescherming van het eigendomsrecht

Het tweede beginsel waaraan bij belastende wetswijzigingen moet worden getoetst, is het beginsel van overeenstemming met hogere regelgeving. Dit beginsel valt uiteen in twee onderdelen: bescherming van het eigendomsrecht en het non-discriminatiebeginsel.

De bescherming van het eigendomsrecht is verwoord in art. 1 EP EVRM. De rol van art. 1 EP EVRM bij het beoordelen van fiscale overgangssituaties heb ik uitgewerkt in par. 6.2. Het eigendomsrecht speelt slechts een rol bij de beoordeling van belastende wetswijzigingen. Gelet op de stand van de jurisprudentie van het EHRM concludeer ik in algemene zin dat een schending van art. 1 EP EVRM alleen aan de orde kan zijn als de beoogde werkingsregel leidt tot materieel of maatschappelijk terugwerkende kracht dan wel ingrijpt in voldongen

feiten of afgeronde rechtstoestanden. Naleving van art. 1 EP EVRM is voorts bij de rechter afdwingbaar.

Schematisch weergegeven verloopt de toetsing aan de bescherming van het eigendomsrecht als volgt:



Als een schending van art. 1 EP EVRM aan de orde kan zijn, moet strikt genomen eerst de vraag worden beantwoord of sprake is van eigendom. In par. 6.2.2.2 concludeerde ik evenwel dat belastingheffing altijd binnen het bereik van art. 1 EP EVRM valt.

Vervolgens komt de vraag aan de orde of de inbreuk op het eigendom de vorm heeft van ontneming of regulering. In fiscale overgangssituaties lijkt alleen sprake te kunnen zijn van ontneming van eigendom als de nieuwe regel materiële rechtsgevolgen verandert die reeds zijn ingetreden vóórdat de wetswijziging voorzienbaar werd. In alle overige situaties zal het EHRM naar verwachting dan ook de reguleringsregel toepassen.

Ongeacht of de ontnemings- of de reguleringsregel van toepassing is, moet er een objectieve en redelijke rechtvaardiging zijn voor de inbreuk die de wer-

kingsregel maakt. Bij de beoordeling hiervan spelen drie criteria een rol, namelijk:

1. is duidelijk welke werkingsregel wordt getroffen en hoe die werkingsregel in een concrete situatie uitwerkt?;
2. dient de werkingsregel het algemeen belang?; en
3. wordt het proportionaliteitsbeginsel nageleefd?

Bij de toetsing aan deze criteria komt de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toe. Deze ruime beoordelingsvrijheid leidt in de praktijk ertoe dat een beroep op het eigendomsrecht in fiscale overgangssituaties slechts een zeer geringe kans van slagen heeft.

Met betrekking tot de vraag of de werkingsregel het algemeen belang dient, heb ik geconcludeerd dat het EHRM het door de lidstaat aangevoerde doel in de regel accepteert, tenzij de beoordeling van de nationale wetgever kennelijk zonder enige redelijke grond is. Alleen ten aanzien van zuiver budgettaire redenen staat vast dat zij niet als rechtvaardiging kunnen dienen.

Bij de toepassing van het proportionaliteitsbeginsel spelen drie aspecten een rol. Ten eerste moet de 'impact' van een werkingsregel worden beoordeeld. De impact van terugwerkende kracht en onmiddellijke werking, met als gevolg maatschappelijk of materieel terugwerkende kracht, vindt het EHRM in beginsel toelaatbaar als geen sprake is van een uitzonderlijke last (*M.A. e.a.*). Dit is anders als eerder is geconcludeerd dat sprake is van ontneming van eigendom. In geval van ontneming van eigendom vindt het EHRM de gekozen werkingsregel naar verwachting disproportioneel als niet in een aanvullende overgangsmaatregel wordt voorzien.

Ten tweede betreft het EHRM in zijn afweging of belastingplichtigen mochten verwachten dat de oude regel zou blijven voortbestaan. In zijn rechtspraak achtte het EHRM in dit verband bijvoorbeeld de veranderlijkheid van een regel van belang. De voorzienbaarheid van een wetswijziging lijkt voor het EHRM een belangrijke graadmeter te zijn voor het beoordelen van de toelaatbaarheid van terugwerkende kracht (*National & Provincial Building Society, A, B, C, D* (ECRM) *M.A. e.a.*). Bij gebrek aan van het EHRM afkomstige algemene regels concludeer ik voornamelijk dat het EHRM terugwerkende kracht tot het moment van voorzienbaar worden van een wetswijziging aanvaardbaar vindt.

Ten derde is bij de toetsing aan het proportionaliteitsbeginsel van belang of de wetgever voor de inmenging in het eigendom compensatie heeft geboden. Binnen de reikwijdte van dit onderzoek komt compensatie tot uiting in de vorm van overgangsmaatregelen. Als de ontnemingsregel van toepassing is, is de wetgever verplicht een overgangsmaatregel te treffen (*Pressos Compania Naviera SA*). Bij ontneming van eigendom zorgt een overgangsmaatregel er aldus voor dat belastingplichtigen niet met een buitensporige last worden geconfronteerd.

10.3.2.3 *Non-discriminatiebeginsel*

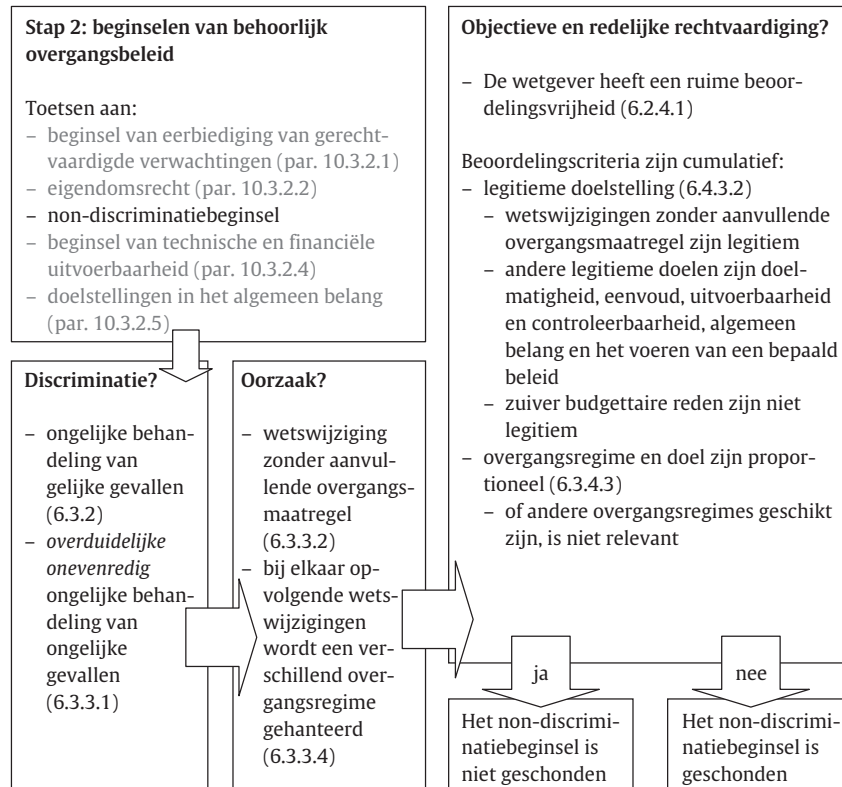
Het tweede onderdeel van het beginsel van overeenstemming met hogere regelgeving is het non-discriminatiebeginsel. Ook de naleving van dit beginsel is juridisch afdwingbaar. In par. 6.3 heb ik de rol die het non-discriminatiebeginsel speelt bij de vorming van overangsrecht uitgewerkt.

Met betrekking tot de keuze voor een bepaalde werkingsregel is deze rol beperkt. Als bij een wetswijziging slechts in een werkingsregel wordt voorzien en dus geen aanvullende overangmaatregel wordt getroffen, kan schending van het non-discriminatiebeginsel alleen aan de orde zijn als de desbetreffende regel behoort tot de winstsfeer. In par. 6.3.4.2 concludeerde ik immers dat het veranderen van een regel met terugwerkende kracht, onmiddellijke werking of uitgestelde werking niet leidt tot verboden discriminatie. Alleen als de te veranderen regel behoort tot de winstsfeer en de wetgever bij de voorgaande aanpassing van de regel wel in een overangmaatregel heeft voorzien, kan een schending van het non-discriminatiebeginsel aan de orde zijn. Als de wetswijziging ook betrekking heeft op belastingplichtigen met een gebroken boekjaar, kunnen belastingplichtigen met een kalenderboekjaar en belastingplichtigen met een gebroken boekjaar namelijk ongelijk worden behandeld (par. 6.3.3.4). Een ongelijke behandeling is dan bijvoorbeeld aan de orde in geval de voorgaande wetswijziging voor het eerst van toepassing werd op boekjaren die na een bepaalde datum aanvingen (eerbiedigende werking) en de eerstvolgende wetswijziging met onmiddellijke werking van toepassing wordt.

Als gelijke gevallen ongelijk of ongelijke gevallen onevenredig ongelijk worden behandeld, moet daarvoor een objectieve rechtvaardiging zijn. Een objectieve rechtvaardiging is aanwezig indien aan het overangsregime een legitieme doelstelling ten grondslag ligt en een redelijke mate van proportionaliteit tussen het middel en het beoogde doel aanwezig is. Bij de beoordeling of sprake is van een objectieve rechtvaardiging heeft de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid.

In de jurisprudentie zijn doelmatigheid, eenvoud, uitvoerbaarheid en controleerbaarheid als legitieme doelstellingen geaccepteerd. Zuiver budgettaire redenen leveren in ieder geval geen rechtvaardigingsgrond op voor discriminatie. In algemene zin concludeer ik dat als de wetgever een rechtvaardigingsgrond aanvoert die deel uitmaakt van een samenhangend geheel van beginselen die leiden tot een behoorlijk overangsbeleid, die keuze valt binnen de beoordelingsvrijheid van de wetgever. Aan het proportionaliteitsbeginsel in enge zin wordt niet voldaan indien het overangsregime niet in verhouding staat tot de aan dat regime ten grondslag liggende doelstelling. Niet van doorslaggevend belang is of een minder belastend overangsregime mogelijk was geweest waarmee dezelfde legitieme doelstelling wordt gehaald. Ik concludeer dat als de wetgever bij het vaststellen van een overangsregime opereert binnen de beginselen van behoorlijk overangsbeleid geen sprake zou mogen zijn van verboden discriminatie.

Schematisch weergegeven verloopt de toetsing van een werkingsregel aan het non-discriminatiebeginsel als volgt:



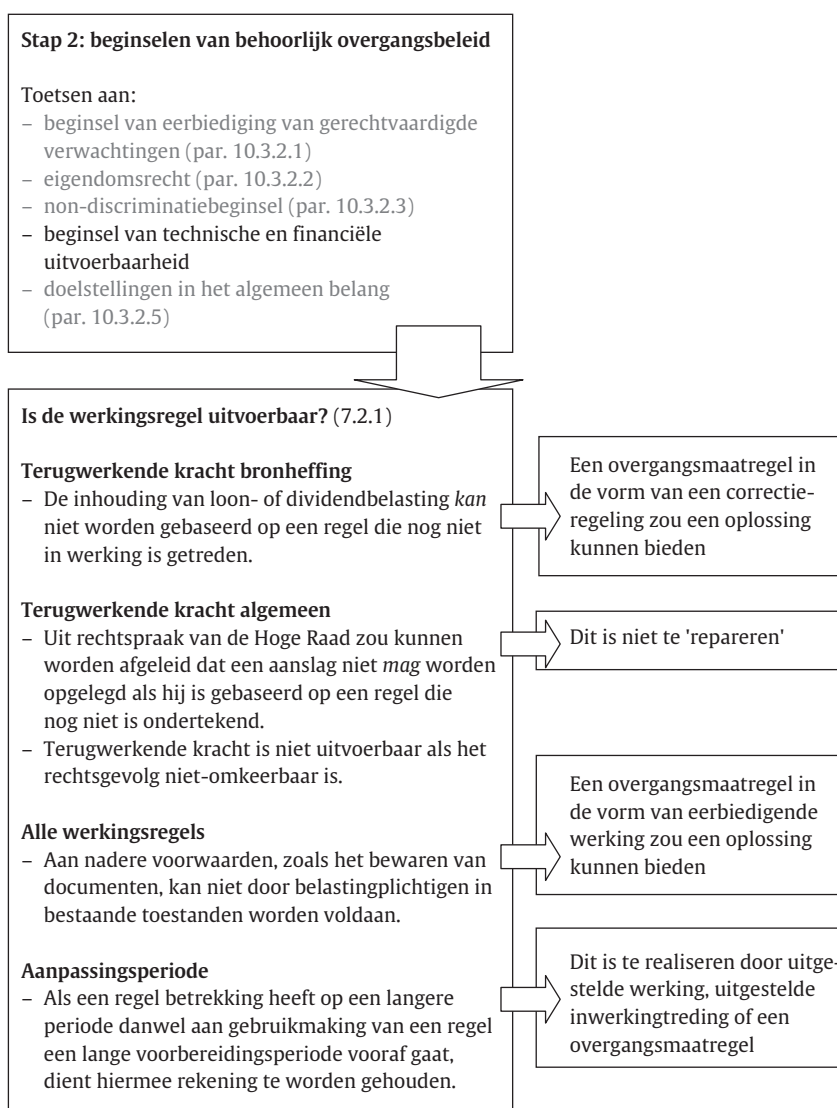
10.3.2.4 Beginsel van technische en financiële uitvoerbaarheid

Het beginsel van technische en financiële uitvoerbaarheid heb ik uitgewerkt in hfdst. 7.

Het eerste deelaspect is technische uitvoerbaarheid. In par. 7.2 concludeerde ik ten eerste dat de werkingsregel terugwerkende kracht niet uitvoerbaar is indien met terugwerkende kracht aanpassingen in een bronheffing worden aangebracht of aanpassingen in een regel worden aangebracht waarvan de materiële rechtsgevolgen naar hun aard niet-omkeerbaar zijn. Als regels worden aangepast die deel uitmaken van een bronheffing of waarvan de materiële rechtsgevolgen niet ongedaan kunnen worden gemaakt, dient daarom niet te worden gekozen voor de werkingsregel terugwerkende kracht. In de eerstgenoemde situatie kan binnen de sfeer van de overgangsmaatregelen terugwerkende kracht wel worden bewerkstelligd door het treffen van een correctieregeling.

Met betrekking tot de uitvoerbaarheid van een werkingsregel concludeerde ik ten tweede dat voor bestaande toestanden geen nadere voorwaarden ten aanzien van het verleden kunnen worden gesteld, zoals het bewaren van bepaalde documenten.

Ten derde is van belang dat bij de keuze voor een werkingsregel rekening wordt gehouden met de aanpassingsperiode die belastingplichtigen nodig kunnen hebben. In geval van een lange aanpassingsperiode is – binnen de sfeer van de werkingsregels – uitgestelde werking daarom het meest geschikt. Het volgende overzicht bevat een samenvatting van mijn bevindingen ten aanzien van de technische uitvoerbaarheid van een werkingsregel:



De uitvoeringskosten voor de overheid spelen bij de keuze voor een werkingsregel slechts een beperkte rol, omdat deze kosten in mijn visie voor de verschillende werkingsregels niet veel zullen verschillen. Als ten gevolge van een wetswijziging waarderingsproblemen dreigen te ontstaan, is het uit oogpunt van financiële uitvoerbaarheid aanbevelenswaardig om in aanvulling op de werkingsregel een waarderingsmaatregel te treffen.

10.3.2.5 Doelstelling in het algemeen belang

De vraag of aan een werkingsregel een doelstelling ten grondslag ligt die het algemeen belang dient, is een van de onderdelen van het evenredigheidsbeginsel. Het evenredigheidsbeginsel als techniek om te beoordelen of sprake is van een schending van het non-discriminatiebeginsel of het eigendomsrecht heb ik uitgewerkt in hfdst. 6. Het evenredigheidsbeginsel als zelfstandig rechtsbeginsel zoals ik dat heb uitgewerkt in hfdst. 8 heeft binnen een beoordelingskader voor fiscaal overgangsbeleid twee functies:

1. het wegen van alternatieve overgangsregimes;
2. het beoordelen van een doelstelling die het algemeen belang dient, doch niet rechtstreeks voortvloeit uit de beginselen van behoorlijk wettelijk overgangsbeleid.

De eerste functie speelt bij het beoordelen van de toelaatbaarheid van de gevolgen van werking geen rol, aangezien die functie betrekking heeft op het wegen van overgangsregimes in hun totaliteit, dus werkingsregels al dan niet aangevuld met één of meer overgangsmaatregelen. De eerste functie komt daarom aan de orde in par. 10.6.

De tweede functie biedt de wetgever de mogelijkheid om andere of aanvullende doelstellingen aan een overgangsregime ten grondslag te laten liggen dan voortvloeien uit de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid. Op grond van het evenredigheidsbeginsel is echter wel vereist dat de doelstelling het algemeen belang dient en de werkingsregel vervolgens niet leidt tot een buitenproportionele last.

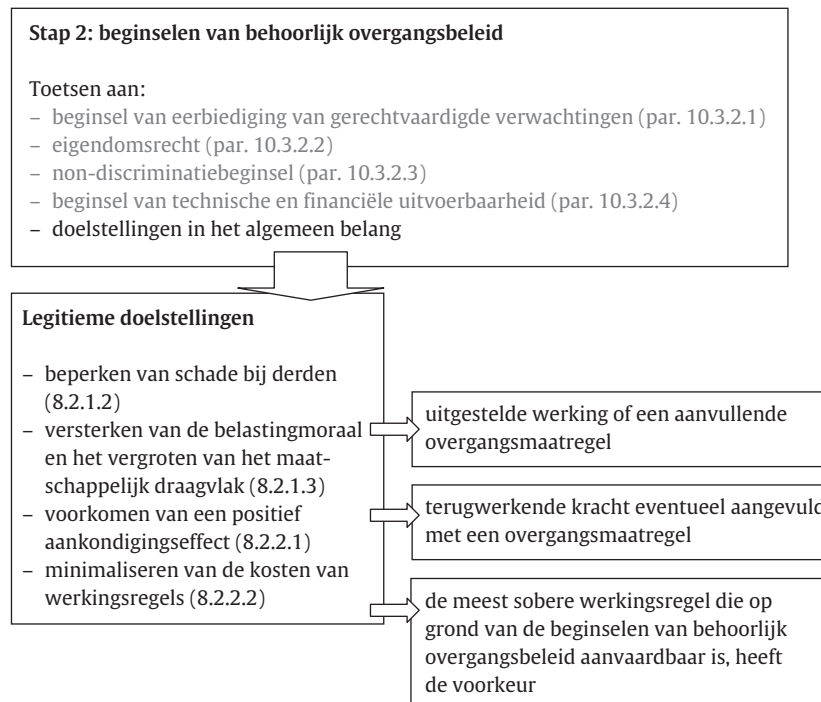
In hfdst. 8 heb ik een aantal doelstellingen behandeld die de wetgever zou kunnen nastreven als een belastende wetswijziging wordt doorgevoerd. Het gaat hierbij enerzijds om sociale, economische en politieke doelstellingen en anderzijds om budgettaire doelstellingen.

Uit jurisprudentie van het EHRM blijkt dat het nastreven van sociale, economische en politieke doelstellingen in het algemeen belang kan zijn (par. 8.2.1). Voorbeelden van doelstellingen die tot deze eerste categorie behoren, zijn het beperken van schade die derden kunnen ondervinden van een wetswijziging, het versterken van de belastingmoraal en het vergroten van het maatschappelijk draagvlak voor een wetswijziging. Het versterken van de belastingmoraal houdt in dit verband in dat als vaststaat dat een regeling oneigenlijk wordt

gebruikt, de wetgever consequent dient te handelen, in die zin dat gebruikmaking van de regeling vanaf het voorzienbaar worden van de wetswijziging niet meer mogelijk is (par. 5.7.1.2). Een consequent overgangsbeleid versterkt de belastingmoraal. Ter versterking van de belastingmoraal en het vergroten van het maatschappelijk draagvlak voor een wetswijziging is ook van belang dat de wetgever zichtbaar maakt dat aan het beoogde overgangsregime een rechtvaardigingsgrond ten grondslag ligt.

Met budgettaire redenen mag de wetgever mijns inziens onder twee omstandigheden rekening houden. Ten eerste mag de wetgever maatregelen treffen om een positief aankondigingseffect te voorkomen. Ten tweede mag hij de kosten van een werkingsregel binnen de randvoorwaarden van de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid minimaliseren. Een positief aankondigingseffect houdt in dat belastingplichtigen na het voorzienbaar worden van een wetswijziging maatregelen treffen om nog van de geldende – gunstigere – rechtsregel gebruik te kunnen maken alvorens deze wordt aangepast of afgeschaft. Als de wetgever een positief aankondigingseffect wil voorkomen dient op het niveau van de werkingsregel voorrang te worden gegeven aan het algemeen belang en mag in beginsel geen gewicht worden toegekend aan bijvoorbeeld de aanwezigheid van gerechtvaardigde verwachtingen. Hierop kan echter een uitzondering nodig zijn als op het moment van aanvang van de werking van de nieuwe regel gerechtvaardigde verwachtingen bestaan. Het niet-respecteren van die verwachtingen zou kunnen leiden tot een buitenproportionele last voor belastingplichtigen.

De kosten van een werkingsregel kunnen worden geminimaliseerd door op het niveau van de werkingsregel geen gunstiger werkingsregel te treffen dan op grond van de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid gewenst is. In het volgende overzicht geef ik mijn bevindingen schematisch weer:



Als de doelstellingen van een overgangsregime vaststaan, moet worden beoordeeld welk overgangsregime geschikt is om deze doelstellingen te realiseren. Een beoordeling van de geschiktheid kan in beginsel niet plaatsvinden op het niveau van de werkingsregel. Naast een overgangsregime dat slechts bestaat uit een werkingsregel kan immers ook een overgangsregime dat zowel uit een werkingsregel als een overgangsmaatregel bestaat geschikt zijn. In deze fase van het beoordelingskader dient een beoordeling van de geschiktheid dan ook te worden beperkt tot het vaststellen van werkingsregels die al dan niet aangevuld met een overgangsmaatregel geschikt zijn om een doelstelling te bereiken.

10.3.3 Een beoordelingskader voor begunstigende wetswijzigingen

Bij begunstigende wetswijzigingen stellen de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid veel minder eisen aan het overgangsregime. Belastingplichtigen ondervinden immers geen nadeel van de wetswijziging, waardoor het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen en de bescherming van het eigendomsrecht geen rol spelen. Alleen het non-discriminatiebeginsel, het beginsel van technische en financiële uitvoerbaarheid en doelstellingen in het algemeen belang, als onderdeel van het evenredigheidsbeginsel, spelen een rol bij de totstandkoming van overgangsrecht voor begunstigende wetswijzigingen. Het onderstaande schema geeft dit weer:

Begunstigende wetswijziging



De drie beginselen waaraan bij een begunstigende wetswijziging in stap 2 moet worden getoetst, werk ik hierna – waar nodig – kort uit.

10.3.3.1 *Non-discriminatiebeginsel*

De rol die het non-discriminatiebeginsel speelt bij het beoordelen van een werkingsregel indien een begunstigende wetswijziging wordt doorgevoerd, is gelijk aan die bij de invoering van een belastende wetswijziging. Ik verwijs daarom naar par. 10.3.2.3 en het aldaar opgenomen schema.

10.3.3.2 *Technische en financiële uitvoerbaarheid*

De toelaatbaarheid van een werkingsregel op grond van het beginsel van technische en financiële uitvoerbaarheid heb ik voor belastende wetswijzigingen uitgewerkt in par. 10.3.2.4. De rol van de criteria van technische en financiële uitvoerbaarheid is bij begunstigende wetswijzigingen gelijk aan de rol die deze criteria spelen bij belastende wetswijzigingen. Ik volsta daarom met een verwijzing naar par. 10.3.2.4.

10.3.3.3 *Doelstelling in het algemeen belang*

Met betrekking tot belastende wetswijzigingen heb ik de rol van het evenredigheidsbeginsel voor wat betreft de beoordeling van de werkingsregel behandeld in par. 10.3.2.5. De rol is beperkt tot het beoordelen van een doelstelling die het algemeen belang dient, maar die niet rechtstreeks voortvloeit uit de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid. Bij de invoering van een begunstigende

wetswijziging speelt het evenredigheidsbeginsel een gelijke rol; alleen luiden de doelstellingen die de wetgever zou willen nastreven anders.

Binnen de categorie van sociale, economische of politieke doelstellingen zou de wetgever zich ten doel kunnen stellen een negatief aankondigingseffect te voorkomen. Een negatief aankondigingseffect houdt in dat belastingplichtigen geneigd zijn om handelingen uit te stellen tot de begunstigende wetswijziging in werking is getreden. De werkingsregel terugwerkende kracht kan zo immobilisme voorkomen. In par. 8.2.1.1 heb ik evenwel erop gewezen dat vóór het inwerkingtredingsmoment vaak nog onzeker is of de nieuwe regel wordt ingevoerd en zo ja, hoe deze komt te luiden. In die periode kan immers nog geen beroep op de nieuwe regel worden gedaan en de inhoud van de nieuwe regel staat tot aanneming door de Eerste Kamer nog niet vast. Ik concludeer dat immobilisme alleen door terugwerkende kracht kan worden voorkomen als de wetgever optimale zekerheid verschaft. Optimale zekerheid kan worden gerealiseerd door de formele beginselen van behoorlijk overgangsbeleid na te leven.

Evenals bij belastende wetswijzigingen, kunnen de kosten van een werkingsregel worden geminimaliseerd door op het niveau van de werkingsregel geen gunstiger werkingsregel te treffen dan op grond van de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid gewenst is. Een begunstigende wetswijziging dient daarom in beginsel met onmiddellijke werking te worden ingevoerd, tenzij op grond van technische of financiële uitvoerbaarheid, het non-discriminatiebeginsel of uit oogpunt van algemeen belang een gunstiger overgangsregime gewenst is. Gelet op de doelstelling van een regeling kan in bepaalde gevallen overigens ook een belastende overgangsmaatregel gewenst zijn. In het volgende overzicht geef ik mijn bevinden overzichtelijk weer:



10.4 Stap 3: Welke overgangsmaatregelen zijn geschikt om de ongewenste gevolgen van werking weg te nemen?

In stap 1 van dit beoordelingskader is vastgesteld wat de gevolgen zijn van werking van een nieuwe regel als deze met terugwerkende kracht, onmiddellijke werking of uitgestelde werking wordt ingevoerd. Daarbij heb ik vastgesteld dat deze werkingsregels kunnen leiden tot:

1. een ingrijpen in voldongen feiten of afgeronde toestanden;
2. materieel terugwerkende kracht, en/of
3. maatschappelijk terugwerkende kracht.

In par. 10.2 heb ik deze gevolgen beschreven. Bij de beschrijving heb ik steeds een stroomschema opgenomen aan de hand waarvan kan worden vastgesteld of een bepaalde wetswijziging leidt tot een of meer van de gevolgen.

In stap 2 heb ik vervolgens uitgewerkt hoe in een concrete situatie kan worden beoordeeld of een werkingsregel op grond van de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid toelaatbaar is. Daarbij heb ik onderscheid gemaakt tussen belastende (par. 10.3.2) en begunstigende (par. 10.3.3) wetswijzigingen. Bij begunstigende wetswijzigingen spelen de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid namelijk een beperktere rol.

Als onder stap 2 is geconcludeerd dat de beoogde werkingsregel niet toelaatbaar of onwenselijk is, moet worden afgewogen of in een alternatieve werkingsregel wordt voorzien of dat een overgangsmaatregel wordt getroffen. Om te beoordelen of een alternatieve werkingsregel wel toelaatbaar is, moet stap 2 opnieuw worden doorlopen.

Het treffen van een overgangsmaatregel kan op grond van verschillende beginselen gewenst zijn. Als een werkingsregel leidt tot materieel of maatschappelijk terugwerkende kracht of ingrijpt in voldongen feiten of afgeronde toestanden zal op grond van het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen en eventueel op grond van bescherming van het eigendomsrecht een aanvullende overgangsmaatregel gewenst zijn. In de volgende tabel geef ik aan in hoeverre een overgangsmaatregel geschikt is om de genoemde gevolgen van werking weg te nemen.

	voorkomt dat een regel ingrijpt in voldongen feiten en afgeronde toestanden	voorkomt materieel terugwer- kende kracht	voorkomt maatschap- pelijk terug- werkende kracht	kan de over- gangsmaatregel als een begun- stigende en/ of belastende overgangsmaat- regel functione- ren?	par.
eerbiedigende werking	+	+	+	beiden	3.4
afbouwregeling	±	±	±	begunstigend	3.5
bevroezing	±	+	±	begunstigend	3.6
ingroeiregeling	±	±	±	begunstigend	3.7
compartimenteren	–	+	±	beiden	3.8
correctieregeling	±*	±*	±*	beiden	3.9
keuzeregeling	+**	+**	+**	begunstigend	3.10
waarderingsmaatregel	–	+	±	beiden	3.11
fictiebepaling	–	+	+	beiden	3.12

+ = geheel

± = gedeeltelijk

– = nee

* als belastende overgangsmaatregel grijpt zij juist in in voldongen feiten en afgeronde toestanden en kan zij dientengevolge materieel of maatschappelijk terugwerkende kracht veroorzaken; als begunstigende overgangsmaatregel 'corrigeert' zij een ingrijpen in voldongen feiten en afgeronde toestanden en kan zij materieel en maatschappelijk terugwerkende kracht voorkomen.

** indien belastingplichtigen kiezen voor toepassing van de oude regel

Ook de andere beginselen van behoorlijk overgangsbeleid kunnen evenwel het treffen van een overgangsmaatregel wenselijk maken, ongeacht of een regel leidt tot materieel of maatschappelijk terugwerkende kracht of ingrijpt in voldongen feiten of afgeronde toestanden. Op grond van het beginsel van technische en financiële uitvoerbaarheid ligt het treffen van een correctieregeling voor de hand in de situatie dat terugwerkende kracht onuitvoerbaar is en het rechtsgevolg naar zijn aard niet-omkeerbaar is. Het ne-bis-in-idembeginsel vraagt om een compartimenteringsregel. Voor deze situaties waarin een overgangsmaatregel gewenst kan zijn, valt niet op voorhand aan te geven welke overgangsmaatregel daarvoor geschikt is. Om die reden vermeld ik in het volgende schema alleen of een bepaald beginsel van behoorlijk overgangsbeleid aanleiding kan zijn voor het treffen van een belastende of begunstigende overgangsmaatregel.

Reden	Belastende wetswijziging	Begunstigende wetswijziging	Belastende en/of begunstigde overgangsmaatregel
beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen	+	-	begunstigend
eigendomsrecht	+	-	begunstigend
non-discriminatiebeginsel	+	+	begunstigend of belastend
beginsel van technische uitvoerbaarheid	+	+	begunstigend of belastend
legitieme doelstelling	+	+	begunstigend of belastend

10.5 Stap 4: Welke overgangsmaatregel is het meest gewenst?

Uit par. 10.4 volgt dat in beginsel steeds verschillende overgangsmaatregelen geschikt zijn om de ongewenste gevolgen van werking weg te nemen of te beperken. Het antwoord op de vraag welke overgangsmaatregel in een bepaalde overgangssituatie het meest gewenst is, wordt gestuurd door de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid. Deze beginselen maken inzichtelijk welke belangen een rol spelen. Indien deze belangen vervolgens in belangrijkheid worden gerangschikt, wordt duidelijker welke overgangsmaatregel het meest gewenst is.

Als bijvoorbeeld bij een belastende wetswijziging door het parlement veel waarde wordt gehecht aan het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen zal een overgangsmaatregel in de vorm van eerbiedigende werking volgens de Tweede Kamer gewenst zijn. Indien daarentegen door de staatssecretaris van Financiën meer gewicht wordt toegekend aan het gelijkheidsbeginsel zal in het wetsvoorstel waarschijnlijk niet zijn voorzien in een overgangsmaatregel in de vorm van eerbiedigende werking omdat deze overgangsmaatregel tot de grootste mate van onderscheid leidt.

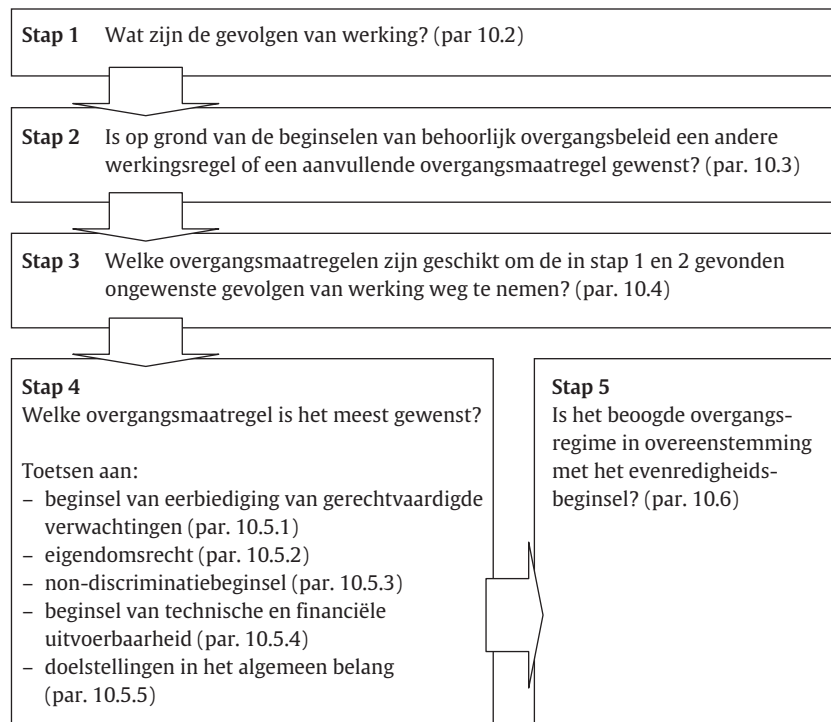
Het wegen van de verschillende belangen wordt uiteindelijk gedaan door politici. Naast de door mij geformuleerde beginselen van behoorlijk overgangsbeleid zullen zij daarbij ook budgettaire belangen in de afweging betrekken. Zoals aangegeven in par. 1.2.3, betrek ik deze zuiver budgettaire afweging niet in mijn beoordelingskader. Het hierna te schetsen beoordelingskader is dan ook louter gebaseerd op de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid.

Hierna ga ik nader in op de rol die de verschillende beginselen van behoorlijk overgangsbeleid spelen bij de keuze voor een overgangsmaatregel. Mijn bevindingen zal ik regelmatig ook schematisch weergeven. Bij de analyse van elk beginsel maak ik onderscheid tussen *begunstigende* en *belastende overgangsmaatregelen*. In een aantal situaties heb ik aangegeven dat het beginsel niet

van toepassing is. De eerste reden hiervoor is dat een aantal beginselen slechts voor één categorie overgangsmaatregelen van belang is. Een andere reden is dat een aantal overgangsmaatregelen niet als belastende overgangsmaatregel kan functioneren. Een keuzeregeling is bijvoorbeeld per definitie een begunstigende overgangsmaatregel (par. 3.10). Gelet op de beoordelingscriteria die bij begunstigende wetswijzigingen van belang zijn (par. 10.3.3) zal niet zo snel in een afbouw-, bevrozings- of ingroeiregeling worden voorzien.

Schematisch weergegeven is de rol van de hierna uit te werken stap 4 als volgt:

Belastende of begunstigende wetswijziging



10.5.1 *Beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen*

Het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen speelt in de sfeer van de overgangsmaatregelen in beginsel alleen een rol bij belastende wetswijzigingen. Zij zal er dan toe leiden dat in aanvulling op de werkingsregel een begunstigende overgangsmaatregel wordt getroffen.

Als in een voor belastingplichtigen belastende overgangsmaatregel wordt voorzien, zal dat meestal op grond van andere beginselen van behoorlijk overgangsbeleid geschieden. Indien immers gerechtvaardigde verwachtingen op het

voortbestaan van de oude regel aanwezig zijn, zal het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen altijd verlangen dat deze verwachtingen door middel van een begunstigende overgangsmaatregel worden geëerbiedigd. Het is evenwel niet ondenkbaar dat een wetswijziging op zich niet leidt tot een schending van het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen, doch dat de wetgever bij deze wetswijziging een belastende overgangsmaatregel treft die wél leidt tot een schending van dit beginsel. In dat geval moet ook de overgangsmaatregel worden onderworpen aan een toets aan dit beginsel. De vraag in hoeverre een overgangsmaatregel geschikt is om verwachtingen te eerbiedigen, is dan niet toereikend. Voor de toets van een overgangsmaatregel aan het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen verwijs ik naar par. 10.3.2.1.

Het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen valt uiteen in zes deelvragen:

1. Is er sprake van schade volgens het schadecriterium?
2. Leidt het criterium stimulerings- en ontmoedigingsmaatregelen tot de aanwezigheid van een gerechtvaardigde verwachting?
3. Leidt het criterium van verwachtingen ontleend aan de rechtsregel tot de aanwezigheid van een gerechtvaardigde verwachting?
4. Leidt het criterium van de onduidelijke rechtstoestand tot de aanwezigheid van een gerechtvaardigde verwachting?
5. Spelen er andere factoren die van invloed zijn op de gerechtvaardigheid van verwachtingen?
6. Wanneer is de wetswijziging geheel of gedeeltelijk voorzienbaar geworden?

Voor de keuze van een werkingsregel heb ik deze vragen uitgewerkt in par. 10.3.2.1.

In par. 10.3.2.1 concludeerde ik al dat als de eerste vraag ontkennend moet worden beantwoord, eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen niet op haar plaats is. Bij een bevestigend antwoord, behoeft naar mijn mening voor de keuze van een werkingsregel noch voor de keuze van een overgangsmaatregel te worden vastgesteld wat de exacte omvang van de schade is. Overgangsmaatregelen compenseren de belastingplichtige immers niet in absolute bedragen, doch zorgen er bijvoorbeeld voor dat de oude regel van toepassing blijft, of dat de nieuwe regel slechts gedeeltelijk van toepassing wordt. Als sprake is van schade en in stap 2 is geconcludeerd dat een aanvullende overgangsmaatregel gewenst is, is niet van belang wat het schadebedrag is, maar moet worden vastgesteld over hoeveel jaren de schade zich zal uitstrekken en of de schade na verloop van tijd afneemt. Aan de hand van deze gegevens kan de gewenste looptijd van een overgangsmaatregel worden bepaald en kan worden vastgesteld of de compensatie na verloop van tijd mag afnemen of dat deze in de tijd gelijk

moet blijven. Overgangsmaatregelen die in afnemende mate compenseren zijn de afbouwregeling en de ingroeiregeling.

Vraag 2 t/m 5 geven in beginsel slechts de intensiteit van de gerechtvaardigde verwachtingen aan. De intensiteit van een verwachting is niet uit te drukken in een percentage. Om die reden is het naar mijn mening niet mogelijk een strikte indeling te maken van de mate waarin gerechtvaardigde verwachtingen worden aangetast en de overgangsmaatregel die die aantasting zou kunnen repareren. Voor de keuze van een overgangsmaatregel moet wel steeds worden vastgesteld of hij de belastingplichtige geheel of gedeeltelijk moet compenseren voor het niet-uitkomen van zijn verwachtingen. Alleen eerbiedigende werking, keuzeregelingen en fictiebepalingen kunnen er namelijk voor zorgen dat gerechtvaardigde verwachtingen volledig worden geëerbiedigd. Deze conclusie volgt uit stap 3, waaronder ik concludeerde dat maatschappelijk terugwerkende kracht slechts kan worden voorkomen door toepassing van een overgangsmaatregel in de vorm van eerbiedigende werking, een keuzeregeling of een fictiebepaling. Met name als volledige compensatie gewenst is, ligt het voor de hand om – indien mogelijk – een overgangsmaatregel te kiezen die is gebaseerd op de oude regel.

In par. 5.4 heb ik met betrekking tot vraag 3 voor twee specifieke situaties uiteengezet dat standaard een overgangsmaatregel zou moeten worden getroffen. Het gaat hier enerzijds om beschikkingen die voor een vastgestelde periode zijn afgegeven en anderzijds om de toepassing van de compartimenteringsleer als een aanpassing in de sfeer van de deelnemingsvrijstelling wordt aangebracht. Bij wetswijzigingen die gevolgen hebben voor reeds afgegeven beschikkingen is het wenselijk dat de wetgever een overgangsmaatregel treft op grond waarvan 'oude' beschikkingen worden omgevormd tot 'nieuwe' beschikkingen (par. 5.4.1, c). Bij wetswijzigingen in de sfeer van de deelnemingsvrijstelling gaan belastingplichtigen in beginsel ervan uit dat de compartimenteringsleer van toepassing is (par. 5.4.2). Op grond van het beginsel dat overgangsmaatregelen realiseerbaar moeten zijn, dient de toepassing van de compartimenteringsleer in een materiële overgangsbepaling te worden verankerd (par. 9.4.1).

Vanaf het moment dat een wetswijziging volledig voorzienbaar is geworden, kunnen géén gerechtvaardigde verwachtingen meer ontstaan. Een overgangsmaatregel hoeft daarom alleen van toepassing te zijn op toestanden die op het moment van voorzienbaar worden bestaan.

De volgende tabel laat zien in hoeverre een bepaalde overgangsmaatregel ervoor kan zorgen dat gerechtvaardigde verwachtingen worden geëerbiedigd:

beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen		
	begunstigende overgangsmaatregel	belastende overgangsmaatregel
Eerbiedigende werking	+	nvt
Afbouwregeling	±	nvt
Bevriezing	±	nvt
Ingroeiregeling	±	nvt
Compartimenteren	±	nvt
Correctieregeling	±	nvt
Keuzeregeling	+	nvt
Waarderingsmaatregel	±	nvt
Fictiebepaling	+	nvt

10.5.2 Bescherming van het eigendomsrecht

Ook het eigendomsrecht speelt alleen een rol bij belastende wetswijzigingen. Als art. 1 EP EVRM dreigt te worden geschonden, moet worden beoordeeld welke begunstigende overgangsmaatregel het meest geschikt is om die schending te voorkomen. In beginsel kan hierbij de tabel die ik in par. 10.5.1 gaf overeenkomstig worden toegepast. Ik merk hierbij echter op dat ten opzichte van het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen bij een toetsing aan het eigendomsrecht een begunstigende overgangsmaatregel in veel gevallen eerder afdoende zal zijn. In de sfeer van het eigendomsrecht heeft de wetgever namelijk een ruime beoordelingsvrijheid. Voorts is het treffen van een overgangsmaatregel alleen bij ontneming van eigendom verplicht. In zijn algemeenheid is een inbreuk op eigendom al gerechtvaardigd als daarvoor een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat.

Evenals ik vermeldde in par. 10.5.1 ten aanzien van het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen, is het niet ondenkbaar dat een belastende overgangsmaatregel op zich leidt tot een schending van het eigendomsrecht. Een correctieregeling kan bijvoorbeeld leiden tot een schending van het eigendomsrecht omdat zij de rechtsgevolgen van voldongen feiten of afgeronde toestanden kan veranderen. In dat geval moet niet worden beoordeeld welke overgangsmaatregel geschikt is om de ongewenste gevolgen van een werkingsregel weg te nemen, maar moet de overgangsmaatregel zelf aan een toets aan art. 1 EP EVRM worden onderworpen. Aan deze toets besteed ik hier geen aandacht, ik verwijs hiervoor naar par. 10.3.2.2.

10.5.3 *Non-discriminatiebeginsel*

In par. 10.3.2.3 concludeerde ik dat het non-discriminatiebeginsel bij de beoordeling van een werkingsregel slechts een beperkte rol speelt. Een werkingsregel kan alleen tot schending van het non-discriminatiebeginsel leiden als de te veranderen regel behoort tot de winstsfeer en de wetgever bij de voorgaande aanpassing van de regel in een ander overgangsregime heeft voorzien dan bij de huidige aanpassing is beoogd. Als er geen objectieve rechtvaardiging is voor deze vorm van ongelijkheid, moet in een ander overgangsregime worden voorzien. Het ligt dan het meest voor de hand eenzelfde overgangsmaatregel te treffen als is gebeurd bij de voorgaande wetswijziging.

Bij de keuze van een overgangsmaatregel komt aan het non-discriminatiebeginsel meer betekenis toe. Ten eerste kan een schending van het non-discriminatiebeginsel wederom aan de orde zijn als de wetswijziging een maatregel in de winstsfeer betreft. Ten tweede kan de overgangsmaatregel zelf leiden tot een onevenredig ongelijke behandeling van ongelijke gevallen.

De eerste situatie is ook reeds in par. 10.3.2.3, aan de orde geweest. In die paragraaf werkte ik uit onder welke omstandigheden een werkingsregel kan leiden tot ongelijke behandeling. Het gaat hierbij om de vraag of een wetswijziging onder meer belastingplichtigen met een gebroken boekjaar raakt, en zo ja, of deze belastingplichtigen in dezelfde mate gebruik hebben kunnen maken van de oude regeling. Een ongelijke behandeling is bijvoorbeeld aan de orde als voor belastingplichtigen met een boekjaar dat gelijk is aan een kalenderjaar de nieuwe regel steeds met onmiddellijke werking van toepassing werd, terwijl voor belastingplichtigen met een gebroken boekjaar bij de voorgaande wetswijziging een overgangsmaatregel in de vorm van eerbiedigende werking is getroffen en bij de eerstvolgende wetswijziging in een fictiebepaling in de vorm van tijdsevenredige toerekening wordt voorzien. Ter voorkoming van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen c.q. een onevenredig ongelijke behandeling van ongelijke gevallen is het bij dit soort wetswijzigingen aanbevelenswaardig dat steeds in eenzelfde overgangsregime wordt voorzien. De acceptatiegraad van een overgangsmaatregel als het de toetsing aan het non-discriminatiebeginsel betreft, kan in dit soort situaties niet door middel van een standaardwaardering worden bepaald. In het hierna te geven schema heb ik deze situatie daarom niet verwerkt.

De tweede situatie gaat niet over een vergelijking van overgangsmaatregelen in de tijd, maar heeft betrekking op het direct onderscheid dat dankzij een overgangsmaatregel tussen belastingplichtigen wordt gemaakt. Overgangsmaatregelen zijn immers slechts in specifieke situaties van toepassing, waardoor er belastingplichtigen zullen zijn die niet van de overgangsmaatregel gebruik kunnen maken. De mate van onderscheid hangt af van het soort overgangsmaatregel dat is getroffen. In par. 6.3.3.3 concludeerde ik dat eerbiedigende werking tot de grootste mate van onderscheid leidt, gevolgd door de bevroingsregel

en afbouw- en ingroeiregelingen. Binnen de overige overgangsmatregelen kan mijns inziens geen gradatie worden aangebracht. In het volgende schema geef ik aan of de desbetreffende overgangsmatregel kan leiden tot een schending van het non-discriminatiebeginsel:

	non-discriminatiebeginsel	
	begunstigende overgangsmatregel	belastende overgangsmatregel
Eerbiedigende werking	-	-
Afbouwregeling	±	nvt
Bevriezing	±	nvt
Ingroeiregeling	±	nvt
Compartimenteren	0	0
Correctieregeling	0	0
Keuzeregeling	0	nvt
Waarderingsmaatregel	0	0
Fictiebepaling	0	0

- = mogelijk in strijd met het non-discriminatiebeginsel

± = waarschijnlijk niet in strijd met het non-discriminatiebeginsel

+ = niet in strijd met het non-discriminatiebeginsel

0 = niet op voorhand te bepalen of deze overgangsmatregel leidt tot strijd met het non-discriminatiebeginsel

Als sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen of een onevenredig ongelijke behandeling van ongelijke gevallen dient te worden getoetst of aan de overgangsmatregel een legitieme doelstelling ten grondslag ligt en of de overgangsmatregel in proportie staat tot deze doelstelling. Deze toets heb ik uitgewerkt in par. 10.3.2.3. Hetgeen ik aldaar heb vermeld is hier onverkort van toepassing.

10.5.4 *Beginsel van technische en financiële uitvoerbaarheid*

In par. 10.3.2.4 heb ik samengevat onder welke omstandigheden een werkingsregel slecht uitvoerbaar kan zijn. Hierbij was met name de technische uitvoerbaarheid van belang. Voor een aantal situaties heb ik geconcludeerd dat zij slecht uitvoerbaar zijn. Slechts in één situatie was de slechte uitvoerbaarheid te verhelpen met het treffen van een overgangsmatregel in de vorm van een correctieregeling.

Bij de beoordeling van de uitvoerbaarheid en de uitvoeringskosten van overgangsmatregelen is het onderscheid tussen belastende en begunstigende overgangsmatregelen niet relevant.

De technische uitvoerbaarheid van een overgangsmaatregel is van belang om te voorkomen dat een overgangsmaatregel het onmogelijke vraagt van belastingplichtigen of de belastinginspecteur. In algemene zin heb ik in par. 7.2.2 de volgende aanwijzingen voor uitvoerbaarheid genoemd:

1. de duur van een overgangsmaatregel;
2. de mate waarin de fiscus in de toekomst over informatie beschikt om de toepassing van de overgangsmaatregel te controleren;
3. de mate waarin een overgangsmaatregel tot 'extra productieslagen' in de aanslagregeling leidt;
4. de voorwaarden waaraan moet worden voldaan;
5. verwijzingen naar nimmer tot wet verheven wetteksten;
6. het aantal open normen;
7. het aantal vage termen; en
8. de complexiteit van een regel.

Met betrekking tot aanwijzing 1 merk ik op dat de duur van een overgangsmaatregel door twee factoren kan worden bepaald:

1. de periode waarin belastingplichtigen schade ondervinden van een wetswijziging; en
2. de periode die belastingplichtigen nodig hebben om zich aan te passen aan het nieuwe regime.

Afhankelijk van de situatie dient een overgangsmaatregel in elk geval niet langer van toepassing te zijn dan de 'schadeperiode' of de aanpassingsperiode. Met betrekking tot aanwijzing 4 concludeerde ik dat de voorwaarden waaraan moet worden kunnen leiden tot een toename van de administratieve lasten voor belastingplichtigen. Voor een overgangsregime waaraan veel administratieve lasten zijn verbonden zal er minder draagvlak zijn.

Geen van deze aanwijzingen vormt direct een onderscheidend criterium als het gaat om een keuze uit de in hfdst. 3 behandelde overgangsmaatregelen. Alle aanwijzingen hebben immers betrekking op de inhoud van de materiële overgangsmaatregel. Wel kan worden opgemerkt dat de looptijd van een overgangsmaatregel geen rol speelt bij compartimenteringsregels, correctieregelingen, keuzeregelingen en waarderingsmaatregelen. Voor de overgangsmaatregelen waarbij de looptijd wel een variabele is, komt een beperkte looptijd van een overgangsmaatregel de uitvoerbaarheid ten goede. Ook op grond van het evenredigheidsbeginsel is het wenselijk dat een overgangsmaatregel een beperkte looptijd heeft en een einddatum aan de overgangsmaatregel wordt gesteld.

Gelet op de aard van de overgangsmaatregelen, ben ik van mening dat het risico op moeilijk uitvoerbare overgangsmaatregelen het grootst is in de categorie technische overgangsmaatregelen (waarderingsmaatregel en fictiebepaling). Voor deze categorie wordt de regel uit het oude of nieuwe regime namelijk niet als uitgangspunt genomen, waardoor bij de vormgeving van de overgangsmaatregel in bepaalde situaties meer vrijheid kan bestaan. Overgangsmaatregelen

die direct aansluiten bij het oude of nieuwe regime zullen in de regel makkelijker uitvoerbaar zijn. Ik concludeer dat regels van eerbiedigende werking, compartimenteringsregels en keuzeregelingen in beginsel het makkelijkst uitvoerbaar zullen zijn.⁷ In het volgende schema heb ik mijn bevindingen wat betreft de uitvoerbaarheid van een overgangsmaatregel schematisch weergegeven:

technische uitvoerbaarheid		
	begunstigende of belastende overgangsmaatregel	aanvullende opmerkingen
Eerbiedigende werking	+	looptijd max. schadepriode of aanpassingsperiode
Afbouwregeling	±	looptijd max. schadepriode of aanpassingsperiode
Bevriezing	±	looptijd max. schadepriode of aanpassingsperiode
Ingroeiregeling	±	looptijd max. schadepriode of aanpassingsperiode
Compartimenteren	±	
Correctieregeling	±	
Keuzeregeling	+	
Waarderingsmaatregel	-	
Fictiebepaling	-	looptijd max. schadepriode of aanpassingsperiode en

- = de kans is groter dat deze overgangsmaatregel moeilijk uitvoerbaar is

± = deze overgangsmaatregel is in het algemeen moeilijker uitvoerbaar

+ = deze overgangsmaatregel is in het algemeen makkelijk uitvoerbaar

Op grond van het beginsel van technische en financiële uitvoerbaarheid, dienen ook de uitvoeringskosten van de overheid in het oog te worden gehouden. Met name de hiervoor genoemde criteria 2 en 3 zijn in dit kader van belang. Een moeilijk uitvoerbaar overgangsregime kan evenwel ook leiden tot hogere uitvoeringskosten. Wat betreft de weging van de verschillende overgangsmaatregelen met het oog op financiële uitvoerbaarheid sluit ik aan bij het schema dat ik hiervoor heb opgenomen voor de technische uitvoerbaarheid van overgangsmaatregelen. Ik benadruk evenwel dat dit een grove benadering is en dat in specifieke situaties de beoordeling van de financiële uitvoerbaarheid anders kan uitvallen.

7. Of een overgangsmaatregel direct aansluit bij een oud of nieuw regime is af te leiden uit de schematische weergaven van de overgangsmaatregelen in hfdst. 3. Een afbouw- of bevroingsregeling heeft bijvoorbeeld geen directe aansluiting bij het oude of nieuwe regime.

10.5.5 Doelstelling in het algemeen belang

In hfdst. 8 heb ik uitgewerkt dat aan een overgangsregime andere doelstellingen ten grondslag kunnen liggen dan doelstellingen die rechtstreeks voortvloeien uit de beginselen van behoorlijk wettelijk overgangsbeleid. Deze doelstellingen heb ik voor belastende wetwijzigingen samengevat en opgesomd in par. 10.3.2.5 en voor begunstigende wetwijzigingen in par. 10.3.3.3. Hieruit volgt dat met name het beperken van de schade die derden ondervinden van een wetswijziging, het vergroten van het maatschappelijk draagvlak en budgettaire redenen de aanleiding kunnen vormen voor het treffen van een overgangsmaatregel.

Als derden schade ondervinden van een wetswijziging, en de wetgever deze schade wenst te beperken, is het overigens de vraag of een overgangsmaatregel hier een oplossing kan bieden. Een andere vorm van compensatie ligt hier naar mijn mening meer voor de hand.

Het maatschappelijk draagvlak voor een wetswijziging zal vermoedelijk met name in het geding zijn als met terugwerkende kracht of onmiddellijke werking belastende aanpassingen in een regel worden aangebracht zonder dat daarbij rekening wordt gehouden met gerechtvaardigde verwachtingen op het voortbestaan van een regel. In par. 8.2.1.3 concludeerde ik dat ter versterking van de belastingmoraal en het maatschappelijk draagvlak belangrijk is dat de wetgever zichtbaar maakt dat aan het beoogde overgangsregime een rechtvaardigingsgrond ten grondslag ligt.

Stimuleringsmaatregelen dienen ertoe belastingplichtigen te stimuleren tot het nemen van een bepaalde beslissing of het verrichten van een bepaalde handeling. Gelet op de aard van een stimuleringsmaatregel, ligt het niet voor de hand om een nieuwe stimuleringsmaatregel ook van toepassing te laten zijn op bestaande toestanden. Bij de invoering van een stimuleringsmaatregel is het daarom – mede vanuit budgettair oogpunt – in het algemeen belang om een belastende overgangsmaatregel in de vorm van eerbiedigende werking te treffen.

Ook op het niveau van de overgangsmaatregelen moet ervoor worden gewaakt of er doelstellingen in het algemeen belang zijn op grond waarvan een bepaalde overgangsmaatregel de voorkeur heeft of juist niet moet worden gekozen. Met name de aanwezigheid van maatschappelijk draagvlak voor een wetswijziging en budgettaire aspecten zijn naar mijn mening doelstellingen die niet uit het oog mogen worden verloren.

Maatschappelijk draagvlak voor een overgangsmaatregel zal vermoedelijk in beginsel alleen ontbreken indien de wetgever in een vergaande *belastende* overgangsmaatregel voorziet. In par. 8.2.1 heb ik een voorbeeld gegeven waarin de correctieregeling tot veel verzet leidde. Andere overgangsmaatregelen die als belastende overgangsmaatregel kunnen fungeren zijn eerbiedigende werking, compartimenteringsregels, waarderingsmaatregelen en fictiebepalingen. Als aan een belastende overgangsmaatregel een goede motivering ten grondslag ligt, zal eerder sprake zijn van maatschappelijk draagvlak (zie ook par. 11.5).

Om budgettaire redenen geldt in zijn algemeenheid voor belastende wetswijzigingen dat deze zo spoedig mogelijk op iedereen van toepassing moeten worden. In dit opzicht geniet de meest beperkte overgangsmaatregel die op grond van de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid aanvaardbaar is in beginsel de voorkeur en dient bij voorkeur zo spoedig mogelijk te worden aangesloten bij het nieuwe regime. Om dezelfde reden is het wenselijk dat een einddatum aan een overgangsregime wordt gesteld. Gelet op de omvang van en de variabelen binnen het overgangsrechtelijk instrumentarium van de wetgever, is evenwel niet op voorhand aan te geven hoe de verschillende overgangsregimes zich qua kosten ten opzichte van elkaar verhouden. Op het niveau van de overgangsmaatregelen kan in zijn algemeenheid wel worden geconcludeerd dat eerbiedigende werking kostbaarder is dan bijvoorbeeld een afbouw- of ingroei-regeling. In de volgende tabel heb ik aangegeven in hoeverre overgangsmaatregelen vanuit kostennoogpunt voor- of nadelig zijn.

	kosten van overgangsmaatregelen	
	begunstigende overgangsmaatregel	belastende overgangsmaatregel
Eerbiedigende werking	-	+
Afbouwregeling	±	nvt
Bevriezing	O	nvt
Ingroei-regeling	±	nvt
Compartimenteren	O	O
Correctieregeling	O	O
Keuzeregeling	O	nvt
Waarderingsmaatregel	O	O
Fictiebepaling	O	O

- = ongunstig

± = minder gunstig

+ = gunstig

O = niet op voorhand te bepalen

Als een belastende overgangsmaatregel wordt getroffen, mag dat niet om louter budgettaire redenen gebeuren. Redenen die aan het treffen van een belastende overgangsmaatregel ten grondslag kunnen liggen zijn bijvoorbeeld het bevorderen van de uitvoerbaarheid van een overgangsregime en het voorkomen van een schending van het non-discriminatiebeginsel. Ook bij de invoering van een stimuleringsmaatregel kan een belastende overgangsmaatregel gewenst zijn. De meest vergaande overgangsmaatregel die op grond van de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid toelaatbaar is, heeft om budgettaire redenen in dit geval de voorkeur.

10.6 **Stap 5: Is het beoogde overgangsregime in overeenstemming met het evenredigheidsbeginsel?**

Als de doelstellingen die aan een overgangsregime ten grondslag moeten liggen vaststaan, moet worden beoordeeld welke overgangsregimes geschikt zijn om deze doelstellingen te realiseren. Vervolgens dient uit de geschikte overgangsregimes het voor de belastingplichtige minst ingrijpende regime te worden gekozen. Het gaat hierbij steeds om een beoordeling van de werkingsregel en de eventuele overgangsmaatregelen tezamen. Omdat de uitkomst van deze beoordeling sterk afhankelijk is van de feitelijke situatie, kan deze niet op voorhand worden vastgesteld. Om die reden heb ik de toetsing aan dit beginsel niet opgenomen in een schema.

De keuze tussen mogelijke overgangsregimes kan moeilijk zijn als meer doelstellingen gewaarborgd moeten worden. In dat geval dient de wetgever een prioriteitenstelling aan te brengen binnen deze doelstellingen, aan de hand waarvan gemakkelijker tot de keuze voor een bepaald overgangsregime kan worden gekomen. Van belang is dat de wetgever hierbij enige beoordelingsvrijheid heeft.

De geschiktheids- en noodzakelijkheidstest (par. 8.3) kunnen er uiteindelijk niet toe leiden dat door de wetgever gestelde doelstellingen niet volledig kunnen worden gerealiseerd. Dit is wel het geval bij toepassing van het evenredigheidsbeginsel in enge zin. Op grond van het evenredigheidsbeginsel in enge zin moet een overgangsregime in verhouding staan tot het doel dat wordt nagestreefd. Dit kan ertoe leiden dat een ander overgangsregime moet worden getroffen dan beoogd, dat in mindere mate geschikt is om de doelstellingen van het overgangsregime te realiseren. Een schending van het evenredigheidsbeginsel in enge zin kan naar mijn mening alleen aan de orde zijn indien een wetswijziging leidt tot schade (par. 8.4).

HOOFDSTUK 11

Vuistregels voor de wetgever

11.1 Inleiding

In hfdst. 10 heb ik een beoordelingskader voor fiscaal *overgangsrecht* uitgewerkt. Dit beoordelingskader is gebaseerd op de in deel II uitgewerkte beginselen van behoorlijk overgangsbeleid. De werking van deze beginselen is niet alleen gebaseerd op rechtspraak. Er is ook rekening gehouden met economische en publieke aspecten van wetswijzigingen. Hierdoor leveren de beginselen een raamwerk op waarbinnen de overheid, de wetgever en burgers geacht worden te opereren. Dit is de reden waarom het in deel II gegeven kader de basis vormt voor mijn raamwerk voor *fiscaal overgangsbeleid*. Binnen dit raamwerk kunnen concrete richtlijnen voor het formuleren en beoordelen van fiscaal overgangsrecht worden gevonden (hfdst. 10). Bij de totstandkoming van overgangsrecht gaat het echter niet alleen om regeltjes, maar is ook het handelen van de verschillende betrokken partijen heel belangrijk. Bij de uitwerking van zowel de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid als het beoordelingskader voor fiscaal overgangsrecht heb ik al een aantal keer gerefereerd aan praktische regels waaraan de wetgever zich gelet op het raamwerk voor fiscaal overgangsbeleid zou moeten houden. Deze praktische regels beschouw ik als vuistregels voor de wetgever die hij bij zijn handelen binnen het raamwerk voor fiscaal overgangsbeleid altijd als leidraad moet laten dienen.

Hierna komen de volgende vuistregels aan de orde:

- Zorg ervoor dat wetswijzigingen voorzienbaar en kenbaar zijn (par. 11.2).
- Zorg ervoor dat de implicaties van overgangsrecht duidelijk zijn (par. 11.3).
- Wees consequent (par. 11.4).
- Motiveer beslissingen ten aanzien van overgangsbeleid (par. 11.5).
- Het voeren van fiscaal overgangsbeleid is vooruitzien (par. 11.6).

11.2 Zorg ervoor dat wetswijzigingen voorzienbaar en kenbaar zijn

De voorzienbaarheid van wetswijzigingen speelt een centrale rol binnen dit onderzoek. Als een wetswijziging volledig voorzienbaar is, mogen belastingplichtigen er vanaf dat moment niet meer op vertrouwen dat de oude regel blijft voortbestaan. In par. 5.6 heb ik een aantal gebeurtenissen uitgewerkt die ertoe kunnen leiden dat een wetswijziging in een bepaalde mate voorzienbaar

is geworden. Ten aanzien van de volgende gebeurtenissen concludeerde ik dat zij ertoe leiden dat een wetswijziging volledig voorzienbaar is:

- het verschijnen van een publicatie van richtlijnen Raad van de Europese Unie;
- het verschijnen van de aankondiging van een onderzoek van de Europese Commissie in het *Publicatieblad*;
- een wetswijziging die declaratief is;
- de aankondiging van wetgeving bij persbericht;
- een wetswijziging in de loop van het wetgevingsproces;
- de aanneming van een wetsvoorstel door de Tweede Kamer.

In par. 10.2.4 concludeerde ik dat verwachtingen die zijn ontstaan ná het voorzienbaar worden van een wetswijziging niet kunnen leiden tot maatschappelijk terugwerkende kracht. Dit betekent dat bij een belastende wetswijziging voor verwachtingen die zijn ontstaan ná het voorzienbaar worden van een wetswijziging op grond van het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen *geen* overgangsmaatregel behoeft te worden getroffen. De 'bestaande toestanden' waarvoor een overgangsmaatregel wordt getroffen zijn dan niet de situaties die bestaan op het inwerkingtredingsmoment, maar de situaties die bestaan op het werkingsmoment. Dit levert een besparing op in de kosten van een overgangsregime. Gelet hierop, is het in het algemeen belang ervoor te zorgen dat een wetswijziging in een zo vroeg mogelijk stadium *volledig* voorzienbaar is. De kosten van het overgangsregime dat op grond van de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid gewenst is, kunnen hiermee namelijk worden beperkt. Als een wetswijziging slechts gedeeltelijk voorzienbaar is, kan gehele of gedeeltelijke compensatie van de aanwezige verwachtingen in beginsel namelijk wel wenselijk zijn.

Naast voorzienbaarheid van een wetswijziging is ook kenbaarheid van belang.

Als burgers een wetswijziging verwachten, doch niet weten wat de inhoud van die wetswijziging zal zijn, kunnen zij niet optimaal op deze wetswijziging anticiperen. Kenbaarheid heeft in dit verband zowel betrekking op de inhoud van de nieuwe materiële regel als op de inhoud van het overgangsrecht (par. 5.2.2.1 en 5.2.2.2). Ten einde tot volledige voorzienbaarheid én kenbaarheid te kunnen concluderen, moet een persbericht, het bij de Tweede Kamer in te dienen wetsvoorstel of een wetswijziging die in de loop van het wetgevingsproces aan een wetsvoorstel wordt toegevoegd aan de volgende eisen voldoen:

- a. de inhoud van de wetswijziging moet duidelijk zijn;
- b. de inwerkingtredingsdatum van het wetsvoorstel dient bekend te zijn; inwerkingtreding door middel van een koninklijk besluit wijs ik in dit verband af (par. 9.3.1);
- c. duidelijk moet zijn in welke werkingsregel wordt voorzien en wat het aanknopingspunt is voor werking (par. 2.8 en 9.3.2);

- d. in het wetsvoorstel moet duidelijk worden vermeld of, en zo ja, welke overgangsmaatregelen worden getroffen (par. 9.3.3).

Als een wetswijziging voorzienbaar en kenbaar is, kunnen belastingplichtigen – indien mogelijk – op deze wijziging anticiperen. Als zij objectief beschouwd het nadeel van een wetswijziging op deze wijze kunnen voorkomen, hoeven zij geen direct nadeel van een wetswijziging te ondervinden. Dit is de lastenverzwaring waarmee belastingplichtigen ten gevolge van de wetswijziging worden geconfronteerd. In dat geval geeft het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen geen aanleiding tot het treffen van een begunstigende overgangsmaatregel. Ondanks dat sprake is van maatschappelijk terugwerkende kracht, behoeven verwachtingen in beginsel niet beschermd te worden als belastingplichtigen het nadeel van een wetswijziging hadden kunnen voorkomen. Van belang is echter wel te onderkennen dat er factoren kunnen zijn die anticipatie kunnen verstoren (zie par. 10.3.2.1).

De voorzienbaarheid van een wetswijziging kan ook gevolgen hebben voor de omvang van de indirecte schade die belastingplichtigen van een wetswijziging ondervinden. Ook bepaalt zij vanaf welk moment die schade in kan treden. Indirecte schade is de schade die ontstaat door waardeveranderingen. Vanaf het moment dat belastingplichtigen een wetswijziging verwachten, zullen zij proberen hierop te anticiperen. Dit betekent dat waardeveranderingen direct vanaf het moment van voorzienbaar worden kunnen intreden. Als voorzienbaar is dat een begunstigende overgangsmaatregel wordt getroffen, kunnen waardeveranderingen worden gedempt (par. 5.2.4.2).

11.3 *Zorg ervoor dat de implicaties van overgangsrecht duidelijk zijn*

Het advies dat de wetgever ervoor moet zorgen dat de implicaties van overgangsrecht duidelijk zijn, is tweeledig. Ten eerste dient duidelijk te zijn wat de door mij genoemde werkingsregels en overgangsmaatregelen inhouden. Ten tweede moeten belastingplichtigen kunnen nagaan wat de implicaties zijn van een overgangsregime.

Duidelijkheid over de inhoud van werkingsregels is met name gewenst ten aanzien van terugwerkende kracht. In par. 2.4.2 heb ik een aantal voorbeelden genoemd waaruit blijkt dat over de inhoud van het begrip terugwerkende kracht verschillende opvattingen bestaan. Voor de beoordeling van een werkingsregel is het echter van belang te weten welke werkingsregel in een gegeven overgangssituatie van toepassing is. Terugwerkende kracht leidt immers tot een ingrijpen in voldongen feiten of toestanden. Dit rechtsgevolg kan vervolgens ongewenst zijn gelet op het beginsel dat overgangsrecht uitvoerbaar moet zijn en niet mag leiden tot een schending van het eigendomsrecht. Ik pleit er dan ook voor dat de definitie van het begrip terugwerkende kracht in de Aanwij-

zingen voor de regelgeving wordt aangepast conform de door mij in par. 2.4.2 gegeven definitie van dit begrip. Voorts is het wenselijk dat de wetgever begrippen vervolgens consequent toepast en geen gebruik maakt van vage termen als 'beperkt onmiddellijke werking'.¹

Het advies dat de wetgever ervoor moet zorgen dat belastingplichtigen moeten kunnen nagaan wat de implicaties zijn van een overgangsregime baseer ik op het beginsel van duidelijkheid over de gelding, werking en toepassing van een regel (par. 9.3) en het beginsel dat overgangsmaatregelen realiseerbaar moeten zijn (par. 9.4).

Bij de behandeling van het vereiste dat duidelijkheid moet bestaan over de werking van een regel concludeerde ik dat deze duidelijkheid met name bij de werkingsregel onmiddellijke werking wel eens ontbreekt (par. 9.3.2). Hiervoor zijn twee oorzaken:

1. Een discrepantie tussen de feitelijke gevolgen van onmiddellijke werking en de toelichting die bij het wetsvoorstel op dit begrip is gegeven;
2. Onduidelijkheid over de vraag bij welk rechtsfeit een regel aanknoopt.

Deze oorzaken kunnen worden voorkomen door in de toelichting bij een wetswijziging duidelijk te vermelden wat de gevolgen zijn van een werkingsregel ten aanzien van bestaande toestanden. Op deze wijze kunnen eventuele onduidelikheden of discrepanties vroegtijdig worden getraceerd en hersteld. De genoemde punten zouden goed passen in de hierna te noemen rechtmatigheidsparagraaf.

Het vereiste van duidelijkheid over de toepassing van een regel heb ik behandeld in par. 9.3.3 en par. 9.4. Belangrijk is dat in een vroeg stadium bekend is of, en zo ja, welke overgangsmaatregelen worden getroffen. Voorts dient een overgangsmaatregel in de tekst van het wetsvoorstel te worden opgenomen en mag niet worden volstaan met het vermelden van de overgangsmaatregel in de toelichting bij het wetsvoorstel.

11.4 Wees consequent

Het derde advies dat ik naar aanleiding van dit onderzoek aan de wetgever geef, is dat hij consequent dient te handelen ter bevordering van zijn betrouwbaarheid.

In par. 9.5.2.3 heb ik uiteengezet dat ik het niet wenselijk acht dat in Nederland vaste overgangsregels rondom fiscale wetswijzigingen gelden. Het is echter wel belangrijk dat de wetgever een vast beoordelingskader hanteert bij het ontwerpen van een overgangsregime. Meer duidelijkheid over de uitgangspunten die hij hanteert bij het ontwerpen van overgangsrecht maken de wetgever, en daarmee ook de overheid betrouwbaarder. Een betrouwbare

1. *Kamerstukken II 2003/04, 29 677, nr. 3, p. 8.*

overheid is noodzakelijk voor het goed functioneren van de formele beginselen van behoorlijk overgangsbeleid en de rationele-verwachtingentheorie (par. 9.5). Als een betrouwbare overheid vaste uitgangspunten hanteert bij het ontwerpen van een overgangsregime, kunnen belastingplichtigen enerzijds beter inschatten hoe het overgangsregime bij een wetswijziging komt te luiden en zullen zij anderzijds eerder geneigd zijn – voor zover mogelijk – te anticiperen op een wetswijziging. Ook kunnen procedures zoals die worden gevoerd met betrekking tot de verlaging van het Vpb-tarief en het overgangsregime dat daarbij is getroffen voor belastingplichtigen met een gebroken boekjaar, worden voorkomen (par. 6.3.3.4). Voor een overgangsregime dat is gebaseerd op een vast beoordelingskader zal er veelal ook maatschappelijk draagvlak zijn. Een kanttekening die hierbij moet worden geplaatst is dat de invloed van belangen-groeperingen en de informatievoorziening van leden van de Eerste en Tweede Kamer ertoe kunnen leiden dat de politieke besluitvorming anders verloopt dan verwacht (par. 5.2.2.3). Als dat het geval is, heeft de wetgever als een wetswijziging reeds volledig voorzienbaar was op grond van het beginsel van eerbiediging van gerechtvaardigde verwachtingen naar mijn mening de verplichting om belastingplichtigen te compenseren voor de schade die zij ondervinden van deze koerswijziging.

Samenvattend concludeer ik dat het hanteren van een beoordelingskader voor overgangsbeleid de betrouwbaarheid van de wetgever bevordert. Dit kan een gunstig effect hebben op het anticiperend gedrag van belastingplichtigen en op de aanwezigheid van maatschappelijk draagvlak. Bij koerswijzigingen ná het voorzienbaar worden van een wetswijziging dient de wetgever het beoogde overgangsregime te heroverwegen.

Een goed aanknopingspunt voor consequent handelen biedt het project VVM. In par. 9.5.2.2 concludeerde ik dat dit een goed initiatief is, doch dat de volgende verbeterpunten moeten worden doorgevoerd:

- er dienen nadere voorschriften te worden opgesteld met betrekking tot de mogelijkheid om af te wijken van VVM;
- het vereiste van een redelijke invoeringstermijn dient beter te worden nageleefd; en
- het ministerie van Financiën dient primair ervoor te zorgen dat uit de toelichting bij een wetsvoorstel blijkt wat de consequenties zijn voor belastingplichtigen (en niet via www.bedrijvenloket.nl).

11.5 Motiveer beslissingen ten aanzien van overgangsbeleid

In par. 9.5.2.4 heb ik een aantal situaties genoemd waarvoor in dit onderzoek is gebleken dat het belangrijk is dat de wetgever zijn beslissingen motiveert. Het gaat hierbij om de volgende situaties:

- de keuze voor een bepaald overgangsregime;
- het achterwege laten van compensatie bij een mogelijke inbreuk op art. 1 EP EVRM;
- (onevenredig) ongelijke behandeling van (on)gelijke gevallen;
- de geschiktheid en noodzakelijkheid van een overgangsregime; en
- het niet-nakomen van toezeggingen.

Door inzichtelijk te maken waarom bepaalde keuzen zijn gemaakt en waarom de gemaakte keuzen de toets aan de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid doorstaan, vergroot de wetgever het maatschappelijk draagvlak voor een wetswijziging. Dit komt vermoedelijk tevens de belastingmoraal ten goede. Daarnaast is het motiveren van bepaalde keuzen ook belangrijk uit oogpunt van rechtsvinding.² Bij een mogelijke schending van het eigendomsrecht of het non-discriminatiebeginsel is het belangrijk dat de rechter kan nagaan waarom de wetgever heeft gekozen voor een bepaald overgangsregime. Overigens gaat de rechter ook wel eens zelf op zoek naar een rechtvaardigingsgrond indien deze door de wetgever niet is aangevoerd.³

Om aan deze motiveringsplicht te kunnen voldoen heb ik voorgesteld om in ieder fiscaal wetsvoorstel een – eerder door Waaldijk bepleitte – rechtmatigheidsparagraaf op te nemen. In deze rechtmatigheidsparagraaf dient te worden aangegeven waarom het beoogde overgangsregime in de optiek van de wetgever voldoet aan de beginselen van behoorlijk overgangsbeleid.

11.6 Het voeren van een fiscaal overgangsbeleid is vooruitzien

Ten slotte adviseer ik de wetgever om regelmatig vooruit te zien. Het adagium 'het voeren van een fiscaal overgangsbeleid is vooruitzien' is om verschillende redenen van belang.

In par 5.3 heb ik het criterium van stimulerings- en ontmoedigingsmaatregelen behandeld. Daarbij heb ik geconcludeerd dat bij de beperking of de afschaffing van een stimuleringsmaatregel de verwachtingen van belastingplichtigen in ernstiger mate worden aangetast als de fiscale tegemoetkoming eerst bij afronding van een activiteit zou worden verleend. Het risico op een aantasting van gerechtvaardigde verwachtingen van belastingplichtigen kan worden beperkt door bij het ontwerpen van regels vast rekening houden met de afschaffing. In deze visie heeft het niet de voorkeur om activiteiten te stimuleren door bij afronding van een activiteit een tegemoetkoming te verlenen.

2. Vgl. par. 6.3.4.2 onderdeel c, waarin aan de orde is of de door de wetgever aangevoerde pragmatische redenen een legitieme doelstelling vormen nu die redenen niet nader zijn geconcretiseerd.

3. HR 14 juni 1995, nr. 29 254, *BNB* 1995/252 (concl. plv. P-G Van Soest; m.nt. Feteris).

Om de effecten van een wetswijziging te dempen, kan het voor bepaalde wetswijzigingen gunstig zijn om ze vroegtijdig aan te kondigen. Als voorbeeld noem ik in dit verband de hypotheekrenteaftrek. Indien de hypotheekrenteaftrek door middel van een afbouwregeling met een looptijd van dertig jaar wordt afgeschaft, zullen huizenprijzen naar verwachting dalen, doch zal deze daling waarschijnlijk meer geleidelijk plaatsvinden. Belastingplichtigen krijgen in dat geval ruim de tijd om op de wetswijziging te anticiperen. Belangrijk is wel dat bij een aankondiging van een wetswijziging ook aandacht wordt besteed aan het overgangsrecht (zie ook par. 11.2). Indien bij de aankondiging van een eventuele afschaffing van de hypotheekrenteaftrek géén aandacht aan het overgangsrecht zou worden besteed, zou de beoogde geleidelijke daling van de huizenprijzen naar verwachting niet kunnen worden gerealiseerd. Ook bij de aankondiging van een begunstigende wetswijziging moet rekening worden gehouden met de mogelijke reacties van belastingplichtigen. Door op deze reacties in te spelen kan het risico van immobilisme worden voorkomen (par. 8.2.1.1).

Ten slotte adviseer ik de wetgever met het oog op de lange termijn de Notitie TWK te vervangen door een nieuwe notitie genaamd: 'Notitie fiscaal overgangsbeleid'. Hiervoor heb ik al verschillende malen aangegeven dat de Notitie TWK naar mijn mening niet volstaat (o.a. par. 1.2.1, 4.2.1 en 5.4.3). De Notitie is gericht op belastende wetswijzigingen, is niet volledig en vaak ook niet concreet genoeg om een bepaalde overgangssituatie te kunnen beoordelen. Omdat de samenleving steeds kritischer eisen stelt aan de kwaliteit van wetgeving en het tempo waarin nieuwe wetgeving moet worden ingevoerd vaak hoog ligt, is het belangrijk dat de uitgangspunten van het fiscaal overgangsbeleid van de wetgever komen vast te liggen.

SUMMARY

Fiscal Transition Policy

An assessment framework for drafting and assessing the fiscal legislator's transitional policy

Introduction

In the Netherlands amendments to fiscal legislation are almost a daily routine. Exemptions or deductible items applicable today might be abolished next year. The legislator faces two questions with each legislative amendment: when to enact new rules, and whether they should apply to everybody or whether exceptions should apply in certain cases. Miscellaneous factors affect the solution to these questions. A major factor is the trust that civilians may have as regards the continuance of the former rule. Another regards the taxpayers' reaction to the announcement of a legislative amendment. For instance, if a bill is submitted that is unfavourable to taxpayers they are bound to file last-minute attempts to make use of the former – more beneficial – rule before the new one is enacted.

To date, the factors affecting aforementioned decisions have not yet been systematically listed. When drafting transitional law the legislator does have some tools available, such as the 'Notitie terugwerkende kracht en eerbiedigende werking'¹ – a memorandum that was once drafted by the State Secretary of Finance and discussed in the Lower House – and the 'Aanwijzingen voor de regelgeving'². In my opinion, however, these sources offer little to go by for pursuing a fiscal transition policy and for drafting the fiscal transitional law that ensues from such policy.

Goal and set-up of the research

The goal of this research is to develop a framework for fiscal transition policy. Firstly, the framework comprises an assessment framework for fiscal transitional law. The assessment framework provides concrete guidelines for both drafting transitional law and assessing existing transitional regimes. It is a

1. Memorandum on retroactive force and grandfathering
2. Instructions for the regulations

product of the framework for fiscal transition policy, as it incorporates both the policy-related actions of the legislator and taxpayers' behaviour. The framework assigns a major role to the principles that I have designed for sound statutory fiscal transition policy (hereinafter: principles of sound transition policy).

Secondly, the framework contains rules of thumb for the legislator for pursuing a fiscal transition policy.

The research comprises three parts: part I discusses the legislator's tools for transitional law, which tools comprise rules of operation and transition rules. In part II, I have elaborated the elements of an assessment framework for statutory fiscal transition policy. The framework for fiscal transition policy that I have elaborated in part III provides a link between part I and II of this research.

Summary of the assessment framework for fiscal transitional law

When drafting and assessing fiscal transitional law five questions need to be answered one by one:

- Step 1: What consequences does the operation have?
- Step 2: Based on the principles of sound transition policy, is another rule of operation or a supplementary transition rule desirable?
- Step 3: Which transition rules are suited for eliminating the undesirable consequences of the operation?
- Step 4: Which transition rule is the most desirable?
- Step 5: Has the intended transitional regime been aligned with the principle of proportionality?

Step 1: What are the consequences of the operation?

I understand 'operation' to mean that a rule can attach legal consequences to facts or conditions. For instance, a new rule that is enacted on 1 January 2009 and has retroactive force from 1 July 2008, is effective as from 1 July 2008. I distinguish three rules of operation: retroactive force, immediate operation and delayed operation. I have concluded that the operation of a new rule can lead to one or more of the following consequences:

- the rule interferes with accomplished facts or finalised conditions;
- the rule leads to 'materieel terugwerkende kracht' [*financial retroactive force*];
- the rule leads to 'maatschappelijk terugwerkende kracht' [*societal retroactive force*].

When a rule attaches legal consequences to facts or conditions that have no connection to an existing condition at the start of its operation, no issues arise in terms of transitional law. This situation is beyond the scope of my research.

That a rule interferes with accomplished facts or finalised conditions is a characteristic consequence of retroactive force: subsequent to the rule's enact-

ment date it alters the material consequences for facts that occurred prior to that date.

Financial retroactive force means that subsequent to the moment of becoming effective different legal consequences are attached to a 'hidden reserve' than if this such reserve had arisen prior to said moment.

Societal retroactive force means that taxpayers' expectations as a result of the implementation of a new rule – whose content could not be foreseen when the expectations were raised – do not come true.

Financial and societal retroactive force can arise with all rules of operation.

Step 2: Based on the principles of sound transition policy, is another rule of operation or a supplementary transition rule desirable?

The next issue to be assessed is whether the consequences of the operation are desirable or, as the case may be, are permitted and whether for other reasons – such as practicability – another rule of operation or a supplementary transition rule is desirable. To this end, I have developed principles of sound statutory fiscal transition policy. I have derived these principles from the principles of sound regulations.

Burdensome legislative amendments must be tested against the following principles of sound transition policy:

- the principle of grandfathering of justified expectations;
- the principle of alignment with higher regulations;
- the principle of technical and financial practicability; and
- goals in the public interest, as part of the principle of proportionality.

The principle of grandfathering of justified expectations plays no role when a legislative amendment favours taxpayers.

The *principle of grandfathering of justified expectations* implies that justified expectations as regards the continuance of the former rule should be observed. This principle solely plays a role when a legislative amendment leads to societal retroactive force, as this is the only time when taxpayers have expectations. In this case it regards expectations that have arisen prior to the legislative amendment becoming fully foreseeable (in this case, *fully foreseeable* means that it is clear that the legislative amendment will actually be enacted). Subsequent to a legislative amendment becoming *fully foreseeable*, taxpayers can no longer expect that the former rule will be continued.

Based on five criteria it can be determined whether taxpayers justifiably expect the former rule to continue. In summary, these criteria are the following.

- Expectations regarding the continuance of the former rule are unjustified if the legislative amendment is favourable to taxpayers. I argue that taxpayers themselves should do the utmost to prevent or limit any unfavourable effect.

- A rule that aims to stimulate specific activities or decisions of taxpayers, raises the expectation that it will continue to exist. The extent in which expectations are affected partly depends on when the tax relief is realised: a tax relief that is not granted until the activity has been finalised will strongly affect the taxpayers' expectations.
- Taxpayers can derive such expectations from an existing legal rule that they do not factor in an amendment of the rule concerned. These expectations can be based on:
 - a timing reference included in the rule;
 - the principle of a rule; and
 - the changeability of a rule over time.

As an example of how the principle of a legal rule can raise expectations, I refer to the *ne bis in idem* principle, which lies at the heart of the Dutch participation exemption. The changeability of a rule over time means that when a rule – such as the tax rate – is regularly adapted, taxpayers should not assume that such rule will continue to exist over an extended period of time.

- Based on the 'criterion of the opaque legal condition', a taxpayer should not assume that an opaque or confusing rule will be maintained.
- When a legislative amendment is fully foreseeable, civilians should no longer count on the former rule continuing to exist. I have elaborated a number of events, on each occasion establishing the extent in which they lead to a legislative amendment being foreseeable. The following events technically lead to full foreseeability:
 - the appearance of a publication of Directives of Council of the European Union;
 - the publication of the announcement of a survey of the European Commission in the Official Journal;
 - a legislative amendment that confirms an existing policy;
 - the announcement of legislation through a press release, provided the press release contains sufficient information;
 - a legislative amendment in the course of the legislative process;
 - adoption of a bill by the Lower House.
- Taxpayers that set up structures such that these abuse the goal of the law should take into account that anti-abuse legislation will be implemented. In the event of misuse of legislation taxpayers cannot simply assume that the existing situation will be maintained either.

The principle of alignment with higher regulations is divided into in two parts: the right of ownership (art. 1 EP ECHR) and the non-discrimination clause (art. 14 ECHR and art. 26 ICCPR). In the Netherlands this is the sole principle against which the judge – in view of the other principles of sound transition policy – is allowed to test.

The right of ownership solely plays a role in the assessment of burdensome legislative amendments. Given the state of the case law of the ECtHR, my overall conclusion is that a violation of art. 1 EP ECHR can only occur when the intended rule of operation either leads to financial or societal retroactive force, or when it interferes with accomplished facts or finalised conditions.

If in this situation an objective and reasonable justification for the breach by the rule of operation is lacking, the rule of operation is not permitted. In practice, the legislator's broad leeway in this respect in terms of assessment means that invoking the right of ownership in fiscal transitional situations only has a very slim chance of success.

The role of the non-discrimination clause is only a limited one, because changing a rule with retroactive force, immediate operation or delayed operation does not lead to prohibited discrimination. Only in the event the rule to be changed falls within the scope of Dutch rules on the taxation of profits and in the prior amendment to the rule the legislator did provide for a transition rule, can this trigger a violation of the non-discrimination clause.

In terms of the technical and financial *practicability of a rule of operation*, I have concluded that retroactive force cannot be implemented if corrections in an advance levy are made with retroactive force, or amendments to a rule are implemented whose material legal consequences are irreversible by nature. Moreover, it is essential to take into account any adjustment period that taxpayers may need.

A certain transitional regime can sometimes be desirable *for reasons of public interest*: this may include expanding the societal support for a legislative amendment, or the budgetary consequences of a transitional regime. While on the one hand the legislator does not need to compensate taxpayers who do not experience any unfavourable effect of a legislative amendment, on the other hand the legislator can take budgetary measures to prevent a positive announcement effect. A positive announcement effect means that taxpayers will make last-minute attempts to use the former – more beneficial – rule. Upon implementing a legislative amendment that is favourable to taxpayers, the legislator must sometimes take into account a negative announcement effect. A negative announcement effect means that taxpayers tend to postpone actions until the favourable legislative amendment has been enacted. Retroactive force can prevent immobilism.

Step 3: Which transition rules are suited for eliminating the undesirable consequences of the operation?

Any undesirable consequences of the operation of a new rule can partially or fully be prevented by implementing a transition rule. I have elaborated nine different transition rules in this research. Those best known are grandfathering, the phase-out rule and the phase-in rule. I have included a table in par. 10.4

that indicates to what extent a transition rule is suited for eliminating the consequences of operation referred to under step 1. Next, in the same paragraph I have indicated in a table whether a certain principle of sound transition policy can give rise to a burdensome or favourable transition rule.

Step 4: Which transition rule is the most desirable?

Selecting a transition rule requires careful consideration as to whether this transition rule eliminates the undesirable consequences of operation; at the same time it needs to be assessed whether the transition rule in itself does not lead to undesirable consequences. Applying the principles of sound transition policy, I have listed which transition rule is the most desirable in a certain transitional situation.

The decisive factor in answering the question as to which principles are relevant in a given situation is whether a favourable or burdensome transition rule will be implemented.

As far as the transition rules are concerned the principle of grandfathering of justified expectations technically only plays a role in the event of burdensome legislative amendments. It will lead to implementing a favourable transition rule in addition to the rule of operation. Applying the principle of grandfathering of justified expectations is governed by a number of criteria. In respect of these criteria, I have concluded the following.

- When taxpayers experience any unfavourable effect of a legislative amendment, it is essential for implementing a transition rule that it is clear how many years the unfavourable effect will last and whether it abates after a while.
- The other criteria referred to under step 2 determine the extent in which expectations towards the continuance of the former rule are justified. Choosing a transition rule always requires establishing if taxpayers must be compensated in full or only partially for the non-fulfilment of expectations.
- When a legislative amendment has consequences for decisions already granted, it is desirable that the legislator implements a transition rule based on which the trust in 'former' decisions is terminated. Alternatively, these decisions can be transformed into 'new' decisions.
- In the event of legislative amendments within the scope of the participation exemption taxpayers assume that the compartmentalisation theory applies. Under the principle that transition rules must be realistic, application of the compartmentalisation theory must be embedded in a material transition provision.

The right of ownership, too, only plays a role with burdensome legislative amendments. In the event of a possible violation of art. 1, EP, ECHR, it must be assessed which favourable transition rule is best suitable to prevent such violation. The legislator has a broad leeway to assess this. For that matter, imple-

menting a transition rule is mandatory if deprivation of ownership occurs. In itself, a burdensome transition rule can lead to a violation of the right of ownership, too. If this occurs the transition rule itself must be tested against art. 1 EP ECHR.

The non-discrimination clause is more significant when opting for a transition rule, as a transition rule itself can lead to a violation of the non-discrimination clause. The reason is that transition rules only apply in specific situations, as a result of which there will be taxpayers who will not be in the position to use the transition rule. The measure of distinction between taxpayers depends on the type of transition rule that is implemented. I have concluded that grandfathering leads to the greatest measure of distinction, followed by the moratorium rule and phase-out and phase-in rules.

The distinction between burdensome and favourable transition rules is irrelevant when assessing the practicability and the implementation costs of transition rules. The following factors generally determine whether a transition rule is practicable:

- the term of a transition rule;
- the extent in which the tax administration will have information available in the future to check the application of the transition rule;
- the extent in which a transition rule leads to ‘additional processing steps’ in the settlement of the assessment;
- the conditions that must be fulfilled;
- references to legislative texts that have never been turned into law;
- the number of outstanding norms;
- the number of opaque phrases; and
- the complexity of a rule.

Given the nature of the transition rules, in my opinion the chance of transition rules that are difficult to implement is greatest in the category of technical transition rules (valuation rule and determination of fiction).

From a public interest point of view, a transitional regime can be based on other goals than on those ensuing from the principles of sound transition policy. Under step 2, I have referred to the enhancement of societal support. Technically, a transition rule will be without societal support when the legislator provides for a sweeping *burdensome* transition rule.

Overall, budgetary reasons dictate that burdensome legislative amendments must apply to everybody as soon as possible. In light of this, the most limited transition rule that is acceptable based on the principles of sound transition policy is technically preferable and it should align with the new regime as soon as possible. For the same reason it is desirable that an end date for a transitional regime is set.

As multiple interests will often be at play, multiple transition rules are likely to be suitable: if the parliament attaches great value to the principle of grandfathering of justified expectations in the event of a burdensome legislative amendment, the Lower House will consider a transition rule in the form of grandfathering to be desirable. If, however, the State Secretary of Finance attaches more weight to the equality principle, the bill is not likely to provide for a transition rule in the form of grandfathering because this transition rule leads to the largest extent of distinction.

In the end it is the politicians who weigh the various interests. In addition to the principles of sound transition policy I have formulated, they are likely to factor in budgetary interests, too.

Step 5: Has the intended transitional regime been aligned with the principle of proportionality?

Finally, it needs to be established whether the intended transitional regime aligns with the principle of proportionality. To this end, it must first be determined whether the intended transitional regime can realise the legislator's goals. Effectively, this has already been done in the prior steps. Next, the regime that is least drastic for taxpayers must be chosen, after which – based on a strict interpretation of the principle of proportionality – it must be established whether a transitional regime is proportionate to the goal pursued. This may lead to another transitional regime being implemented than the one intended; one that may be less suited to realise the goals envisaged. In my opinion, based on a strict interpretation of the principle of proportionality a violation can only occur when a legislative amendment leads to an unfavourable effect.

Summary of the rules of thumb for fiscal transition policy

A number of practical rules for the legislator can be derived from the framework for fiscal transition policy. Ideally, the legislator should stick to these rules of thumb when pursuing a fiscal transition policy.

Ensure that legislative amendments are foreseeable and known

Pursuant to the principle of grandfathering of justified expectations *no* transition rule needs to be implemented for expectations that have arisen subsequent to a legislative amendment becoming foreseeable. This saves on the costs of a transitional regime. In light of this, it is in the public interest to ensure that a legislative amendment is *fully foreseeable* as early as possible.

If a legislative amendment is known as well, taxpayers are also deemed to fully anticipate on the legislative amendment.

Ensure that the implications of transitional law are clear

The advice that the legislator must ensure that the implications of transitional law are clear is twofold. Firstly, the meaning of certain concepts that the legisla-

tor applies, such as retroactive force, must be clear. Secondly, taxpayers must have the opportunity to find out about the implications of a transitional regime. As part of this, my advice is that the Memorandum on retroactive force and grandfathering should be replaced by a new memorandum – ‘Memorandum on fiscal transition policy’ – in which the basic assumptions of the policy to be pursued and the content of relevant concepts are laid down. Moreover, I advise that from now on each bill should contain a paragraph explaining the implications of the transitional law.

Be consistent

Consistent actions, based on a fixed assessment framework for fiscal transition policy, enhance the legislator’s reliability. This can favourably affect the anticipatory behaviour of taxpayers and the societal support.

Provide grounds for decisions on transition policy

By providing insight into certain choices and why the choices made pass the test against the principles of sound transition policy, the legislator enhances the societal support for a legislative amendment. In addition, it is a boon to the tax ethics. Providing grounds for certain choices is important from the viewpoint of the conclusion of law.

Foresight is the essence of pursuing a fiscal transition policy

Finally, I advise the legislator to regularly look ahead. To mitigate the effects of a legislative amendment, it may be beneficial to certain legislative amendments when they are announced in an early stage.

BIJLAGE A

Wijziging van de landbouwwijziging per 1 januari 2001

Als onderdeel van de Wet ondernemerspakket 2001 is per 1 januari 2001 met terugwerkende kracht tot en met 27 juni 2000 de landbouwwijziging ex art. 8, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964 jo. art. 3.12 Wet IB 2001 aangepast.¹ De aanpassing van de regeling was tweeledig.

Ten eerste bewerkstelligde de nieuwe regeling dat voortaan bij iedere bestemmingswijziging moet worden afgerekend over het verschil tussen de waarde in het economische verkeer en de waarde in het economische verkeer bij agrarische bestemming van de grond. Deze aanpassing hield nauw verband met een eerdere aanpassing die per 1 april 1986 in de landbouwwijziging was aangebracht. Per 1 april 1986 was de landbouwwijziging namelijk beperkt tot waardeveranderingen van de grond in de agrarische sfeer. Waardeverandering ten gevolge van bestemmingswijziging diende voortaan buiten de landbouwwijziging te blijven. Door de wijze waarop de regeling in 1986 was vormgegeven bleek het in de praktijk echter nog steeds mogelijk om bestemmingswijzigingswinst onbelast te genieten, namelijk door de grond na de vervreemding nog ten minste zes jaar in de agrarische sfeer te laten. Deze termijn van zes jaar werd daarom vaak bewust opgezocht. Gelet op deze situatie heeft de werkgroep 'Oort' in haar rapport van 24 juli 1998 geadviseerd om bestemmingswijzigingswinsten uit te sluiten van de landbouwwijziging.² De later ingestelde werkgroep 'Belastingen bedrijfsleven 21e eeuw' heeft dit advies in haar rapport van 25 juni 1999 overgenomen.³

Ten tweede leidde de aanpassing ertoe dat de landbouwwijziging niet langer van toepassing zou zijn op de waardeverandering van de ondergrond van de agrarische bedrijfswoning voor zover die is gerealiseerd doordat de woning niet langer in het kader van het landbouwbedrijf wordt gebruikt.⁴

1. Art. I onderdeel D en art. XII Wet van 14 december 2000 (Wet ondernemerspakket 2001), *Stb.* 2000, 567.
2. Persbericht ministerie van Financiën 24 juli 1998, nr. 98/132, V-N 1998/38.3.
3. Persbericht ministerie van Financiën 25 juni 1999, nr. 99/141, V-N 1999/30.3.
4. *Kamerstukken II* 1999/2000, 27 209, nr. 3, p. 26 en nr. 6, p. 66.

Bijlage A

Het toepasselijke overgangsregime is verwoord in art. XV van de Wet ondernemerspakket 2001:⁵

ARTIKEL XV

1. Deze wet treedt in werking met ingang van 1 januari 2001, met uitzondering van artikel XI, onderdelen A en B, dat in werking treedt op 31 december 2000.

(...)

6. Artikel XII werkt terug tot en met 27 juni 2000.

Op grond van deze bepaling is de wet op 1 januari 2001 in werking getreden. Het zesde lid regelt dat art. XII (de aanpassing van art. 8, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 1964) terugwerkt tot en met 27 juni 2000, de datum van indiening van het wetsvoorstel bij de Tweede Kamer. In de parlementaire toelichting is vermeld dat de reden daarvan is gelegen in het onbedoeld gebruik van de regeling en het voorkomen van mogelijk anticipatiegedrag met forse budgettaire implicaties.⁶

Dit overgangsregime leidde ertoe dat bij een bestemmingswijziging of bij vervreemding of onttrekking van de bedrijfswoning vanaf 27 juni 2000 moet worden afgerekend over het verschil tussen de waarde in het economische verkeer en de waarde in het economische verkeer bij agrarische bestemming van de grond. Ook indien dit verschil (gedeeltelijk) is ontstaan vóór 27 juni 2000.

Diverse Kamerfracties hebben bezwaren geuit tegen deze terugwerkende kracht. De leden van het GPV en de RPF hebben hierbij verwezen naar de Notitie TWK. De vraag van leden van het CDA en de PvdA of compartimentering kan plaatsvinden ter zake van de waardeverandering van de ondergrond van de agrarische bedrijfswoning tot 27 juni 2000 heeft de staatssecretaris van Financiën ontkennend beantwoord.⁷ Leden van verschillende fracties hebben het ontbreken van een overgangsmaatregel aan de orde gesteld. Hiertoe zijn de volgende argumenten aangevoerd:

- het voorkomen van veel procedures;
- het beperken van grote financiële consequenties op individueel niveau, en
- de omstandigheid dat bij de wetswijziging in 1986 wel is voorzien in een overgangsmaatregel (art. 70 Wet IB 1964).⁸

De staatssecretaris heeft deze argumenten vervolgens afgewezen. Hij stelde dat de onderhavige wetswijziging uitsluitend een reparatie van de landbouwwijziging behelst, terwijl in 1986 sprake was van een inperking.⁹

5. Wet van 14 december 2000, *Stb.* 2000, 567.

6. *Kamerstukken II* 1999/2000, 27 209, nr. 3, p. 18 en nr. 6, p. 68.

7. *Kamerstukken II* 1999/2000, 27 209, nr. 6, p. 67.

8. *Kamerstukken II* 1999/2000, 27 209, nr. 6, p. 68.

9. *Kamerstukken II* 1999/2000, 27 209, nr. 6, p. 68.

Naar aanleiding van deze wetswijziging zijn belastingplichtigen massaal tot heretikettering van – met name – de ondergrond van de agrarische bedrijfs-woning overgegaan. Daarbij werd het standpunt ingenomen dat keuzeherzie-ning voorafgaand aan 27 juni 2000 mogelijk is. In antwoord hierop heeft de staatssecretaris een besluit gepubliceerd waarin hij uiteenzet dat heretikette-ren op 27 juni 2000 of 1 januari 2001 (derhalve onder het nieuwe regime) is toegestaan. Voorts geeft hij in dat besluit aan dat compartimenteren in strijd is met doel en strekking van de wetswijziging.¹⁰ Naar aanleiding van het aldus ontstane meningsverschil tussen betrokken belastingplichten en de Belasting-dienst zijn verschillende procedures gevoerd. Uiteindelijk heeft de Hoge Raad in zijn arrest van 19 november 2004, nr. 39 840 geoordeeld dat het niet strookt met het doel van de wetswijziging – namelijk het repareren van de mogelijk-heid tot het onbelast realiseren van bestemmingswijzigingswinst – om een keuzeherziening toe te laten waarbij met betrekking tot de daarbij te realiseren boekwinst de per 27 juni 2000 opgeheven vrijstelling nog van toepassing zou zijn. Om deze reden kan volgens de Hoge Raad ook de compartimenterings-leer niet worden toegepast.¹¹ De Hoge Raad week met dit oordeel af van de conclusie van de A-G alsmede van de in de literatuur heersende opvatting. De A-G concludeerde namelijk dat keuzeherziening op 26 juni 2000 mogelijk is en bepleitte daarnaast de toepassing van de compartimenteringsleer.¹² Uit de conclusie leid ik af dat naar zijn mening de in de parlementaire behandeling gegeven motivering dat het ontbreken van een overgangsmaatregel is gestoeld op het feit dat sprake is van reparatiewetgeving, een belangrijke basis vormt voor het pleidooi voor toepassing van de compartimenteringsleer. Ter zake van het tweede element van de wetswijziging, de behandeling van de ondergrond van de agrarische bedrijfswoning bij voortgezette bewoning, is immers geen sprake van reparatie.¹³ In de literatuur is eveneens door verschillende auteurs betoogd dat keuzeherziening op 26 juni 2000 mogelijk is.¹⁴ Voorts is met verba-zing gereageerd op het feit dat de inperking van de landbouwwijziging door de staatssecretaris onder 'reparatie' van de regeling wordt geschaard.¹⁵

Ten slotte is aan de Hoge Raad de vraag voorgelegd of de wetswijziging in strijd is met art. 1 EP EVRM. Hierop oordeelde de Hoge Raad dat dit niet het geval is; hij acht onder meer van belang dat de tot 27 juni 2000 gerijpte waarde-

10. Besluit Staatssecretaris van Financiën 23 mei 2001, nr. RTB2001/220, V-N 2001/30.14. Vervolgens zijn over deze problematiek ook nog het besluit van 17 december 2001, nr. CPP2001/2875, V-N 2002/4.11 (inzake de gevolgen van heretiketteren vóór 27 juni 2000) en het besluit van 17 mei 2002, nr. CPP2002/1072M, V-N 2002/27.6 (inzake de mogelijkheid tot het sluiten van een vaststellingsovereenkomst) gepubliceerd.
11. HR 19 november 2004, nr. 39 840, BNB 2005/77 (concl. A-G Overgaauw; m.nt. Meussen).
12. Concl. A-G Overgaauw 23 april 2004, nr. 39 840, V-N 2004/33.9.
13. Zie met name onderdeel 4.6 van de conclusie van de A-G.
14. Zie o.a. Marcus 2002, p. 50 en Van der Beek en De Beer 2001, p. 115; anders Denissen en Seegers 2003.
15. Zie o.a. Meussen in zijn commentaar bij BNB 2005/77, Den Hollander in haar commentaar bij FED 2005/12.

Bijlage A

stijging niet reeds aan – een gunstiger regime van – belastingheffing onderworpen is geweest.¹⁶ De in deze zaak bij het EHRM ingediende klacht is niet-ontvankelijk verklaard, omdat de klacht volgens het EHRM kennelijk ongegrond is.

16. HR 1 april 2005, nr. 40 537, *BNB* 2005/227 (m.nt. Meussen).

BIJLAGE B

Herziening fiscale behandeling aankoopkosten van een deelneming

De wijziging van art. 13 Wet VPB 1969 inzake de aftrekbaarheid van aankoopkosten van een deelneming is – naast de afschaffing van art. 12 Wet VPB 1969 – een van de meest geruchtmakende wetswijzigingen geworden wat betreft de totstandkoming van het overgangsrecht. De aanpassing die met ingang van 1 februari 2005 in werking is getreden¹ houdt direct verband met het arrest van de Hoge Raad van 24 mei 2002, nr. 37 021.² In dit arrest oordeelde de Hoge Raad dat de kosten van aankoop van een binnenlandse deelneming in het jaar waarin zij zijn gemaakt ten laste van het resultaat kunnen worden gebracht. Ter zake van gevallen waarin in het verleden kosten van de aankoop van een deelneming als onderdeel van de kostprijs zijn geactiveerd oordeelde de Hoge Raad dat deze kosten alsnog in aanmerking kunnen worden genomen. Met dit arrest heeft de Hoge Raad duidelijkheid verschaft over de vraag of de aankoopkosten aftrekbaar zijn en is hij omgegaan wat betreft het moment van aftrekbaarheid.³ In antwoord op het arrest van de Hoge Raad gaf de staatssecretaris op 12 juni 2002 een besluit af waarin hij inspecteurs van de Belastingdienst opdroeg verzoeken om aankoopkosten van deelnemingen in aftrek toe te staan, voorlopig aan te houden.⁴ Eerst op 13 december 2002 stuurde de staatssecretaris van Financiën een brief naar de Tweede Kamer waarin hij meedeelde dat wetgeving werd voorbereid die de gevolgen van het arrest van 24 mei 2002 met terugwerkende kracht zou moeten herstellen.⁵ Uiteindelijk is het betreffende wetsvoorstel op 24 december 2003 bij de Tweede Kamer ingediend.⁶

Het wetsvoorstel voorzag in een aanpassing van art. 13 lid 1 Wet VPB 1969. Deze aanpassing trad in werking op de eerste dag van de derde kalendermaand na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin zij is geplaatst en had geen terugwerkende kracht. De door de staatssecretaris eerder aangekondigde terug-

1. Art. III lid 1 Wet van 4 december 2004 tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 in verband met de invoering van een aftrekverbod voor de aankoopkosten van een deelneming, *Stb.* 2004, 581.
2. HR 24 mei 2002, nr. 37 021, *BNB* 2002/262 (concl. A-G Groeneveld; m.nt. Juch).
3. Vgl. Pauwels 2004, p. 679, Meussen 2003 en *Kamerstukken II* 2003/04, 29 381, nr. 4, p. 6.
4. Besluit Staatssecretaris van Financiën 12 juni 2002, nr. CPP2002/1737, *V-N* 2002/29.16.
5. Persbericht ministerie van Financiën 13 december 2002, nr. 2002-291, *V-N* 2003/2.21.
6. *Kamerstukken II* 2003/04, 29 381, nr. 1-2.

werkende kracht zat verborgen in art. IV van het wetsvoorstel. Deze voorgestelde overgangsmaatregel kwam erop neer dat in alle gevallen waarin voor de inwerkingtreding van de wet aankoopkosten in aftrek zijn gebracht, een correctie moest plaatsvinden (correctieregeling). Indien mogelijk zou de winst van het jaar waarin de kosten in aftrek zijn gebracht, worden verhoogd met de in aftrek gebrachte kosten. Indien de aanslag over dat jaar reeds onherroepelijk vaststond, zou de winst van het eerstvolgende jaar waarover de aanslag nog niet onherroepelijk vaststond, worden verhoogd met de in aftrek gebrachte kosten. De achterliggende reden van deze overgangsmaatregel was de dreigende budgettaire derving die voorts nog kon worden vergroot door het – destijds nog te wijzen – Bosal-arrest.⁷ De wetgever achtte deze overgangsmaatregel mede toelaatbaar nu voor het verschijnen van het arrest in zijn visie vrij algemeen werd aangenomen dat de niet-aftrekbaarheid van aankoopkosten geldend recht was.⁸

Op dit wetsvoorstel is van allerlei kanten kritiek geleverd. De Raad van State adviseerde om de voorgestelde overgangsmaatregel te schrappen omdat de maatregel is gestoeld op een discutabele uitleg van het regime zoals dat gold vóór 24 mei 2002.⁹ VNO-NCW was van mening dat de zeer bijzondere vorm van terugwerkende kracht die in het wetsvoorstel is opgenomen niet past in een rechtsstaat.¹⁰ De NOB wees erop dat de voorgestelde terugwerkende kracht niet past binnen de kaders die door de Tweede Kamer in de Notitie TWK zijn aangegeven.¹¹ Dankzij deze druk, kritiek in de vakliteratuur¹² en vragen vanuit de Tweede Kamer is het overgangsrecht bij de Tweede Nota van Wijziging, gevolgd door een tweetal amendementen van de leden De Nerée tot Babberich, Dezentjé Hamming en Van As aanzienlijk versoepeld, maar daarmee niet eenvoudiger geworden.¹³ Bij de invoering van overgangsmaatregelen naar aanleiding van de parlementaire behandeling in de Tweede Kamer zijn de volgende uitgangspunten van belang geacht bij het beantwoorden van de vraag of een belastingplichtige onder het oude regime – zoals dat is uiteengezet door de Hoge Raad in zijn arrest van 24 mei 2002 – of het nieuwe regime valt:¹⁴

- a. degenen die er redelijkerwijs op konden vertrouwen dat zij recht zouden hebben op aftrek van aankoopkosten worden ontzien;
- b. in principe kan niet worden teruggekomen op aanslagen die bij de inwerkingtreding van de wet onherroepelijk vaststaan,
- c. lotsverbonden hebben recht op de door hen geclaimde aankoopkosten.

7. *Kamerstukken II 2003/04, 29 381, nr. 3, p. 8 en 9.*

8. *Kamerstukken II 2003/04, 29 381, nr. 3, p. 8 en 27.*

9. *Advies RvS, Kamerstukken II 2003/04, 29 381, nr. 4, p. 9.*

10. *Commentaar VNO-NCW 2 februari 2004, www.vno-ncw.nl.*

11. *Brief 25 februari 2004, www.nob.net.*

12. Blijkens de parlementaire stukken is met name de column van Cornelisse van belang geweest, zie Cornelisse 2004.

13. *Kamerstukken II 2003/04, 29 381, nrs. 10-12; zie ook FD 8 juni 2004.*

14. *Kamerstukken II 2003/04, 29 381, nr. 9, p. 8-9.*

Uit uitgangspunt a volgt dat aankoopkosten die zijn gemaakt na 13 december 2002 – de datum waarop de wetswijziging werd aangekondigd – niet meer aftrekbaar zijn.

Belastingplichtigen die naar aanleiding van het arrest van 24 mei 2002 vóór 14 december 2002 aankoopkosten hebben afgetrokken vallen eveneens op grond van uitgangspunt a onder het oude regime. Belastingplichtigen die reeds voor 24 mei 2002 aankoopkosten hebben geclaimd, doch waarvan de aanslag in afwachting van het arrest nog niet was vastgesteld vallen op grond van uitgangspunt c onder het oude regime. De belastingplichtige die de procedure heeft gewonnen valt op grond van uitgangspunt b onder het oude regime. Teneinde te voorkomen dat het overgangsrecht willekeurig uitwerkt doordat er wat betreft nog openstaande jaren grote verschillen bestaan, is de overgangsmaatregel beperkt tot deelnemingen die zijn verworven vóór 1 januari 2000. Daarbij werd ervan uitgegaan dat de aangiftejaren 2000 tot en met 2002 voor de meeste belastingplichtigen nog zouden openstaan. De beperking tot 1 januari 2000 geldt echter niet voor diegenen die al voor 24 mei 2002 aftrek van aankoopkosten hebben geclaimd (de lotsverbondenen); dit op grond van uitgangspunt c.

Een bijzonder aspect van de overgangsproblematiek vormen de geactiveerde aankoopkosten. In zijn arrest van 24 mei 2002 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat deze kosten alsnog in aftrek mogen worden gebracht. Onder de nieuwe tekst van art. 13 Wet VPB 1969 kan deze aftrek echter niet meer worden gerealiseerd. Voor op het moment van inwerkingtreding vaststaande aanslagen laat de wetgever dit rechtsgevolg in stand. Op deze regel is, dankzij een toezegging van de staatssecretaris van Financiën tijdens de behandeling van het wetsvoorstel in de Eerste Kamer, een uitzondering geformuleerd. Op uitdrukkelijk verzoek van de leden van de Eerste Kamer bestaat ter zake van deelnemingen die op of na 1 januari 2000 zijn verworven waarvoor vóór 14 december 2002 aankoopkosten zijn gemaakt ook recht op aftrek indien de kosten zijn geactiveerd en de aanslag over het betreffende jaar reeds onherroepelijk vaststaat.

BIJLAGE C

Afschaffing van het CFM-regime

Per 1 januari 1997 is in art. 15b Wet Vpb 1969 de concernfinancieringsmaatregel opgenomen (hierna: CFM-regime). In 1999 is deze regeling door de werkgroep Primarolo aangemerkt als een mogelijk schadelijke belastingmaatregel.¹ Bij brief van 11 juli 2001 werd Nederland vervolgens door EU-commissaris Monti in kennis gesteld van het feit dat zal worden onderzocht of het CFM-regime een verboden steunmaatregel vormt.² Deze brief bevatte onder andere de volgende passage:

51. (...) Zij verzoekt de Nederlandse autoriteiten onverwijld een afschrift van deze brief aan potentiële begunstigden van de steunmaatregel te doen toekomen. De Commissie zou vooral graag de opmerkingen van Nederland en van de betrokken partijen vernemen in verband met een eventueel gewettigd vertrouwen dat terugvordering van de steun in de weg zou staan, in het geval deze steun als onwettig en onverenigbaar zou worden beschouwd.

Uit de vastgestelde feiten van een ter zake van de afschaffing van het CFM-regime gevoerde belastingprocedure blijkt dat de belanghebbende in die zaak op 26 juli 2001 door de Belastingdienst is geïnformeerd over het feit dat de formele onderzoeksprocedure is ingeleid.³ De brief van 11 juli 2001 is bij brief van 16 augustus 2001 door de staatssecretaris van Financiën ter kennis gebracht van de Tweede Kamer.⁴ De Commissie heeft belanghebbenden in kennis gesteld door publicatie in het Publicatieblad van de Europese Unie van 31 oktober 2001.⁵ Op 3 oktober 2002 heeft Nederland de Commissie laten weten dat zij de ondernemingen *die op dat moment gebruik maakten van het CFM-regime* in staat diende te stellen van deze regeling te blijven profiteren tot aan het einde van de periode waarvoor zij als begunstigden waren erkend.⁶

1. Rapport Werkgroep-Primarolo 23 november 1999, V-N 2000/6.6.
2. Brief EU-commissaris Monti 11 juli 2001, nr. D/289741, NTFR 2001/1113 (m.nt. Kors).
3. Gerecht van eerste aanleg 12 september 2007, nr. T-348/03 (*Koninklijke Friesland Foods N.V./Commissie*), V-N 2007/44.12, ro. 13.
4. Brief aan de Vaste commissie voor Financiën 16 augustus 2001, fin000499, V-N 2001/44.15.
5. PB C 306 van 31 oktober 2001, p. 6.
6. Gerecht van eerste aanleg 12 september 2007, nr. T-348/03 (*Koninklijke Friesland Foods N.V./Commissie*), V-N 2007/44.12, ro. 15.

Zodra een regeling is onderworpen aan een onderzoek van de Commissie, mag de regeling op grond van art. 88 lid 3 EG niet meer worden toegepast totdat een eindbeslissing is gegeven. Op 5 december 2002 heeft de staatssecretaris van Financiën een besluit gepubliceerd waarin is vermeld dat met onmiddellijke ingang geen verzoeken om toepassing van het CFM-regime meer in behandeling zullen worden genomen.⁷ Voorts vermeldde hij dat deze maatregel in een wetsvoorstel zal worden vastgelegd dat zal terugwerken tot 5 december 2002.

Bij beschikking van 17 februari 2003 heeft de Europese Commissie het CFM-regime onverenigbaar verklaard met het EU-recht.⁸ In de beschikking is een overgangsmaatregel opgenomen voor ondernemingen die op 11 juli 2001 onder de CFM-regeling vielen. De overgangsmaatregel geldt niet voor ondernemingen die vóór 5 december 2002 een verzoek om toepassing van de regeling hadden ingediend en op 11 juli 2001 voldeden aan de voorwaarden voor de toepassing van het CFM-regime. In een brief van 7 juli 2003 schrijft de Commissie:⁹

Ten eerste heeft de overgangsregeling die in de beschikking van de Commissie wordt vastgesteld slechts betrekking op de ondernemingen die op de datum van inleiding van de formele onderzoeksprocedure van de regeling gebruik maakten, dat wil zeggen waaraan op die datum reeds een beschikking van de Nederlandse fiscus was afgegeven (...). De Commissie is in de loop van de procedure nooit ingelicht over de 14 ondernemingen die in de brief van 11 april 2003 worden genoemd.

Per 1 december 2005 is art. 15b Wet Vpb 1969 met terugwerkende kracht tot en met 12 juli 2001 vervallen.¹⁰ Voor belastingplichtigen die op 11 juli 2001 aan de voorwaarden van het CFM-regime voldeden, is een overgangsmaatregel getroffen. Deze overgangsmaatregel luidt als volgt:

ARTIKEL II

1. Ten aanzien van een aan de vennootschapsbelasting onderworpen belastingplichtige *die op 11 juli 2001 voldeed* (curs. MSB) aan de regeling van artikel 15b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, zoals dat artikel toen luidde, blijven de artikelen 10a, vierde lid, 14, derde lid, 14a, vierde lid, 15b en 18, eerste lid, van die wet alsmede de daarop berustende bepalingen, zoals deze toen luiden, van toepassing.

2. Het eerste lid is van toepassing gedurende een periode van tien jaren gerekend vanaf de datum met ingang waarvan de belastingplichtige een reserve als bedoeld in artikel 15b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969,

7. Besluit Staatssecretaris van Financiën van 5 december 2002, nr. DGB2002/5635M, *NTFR* 2002/1863.

8. PB L 180 van 18 juli 2003, p. 52, *NTFR* 2003/997.

9. Zie ro. 2.10 Hof Amsterdam 30 november 2005, nr. 04/04567, *V-N* 2006/42.1.2.

10. Wet van 15 september 2005 (vervallen van de concernfinancieringsregeling), *Stb.* 2005, 468.

mocht vormen, met dien verstande dat deze toepassing uiterlijk eindigt met ingang van 1 januari 2011.

Ten aanzien van een belastingplichtige die op 15 maart 2001 een verzoek om toepassing van het CFM-regime had ingediend, doch waarop de inspecteur niet voor 11 juli 2001 heeft beslist, oordeelde Hof Amsterdam dat belanghebbende niet meer in aanmerking kwam voor toepassing van de regeling.¹¹ Het Hof baseerde zich hierbij op de beschikking zoals die is afgegeven door de Commissie. Op grond van die beschikking vallen alleen ondernemingen die op 11 juli 2001 al een beschikking hadden onder de overgangsmaatregel. Het Gerecht van eerste aanleg oordeelde evenwel op 12 september 2007 dat de Europese Commissie in strijd met het vertrouwens- en gelijkheidsbeginsel heeft gehandeld door de overgangsregeling niet van toepassing te laten zijn op ondernemingen die al op 11 juli 2001 een verzoek om toepassing van het CFM-regime hadden ingediend, doch waarvan de behandeling nog niet was afgerond.¹²

11. Hof Amsterdam 30 november 2005, nr. 04/04567, V-N 2008/7.16. Het tegen deze uitspraak ingestelde beroep in cassatie is ingetrokken.

12. Gerecht van eerste aanleg 12 september 2007, nr. T-348/03 (*Koninklijke Friesland Foods N.V./Commissie*), V-N 2007/44.12.

LITERATUURLIJST

- Aardema 2005 E. Aardema, 'Dan toch maar weer eens: de hypotheekrenteaftrek', *Tribuut* 2005/01.
- Abrams 1985 Howard E. Abrams, 'Rethinking tax transitions: a reply to dr. Shachar', 98 *Harvard Law Review*, 1985, p. 1809-1819.
- Adriani en Van Hoorn 1954 P.J.A. Adriani en J. van Hoorn jr., *Het Belastingrecht*, deel II, Amsterdam: L.J. Veen's Uitgeversmij. N.V. 1954.
- Albert 2002 P.G.H. Albert, 'Compartimentering, een belangrijke vorm van overgangsrecht', *NTFR* 24 oktober 2002, p. 1-3.
- Albert 2005 P.G.H. Albert, *Hoofdstukken formeel belastingrecht*, Amersfoort: SDU 2005.
- Aschke 1987 Manfred Aschke, *Übergangsregelungen als verfassungsrechtliches Problem* (diss. Gießen), Frankfurt am Main: Peter Lang GmbH 1987.
- Baker 2000 Philip Baker, 'Taxation and the European Convention on Human Rights', *European Taxation*, vol. 40, no. 8, augustus 2000, p. 298-374.
- Bartel 2005 J.C.K.W. Bartel, 'De positie van de Raad van State ten aanzien van fiscaal overgangsbeleid', in: A.O. Lubbers, M. Schuiver-Bravenboer en H. Vording (red.), *Opstellen fiscaal overgangsbeleid*, Leiden: E.M. Meijers Instituut/Kluwer 2005, p. 19-33.
- Bartlett 2005 Bruce Bartlett, 'Alternative maximum tax gimmick', *The Washington Times* 2 februari 2005.
- Bavinck 1991 C.B. Bavinck, 'De terugwerkende kracht van de WIR-knip', *WFR* 1991/5946, p. 105-108.
- Van der Beek 1992 H.L. van der Beek, *Overgangsrecht nieuw Burgerlijk Wetboek* (diss. Maastricht), systematiek, uitgangspunten en toepassingen, Deventer: Kluwer 1992.
- Van der Beek en De Beer 2001 P. van der Beek en A.W. de Beer, 'Ondergrond agrarische bedrijfs-woning: kiezen of delen?', *Land- en tuinbouwbulletin* 2001/7, p. 115-117.
- Van den Berge 1949 W.H. van den Berge, *Beginnselen van de belastingheffing*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap no. 68, Alphen aan den Rijn: Samsom 1949.

- Van den Berge 2000 J.W. van den Berge, 'Gelijkheid, de toepassing van het non-discriminatiebeginsel (art. 14 EVRM en art. 26 IVBPR)', *WFR* 2000/6391, p. 895-901.
- Van den Berge 2005 J.W. van den Berge, 'Fiscaal overgangsbeleid van de rechter', in: A.O. Lubbers, M. Schuwer-Bravenboer en H. Vording (red.), *Opstellen fiscaal overgangsbeleid*, Leiden: E.M. Meijers Instituut/Kluwer 2005, p. 35-45.
- Berger 2002 Thomas Berger, *Zulässigkeitsgrenzen der Rückwirkung von Gesetzen* (diss. Dresden), Frankfurt am Main: Peter Lang GmbH 2002.
- Bergman en Van Huijgevoort 2003 Henk Bergman en Bart van Huijgevoort, Afscheidsinterview vice-president mr. E. Korthals Altes van de Hoge Raad, *WFR* 2003/6540, p. 1251-1255.
- Bertin 2001 Olivier Bertin, 'Les lois rétroactives en matière d'impôt sur les revenus', *JDF* 2001, p. 193-225.
- De Blicke 2004 L.A. de Blicke e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Kluwer 2004.
- Bobbett 2006 Catherina S. Bobbett, 'Retroactive or retrospective? A note on terminology', *B.T.R.* 2006, 1, p. 15-18.
- Boer 2007 J.P. Boer, 'Meer aandacht voor het lex certa-beginsel in fiscalibus', *NTFR* 2007/12, p. 1-4.
- Boer en Freudenthal 2004 J.P. Boer en R.M. Freudenthal, 'Van ideaal en reparatiewetgeving; zicht op Europa vanuit de polder', in: F.M.M. Duynstee e.a., *Alle wegen leiden naar Brussel*, Amsterdam: Reed Business Information BV 2004, p. 57-74.
- Bolt 2005 K.F. Bolt, *Het rechterlijke toetsingsmoment in het bestuursprocesrecht* (diss. Groningen), Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2005.
- Brandsma 1995 Roland Brandsma, 'Enige (verdragsrechtelijke) aspecten van compartimentering', in: *Veranderend belastingklimaat* (Nico de Vries-Bundel), Arnhem: Gouda Quint 1995.
- Braun 2005 K.M. Braun, 'Overgangsrecht inzake de omzetbelasting', in: A.O. Lubbers, M. Schuwer-Bravenboer en H. Vording (red.), *Opstellen fiscaal overgangsbeleid*, Leiden: E.M. Meijers Instituut/Kluwer 2005, p. 147-166.
- Bravenboer en Ruijschop 2004 M. Bravenboer en M.H.C. Ruijschop, 'Loonbelasting: voorheffing of zelfstandige heffing?', *WFR* 2004/6579, p. 838-844.
- Bravenboer 2005 M. Bravenboer, 'Onmiddellijke werking', *WFR* 2005/6618, p. 465-471.
- Bravenboer en Lubbers 2005 M. Bravenboer en A.O. Lubbers, 'Tijd voor uitbreiding van de Notitie terugwerkende kracht en eerbiedigende werking', *WFR* 2005/6631, p. 964-971.
- Van Bruggen 1995 D. van Bruggen, 'De wetgever en gewekte verwachtingen', *RegelMaat* 1995/6, p. 243-247.

-
Bruijsten 2003	C. Bruijsten, 'In hoeverre kan vertrouwen worden ontleend aan de wetshistorie?', <i>WFR</i> 2003/6533, p. 956-966.
Brunner 1991	C.J.H. Brunner, 'Algemene beginselen van overgangsrecht nieuw vermogensrecht', <i>WPNR</i> 1991/6007, p. 342-347.
Van der Burg 2001	F.H. van der Burg, <i>Overgangsrecht</i> , Verslag van het symposium gehouden op 20 april 2000 ter gelegenheid van de algemene ledenvergadering van de Vereniging voor wetgeving en wetgevingsbeleid, Den Haag: Sdu Uitgevers 2001.
Bussemaker 2002	M. Bussemaker, 'Het gaat niet om de hoeveelheid, maar om de soort ballen in de kerstboom', <i>WFR</i> 2002/6509, p. 1836.
Caminada 1996	Koen Caminada, <i>De progressie van het belastingstelsel</i> (diss. Leiden), Amsterdam: Thesis Publishers 1996.
Christiaanse 1990	J.H. Christiaanse, 'Terugwerkende kracht op fiscaal terrein', <i>WFR</i> 1990/5936, p. 1569-1574.
Coremans en Van Damme 2001	H. Coremans en M. van Damme, <i>Beginselen van wetgevingstechniek en behoorlijke regelgeving</i> , Brugge: Die Keure 2001.
Cornelisse 2002	R.P.C. Cornelisse, 'Normen en waarden', <i>WFR</i> 2002/6502, p. 1535-1536.
Cornelisse 2004	R.P.C. Cornelisse, 'Reflectie', <i>WFR</i> 2004/6563, p. 163-164.
CPB 2006	<i>Woningmarkteffecten van aanpassing fiscale behandeling eigen woning</i> , nr. 128, september 2006, www.cpb.nl .
Denissen en Seegers 2003	P.J.J.M. Denissen en P.L.F. Seegers, 'De landbouwwijziging ex art. 3.12 Wet IB 2001 en de 26/27 juni 2000-problematiek', <i>WFR</i> 2003/6550, p. 1663-1669.
De Die 1979	B.C. de Die, 'Overgangsrecht – een herwaardering na vijftig jaar', <i>RM Themis</i> 1979/1, p. 253-285.
De Die 1989	B.C. de Die, Boekbespreking G. Knigge, <i>Verandering van wetgeving; beschouwingen over de artt. 4 A.B. en 1 Sr.</i> , Arnhem 1984, <i>DD</i> 1989/9, p. 880-886.
De Die 1991	B.C. de Die, 'Beginselen van Overgangsrecht', <i>AA</i> 1991/10, p. 818-829.
Van Dijck 1965	J.E.A.M. van Dijck, 'Nogmaals de terugwerkende kracht van art. 44 Wet IB', <i>WFR</i> 1965/4776, p. 897-899.
Van Dijk 1991	R.T.E. van Dijk, 'Materiële terugwerkende kracht bij fiscale wetgeving onder alle omstandigheden ongewenst', <i>WFR</i> 1991/5948, p. 179-184.
Van Dijk en Van Hoof 1998	P. van Dijk en G.J.H. van Hoof, <i>Theory and Practice of the European Convention on Human Rights</i> , Den Haag: Kluwer Law International 1998.
Dijstelbloem 2000	H.G.M. Dijstelbloem, 'De compartimenteringsleer en de deelnemingsvrijstelling', in: <i>Over de grenzen van de vennootschapsbelasting</i> (Juch-bundel), Deventer: Kluwer 2000, p. 203-220.

- Donner 1984 A.M. Donner, 'Grondwettelijk overgangsrecht', in: *Recht op scherp, beschouwingen over handhaving van publiekrecht*, aangeboden aan prof. mr. W. Duk, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1984, p. 267-280.
- Douma 2007 S.C.W. Douma, 'Het evenredigheidsbeginsel stricto sensu als belangenafweging tussen nationale fiscale soevereiniteit en vrij verkeer', *WFR* 2007/6709, p. 247-253.
- Douma 2008 S.C.W. Douma, 'The principle of legal certainty: Enforcing international norms under Community law', in: Sjoerd Douma and Frank Engelen, *The Legal Status of the OECD Commentaries*, IBFD 2008, p. 217-251.
- Duk en Jeukens 1965 W. Duk en H.J.M. Jeukens, *Terugwerkende kracht*, Pre-advies voor de algemene vergadering van de vereniging voor administratief recht op 24 september 1965, Haarlem: H.D. Tjeenk Willink & Zoon N.V. 1965.
- Van Dunné 2004 J.M. van Dunné, *Verbintenissenrecht*, Deel 1: Contractenrecht, Deventer: Kluwer 2004.
- EC 2005 Europese Commissie, *Public finances in EMU 2005*, nr. 3, 2005.
- EC 2006 Europese Commissie, *Quarterly Report on the Euro Area*, I/2006.
- Eijlander en Voermans 2000 Philip Eijlander en Wim Voermans, *Wetgevingsleer*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2000.
- Van Eijdsen 2005 J.A.R. van Eijdsen, 'De omzetting van onvolwaardige vorderingen in aandelenkapitaal: het zuur is eruit!', *WFR* 2005/6630, p. 921-929.
- Ellis 1995 M.J. Ellis, *Omgaan met het element tijd in het internationaal belastingrecht* (oratie Rotterdam), Deventer: Kluwer 1995.
- FD 8 juni 2004 'Kostenaf trek bij overname versoepeld'.
- FD 30 mei 2005 'Getronics en Versatel dreigen met rechter'.
- FD 12 mei 2006 'DNB wil hypotheekrente afschaffen'.
- FD 17 mei 2006 'Beheerder AOW-kas maant tot kalmte'.
- FD 26 mei 2006 'De toekomst van de hypotheekrenteaftrek'.
- FD 9 november 2007 Leasesector dreigt met superclaim.
- Feteris 2007 M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2007.
- Fisch 1997 Jill E. Fisch, 'Retroactivity and Legal Change: an Equilibrium Approach', 110 *Harvard Law Review*, 1997, p. 1055-1123.
- Folmer 1928 G.J.Ph. Folmer, *Ontwikkeling van het intertemporaal burgerlijk recht in theorie en praktijk* (diss. Leiden), Amsterdam: H.J. Paris 1928.
- Friauf 1972 K.H. Friauf, 'Gesetzankündigung und rückwirkende Gesetzgebung in Steuer- und Wirtschaftsrecht', *Der Betriebs-Berater*, 1972, p. 671.
- Fuller 1969 Lon L. Fuller, *The morality of law*, London: Yale University press 1969.

- Van der Geld 1987 J.A.G. van der Geld, *De deelnemingsvrijstelling in beweging*, Deventer: FED 1987.
- Van der Geld 2006 J.A.G. van der Geld, 'Het wetsvoorstel "werken aan winst"', *Dossier Vpb* 2007, nr. 1.
- Geppaart 1978 Ch.P.A. Geppaart, 'De rol van de wetgever in belastingzaken', in: Ch.P.A. Geppaart, H.C.F. Schoordijk en A.J.A. van Dorst, *Macht en onmacht van de wetgever*, Deventer: Kluwer 1978.
- Geppaart 2004 Ch.P.A. Geppaart, 'Fiscaal overgangsbeleid' (boekbespreking prof. dr. A.O. Lubbers), Universiteit Leiden 2004, *WFR* 2004/6603, p. 1840-1842.
- Goederee en Tempel-Kloosterman 1987 A.L. Goederee en P.J.J.M.V.D. Tempel-Kloosterman, 'Zonder goedkeuring geen aanslag?', *WFR* 1987/5774, p. 615-618.
- Goedertier 2004 Geert Goedertier, 'Artikel 14 Verbod van discriminatie', in: Johan vande Lanotte en Yves Haeck, *Handboek EVRM*, Deel 2. Artikelsgewijze Commentaar, Antwerpen-Oxford: Intersentia 2004, p. 127-188.
- Goldberg 1994 Daniel S. Goldberg, 'Tax Subsidies: One-Time vs. Periodic an Economic Analysis of the Tax Policy Alternatives', 49 *Tax Law Review*, 1994, p. 305-347.
- Graetz 1977 Michael J. Graetz, 'Legal Transitions: The Case of Retroactivity in Income Tax Revision', 80 *University of Pennsylvania Law Review*, 1977, p. 47-87.
- Graetz 1985 Michael J. Graetz, 'Retroactivity revisited', 98 *Harvard Law Review*, 1985, p. 1820-1841.
- Grapperhaus 1978 F.H.M. Grapperhaus, *Kenbaarheid en wendbaarheid in het fiscale recht*, FED b.v. 1978.
- Grecu 2004 Andrei Grecu, *Flat Tax – The British Case*, Adam Smith Institute, Londen 2004.
- De Greef 2000 R.M.J.M. de Greef, 'Verslag promotie mr. H.M. Kappelle', *WFR* 2000/6388, p. 821-826.
- Gribnau 1997a J.L.M. Gribnau, 'Grenzen aan instrumentalisering', *WFR* 1997/6248, p. 807-818.
- Gribnau 1997b J.L.M. Gribnau, 'Navordering als resultaat van geschreven en ongeschreven recht', *WFR* 1997/6262, p. 1377-1392.
- Gribnau 1998 J.L.M. Gribnau, *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht* (diss. Rotterdam), 1998.
- Gribnau 2002 J.L.M. Gribnau, 'Toetsing aan het rechtszekerheidsbeginsel', *TFB* 2002/10, p. 5-9.
- Gribnau en Meussen 2002 J.L.M. Gribnau en G.T.K. Meussen, 'Rechtszekerheid en de Wet IB 2001' (I), *MBB* 2002, 10, p. 251-261.
- Gribnau 2005 J.L.M. Gribnau, 'Rechtszekerheid en overgangsrecht', in: A.O. Lubbers, M. Schuiver-Bravenboer en H. Vording (red.), *Opstellen fiscaal overgangsbeleid*, Leiden: E.M. Meijers Instituut/Kluwer 2005, p. 79-98.

- Gribnau 2006 J.L.M. Gribnau, 'Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving', in: A.C. Rijkers en H. Vording, *Vijf jaar Wet IB 2001*, Leiden: E.M. Meijers Instituut/Kluwer 2006, p. 27-66.
- Grotenhuis 2006 Aertjan Grotenhuis, 'Oneerlijke kanten hypotheekrenteaftrek', *NRC Handelsblad* 20 januari 2006.
- Groussot 2006 Xavier Groussot, *General Principles of Community Law*, Groningen: Europa Law Publishing 2006.
- Haazen 2001 O.A. Haazen, *Algemeen deel van het rechterlijk overgangsrecht* (diss. Tilburg), 2001.
- Haeck 2004 Yves Haeck, 'Artikel 1 Eerste Protocol, Recht op bescherming van eigendom', in Johan vande Lanotte en Yves Haeck, *Handboek EVRM deel II*, Antwerpen – Oxford: Intersentia 2004.
- Happé 1996 R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming* (diss. Leiden), Deventer: Kluwer 1996.
- Happé 2001 R.H. Happé, 'Van trias politica naar duas politica', in: *Belastingrechtspraak in een veranderende wereld*, Belastingadviseursdag 2001, Den Haag: SDU 2001.
- Happé 2004 R.H. Happé, 'Over het wegnemen van opgewekt vertrouwen', *WFR* 2004/6574, p. 641-649.
- Happé en Pauwels 2005 R.H. Happé en M.R.T. Pauwels, 'Over materieel terugwerkende kracht en gerechtvaardigde verwachtingen', in: A.O. Lubbers, M. Schuver-Bravenboer en H. Vording (red.), *Opstellen fiscaal overgangsbeleid*, Leiden: E.M. Meijers Instituut/Kluwer 2005, p. 61-76.
- Hartkamp 1991 A.S. Hartkamp, 'Terugwerkende kracht', *WPNR* 1991/6030, p. 868-873.
- Harkema 1996 S.H. Harkema, 'De grenzen van de terugwerkende kracht in het belastingrecht of de toelaatbaarheid van de terugwerkende kracht in het belastingrecht ter bestrijding van – in de ogen van de staatssecretaris van Financiën – niet-bedoeld gebruik van belastingwetten', *FED* 1996/623.
- Heeden 1968 K. van de Heeden, 'Artikel 44 Wet I.B. 1964 en het begrip terugwerkende kracht', *MBB* 1968, 6, p. 116-119.
- Hemels 2005 S.J.C. Hemels, *Door de muze omhelsd, Een onderzoek naar de inzet van belastingsubsidies voor kunst en cultuur in Nederland* (diss. Leiden), Nijmegen: WLP 2005.
- Heukels 1990 Ton Heukels, *Intertemporales Gemeinschaftsrecht* (diss. Leiden), Baden-Baden: Nomos 1990.
- Hijma e.a. 2004 Jac. Hijma, C.C. van Dam, W.A.M. van Schendel en W.L. Valk, *Rechtshandeling en overeenkomst*, Deventer: Kluwer 2004.
- Hijmans van den Bergh 1928 L.J. Hijmans van den Bergh, *Opeenvolgen van rechtsregels* (diss. Utrecht), Utrecht: Drukkerij P. den Boer 1928.
- Hijmans van den Bergh 1956 L.J. Hijmans van den Bergh, *Overgangsrecht, in verband met het ontwerp voor een Nieuw Burgerlijk Wetboek* (preadvies Broederschap der notarissen in Nederland) 1956.

-
Hofstra 1977	H.J. Hofstra, <i>Inflatieneutrale belastingheffing</i> (rapport uitgebracht aan de Minister van Financiën) 1977.
Den Hollander en Kraaijpoel 2003	Ingrid den Hollander en Boris Kraaijpoel, 'Het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijke fiscale wetgeving', in: <i>WB der Nederlanden</i> (WB-bundel), Nijmegen: WLP 2003, p. 29-36.
Hubbell 1998	L. Kenneth Hubbell, <i>MAXTAX or Alternate Maximum Tax Proposal</i> , Georgia State University, Andrew Young School of Policy Studies, 11 maart 1998, http://aysps.gsu.edu/frc/files/policymemo/max-tax.pdf .
Ijzerman 1988	R.L.H. Ijzerman, 'Formele en materiële criteria in art. 13 Wet Vpb 1969; compartimentering', <i>WFR</i> 1988/5846, p. 1529-1536.
Ijzerman 1991	R.L.H. Ijzerman, <i>Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht</i> (diss. Amsterdam), Deventer: Kluwer 1991.
IMF 2006	<i>IMF Country Report</i> No. 06/283, juli 2006.
McIntyre 1976	Michael J. McIntyre, 'Transition Rules: Learning to Live with Tax Reform', 4 <i>Tax Notes</i> 30 augustus 1976, p. 7-13.
Jacobs e.a. 2006	Francis G. Jacobs, Robin White en Clare Ovey, <i>The European Convention on Human Rights</i> , Oxford: Oxford University Press 2006.
Jeukens 1965	H.J.M. Jeukens, <i>Terugwerkende kracht, preadvies Vereniging voor administratief recht</i> , Haarlem: H.D. Tjeenk Willink & Zoon B.V. 1965.
Joppe 1987	I.S. Joppe, <i>Overgangsrecht in het internationaal privaatrecht en het fait accompli</i> (diss. Leiden), Arnhem: Gouda Quint B.V. 1987.
Kakebeeke-Van der Put 1961	M.A. Kakebeeke-Van der Put, <i>Wetsontduiking</i> (diss. Leiden), Deventer: Kluwer 1961.
Kamminga 2005	J.A. Kamminga, 'De rechtszekerheid van de terugwerkende kracht van BTW-anticonstructiewetgeving', <i>WFR</i> 2005/6615, p. 360-367.
Kaplow 1986	Louis Kaplow, 'An Economic Analysis of Legal Transitions', 99 <i>Harvard Law Review</i> , 1986, p. 509-617.
Kaplow 2003	Louis Kaplow, 'Legal Transitions: Is There an Ideal Way to Deal with the Non-Ideal World of Legal Change?', <i>Transition Policy: a conceptual Framework</i> , 13 <i>Journal of Contemporary Legal Issues</i> , 2003, p. 161-209.
Kappelle 1999	H.M. Kappelle, 'Levensverzekering en fiscaal overgangsrecht, Of: Beloofd is beloofd en wat je belooft, moet je doen' (II), <i>WFR</i> 1999/6363, p. 1563-1567.
Kappelle 2000	H.M. Kappelle, <i>Levensverzekering en fiscaal overgangsrecht</i> (diss. Amsterdam), 2000.
Kapteyn e.a. 2003	P.J.G. Kapteyn e.a., <i>Het recht van de Europese Unie en van de Europese Gemeenschappen</i> , Deventer: Kluwer 2003

- Kavelaars 1997 P. Kavelaars, *Vermogenswinstheffing: verlies of (aan-)winst?* (oratie Rotterdam), Deventer: Kluwer 1997.
- Kavelaars 2004 P. Kavelaars, 'Europese dividendstromen', *NTFR* 2004/953.
- Kemp 2002 Jack Kemp, *Enterprise Zones of Choice*, FreedomWorks, 25 februari 2003, www.freedomworks.org.
- Van den Kerkhof en Verduijn 2004 H.J. van den Kerkhof en A. Verduijn, 'De terugwerkende kracht van de nieuwe landbouwwijziging', *WFR* 2004/6576, p. 715-724.
- Kirchhof 2000 Paul Kirchhof, 'Rückwirkung von Steuergesetzen', *StuW* 3/2000, p. 221-231.
- Knigge 1984 G. Knigge, *Verandering van wetgeving, beschouwingen over de artt. 4 A.B. en 1 Sr.*, (diss.) Arnhem: Gouda Quint B.V. 1984.
- Koelewijn 2008 Jaap Koelewijn, 'Socialist Bos helpt het grootkapitaal', *FD Geld*, 30 augustus 2008, p. 13.
- Kortmann 2000 C.A.J.M. Kortmann e.a., *De Awb en de bijzondere wetgeving* (pre-advies voor de algemene vergadering van de VAR Vereniging voor Bestuursrecht op 12 mei 2000), Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2000.
- Kymlicka 2002 Will Kymlicka, *Contemporary political philosophy*, Oxford: Oxford University Press 2002.
- De Langen 1958 W.J. De Langen, *De grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht*, deel II, Alphen aan den Rijn: N. Samson N.V. 1958.
- Langereis 1987 Ch.J. Langereis, *Belastingprocedures*, Deventer: Kluwer 1987.
- Langereis 1989 Ch.J. Langereis, 'Over de voorspelbaarheid van het fiscale recht', *FED* 1989/578.
- Vande Lanotte en Haeck 2004 Johan Vande Lanotte en Yves Haeck, *Handboek EVRM*, Deel 1. Algemene beginselen, Antwerpen – Oxford: Intersentia 2004.
- Leen 2005a Auke Leen, 'Maak van de vlaktaks een reëel alternatief', *NRC Handelsblad* 15 februari 2005.
- Leen 2005b A.R. Leen, 'Dé overgangsregeling bij een fundamentele belastinghervorming in een markteconomie', in: A.O. Lubbers, M. Schuwer-Bravenboer en H. Vording (red.), *Opstellen fiscaal overgangsbeleid*, Leiden: E.M. Meijers Instituut/Kluwer 2005, p. 99-110.
- Van Leijenhorst 1999 Hans van Leijenhorst, 'Belastingbeleid', *WFR* 1999/6333, p. 401-413.
- Leisner 1998 Anna Leisner, 'Vertrauen in staatliches Handeln – ein unkalkulierbares Risiko?', *StuW* 3/1998, p. 254-266.
- Leyten 1972a J.C.M. Leyten, 'Overgangsrecht' (I), *NJB* 1972, 14.
- Leyten 1972b J.C.M. Leyten, 'Overgangsrecht' (II), *NJB* 1972, 15.
- Lievaart 1979a R.M. Lievaart, 'De gevolgen van de opeenvolging van rechtsregels in het bijzonder in het belastingrecht' (I), *WFR* 1979/5407, p. 581-591.

-
- Lievaart 1979b R.M. Lievaart, 'De gevolgen van de opeenvolging van rechtsregels in het bijzonder in het belastingrecht' (II), *WFR* 1979/5408, p. 614-625.
- Van der Linde 2002a R.W. van der Linde, 'De (on)gelijkheid tussen art. 26 IVBPR en art. 14 EVRM in belastingzaken', Deel 1: Twee denkmodellen vergeleken, *TFB* 2002/6, p. 18-22.
- Van der Linde 2002b R.W. van der Linde, 'De (on)gelijkheid tussen art. 26 IVBPR en art. 14 EVRM in belastingzaken', Deel 3: de beoordelingsvrijheid van de wetgever en vormen van rechtsherstel, *TFB* 2002/9, p. 14-18.
- Loenen 1998 T. Loenen, *Het gelijkheidsbeginsel*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1998.
- Logue 1996 Kyle D. Logue, 'Tax Transitions, Opportunistic Retroactivity, and the Benefits of Government Precommitment', 94 *Michigan Law Review*, 1996, p. 1129-1196.
- Logue 2003 Kyle D. Logue, 'Legal Transitions: Is There an Ideal Way to Deal with the Non-Ideal World of Legal Change?', 13 *J. Contemp. Legal Issues* 211, 2003, p. 211-260.
- Lubbers 2004 A.O. Lubbers, *Fiscaal overgangsbeleid* (oratie Leiden), Leiden 2004.
- Lubbers 2005 A.O. Lubbers, 'Wettelijk overgangsrecht: goed regelen is noodzakelijk!', *NTFR* 2005/405.
- Lubbers en Vording 2005 A.O. Lubbers en H. Vording, 'Zonder de economische dimensie geen adequaat fiscaal overgangsbeleid', in: A.O. Lubbers, M. Schuver-Bravenboer en H. Vording (red.), *Opstellen fiscaal overgangsbeleid*, Leiden: E.M. Meijers Instituut/Kluwer 2005, p. 131-145.
- Lubbers en Van Scharrenburg 2007 A.O. Lubbers en R. van Scharrenburg, 'Confrontaties tussen de totaalwinst en jaarwinst', *WFR* 2007/6734, p. 1007-1015.
- Lyon en Merrill 2001 Andrew B. Lyon and Peter R. Merrill, 'Asset Price Effects of Fundamental Tax Reform', in: Kevin A. Hassett and R. Glenn Hubbard, *Transition Cost of Fundamental Tax Reform*, The AEI Press 2001, p. 58-92.
- Maatoug en Boer 2004 'Two is a party, three is a crowd' (II), *MBB* 2004, 3, p. 99-108.
- Mackaaij 1979 P.A. Mackaaij, 'Het verbod van terugwerkende kracht als element van het legaliteitsbeginsel', *WFR* 1979/5432, p. 1352-1357.
- Marcus 2002 E. Marcus, *De landbouwvrijstelling in de 21e eeuw*, Deventer: FED 2002.
- Meussen 2003 G.T.K. Meussen, 'Aankoopkosten binnenlandse deelneming: terugwerkende kracht in het kwadraat', *NTFR* 2003/350.
- De Mooij 2003 R.A. de Mooij, *Heeft de vennootschapsbelasting een toekomst* (oratie Rotterdam), Rotterdam 2003, <http://people.few.eur.nl/demooij>.
- Moore 1997 Stephen Moore, 'The Alternative Maximum Tax', *The Wall Street Journal* 14 januari 1997.

- Moore 2005a Stephen Moore, 'How Much Do You Want to Pay? Your answer on a postcard, please', *The Wall Street Journal* 30 januari 2005.
- Moore 2005b Stephen Moore, 'Freedom to choose flat tax', *The Washington Times* 30 mei 2005.
- De Moor-van Vugt 1995 Adrienne de Moor-van Vugt, *Maten en gewichten, Het evenredigheidsbeginsel in Europees perspectief* (diss. Tilburg), Schoordijk Instituut 1995.
- Munzer 1982 Stephen R. Munzer, 'A Theory of retroactive Legislation', 61 *Texas Law Review*, 1982, p. 425-480.
- Niessen 1997 R.E.C.M. Niessen, 'Instrumentalisme en belastingrecht', *WFR* 1997/6244, p. 653-662
- Niessen 2000 R.E.C.M. Niessen, 'Eerste Kamer en fiscaal overgangsrecht', *WFR* 2000/6381, p. 511-512.
- Van Nieuwenhuizen 1993 G.J. van Nieuwenhuizen, 'Geen compartimentering voor de fiscale beleggingsinstelling bij verliesverrekening', *WFR* 1993/6058, p. 900-904.
- Nijhoff 1947 M. Nijhoff, *P.C. Hooft's Nederlandse Historiën in het kort*, Amsterdam-Brussel: Elsevier 1947.
- NOB 1993 'Procesvertegenwoordiging in belastingzaken' (onderzoek uitgevoerd door J.W. Zwemmer en G. Groen in opdracht van de NOB), Amsterdam: NOB 1993.
- Noll en Krier 1990 Roger G. Noll and James E. Krier, 'Some implications of cognitive psychology for risk regulation', *Journal of Legal Studies*, nr. XIX, juni 1990, p. 747-779.
- NRC Handelsblad* 18 mei 2005 'Meevaller fiscus, strop voor Versatel'.
- NRC Handelsblad* 25 mei 2005 'Fiscale strop voor Versatel'.
- NRC Handelsblad* 29 mei 2005 'Einde renteaftrek'.
- NRC Handelsblad* 28 september 2005 'Het "H-woord" duikt weer eens op'.
- NRC Handelsblad* 20 januari 2006 Aertjan Grotenhuis, 'Oneerlijke kanten hypotheekrenteaftrek'.
- NRC Handelsblad* 4 april 2006 'Aftrek "bespreekbaar"'.
april 2006
- NRC Handelsblad* 11 mei 2006 'Zorg voor buffers en marges'.
- NRC Handelsblad* 11 mei 2006 'Niet nivelleren met hypotheekingreep'.
- NRC Handelsblad* 7 juni 2006 'AOW wordt inzet verkiezingen'.

-
- NRC Handelsblad
8 juni 2006 'PvdA: beter betaalde moet meer bijdragen aan de AOW'.
- NRC Handelsblad
10 juni 2006 'Zet de AOW niet achter de geranium'.
- OECD 2004 'OECD Economic survey of the Netherlands 2004: housing policies, excerpt', www.oecd.org.
- Oldenziel 1998 H.A. Oldenziel, *Wetgeving en rechtszekerheid* (diss. Groningen), Kluwer: Deventer 1998.
- Den Ouden 2002 R. den Ouden, 'Ambtshalve toepassing van beleidsregels door de belastingrechter: (definitief) een nieuwe koers?', *WFR* 2002/6467, p. 182-186.
- Pauwels 2004 M.R.T. Pauwels, 'De terugwerkende kracht van het aftrekverbod aankoopkosten deelneming', *WFR* 2004/6575, p. 678-688.
- Peeters 1994a B. Peeters, 'Rechts(on)zekerheid in het belastingrecht', *TFR* 1994, p. 179-194.
- Peeters 1994b B. Peeters, 'Convenanten, in het bijzonder milieuconvenanten' (preadvies vereniging voor de vergelijkende studie van het recht van België en Nederland), Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1994.
- Van Pelt 1986 A. Van Pelt, 'Het probleem van de "gebroken boekjaren"', *WFR* 1986/5756, p. 1738-1740.
- Persbericht
31-07-07 'Een op vijf vertrouwt op AOW bij pensioen', (persbericht 31 juli 2007), www.nu.nl.
- Pijl 2003 H. Pijl, 'Compartimentering bij verdragen', *WFR* 2003/6519, p. 359-369.
- Pijl 2006 H. Pijl, 'Rechtspersonenmensenrechten', *WFR* 2006/6658, p. 147-149.
- Van Praag 1912 L. van Praag, 'Rechterlijke bevoegdheid en verwante onderwerpen naar transitair recht', *Rechtsgeleerd Magazijn* 1912, p. 89-131.
- Polman 1984 J.J.R. Polman, *Temporele werking van wetten* (diss. Amsterdam), Amsterdam: VU Uitgeverij 1984.
- Popelier 1997 Patricia Popelier, *Rechtszekerheid als beginsel voor behoorlijke regelgeving* (diss. Antwerpen), Antwerpen: Intersentia Rechtswetenschappen 1997.
- Popelier 1999a P. Popelier, *Toepassing van de wet in de tijd*, Antwerpen: Kluwer Rechtswetenschappen België 1999.
- Popelier 1999b P. Popelier, 'Rechtsbescherming tegen rechtsonzekere regelgeving', *TVW* 1999, p. 2-17.
- Popelier 2005 P. Popelier, 'Behoorlijke wetgeving in de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens' (2004), *TVW* 2005, p. 142-153.

- Prast 1978 H. Prast, 'Terugwerkende kracht op het gebied van belastingwetgeving' (1), *Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap no. 150*, Deventer: Kluwer 1978.
- Prast 1979 'Terugwerkende kracht op het gebied van belastingwetgeving' (2) (bespreking van het preadvies van mr. H. Prast), *Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap no. 151*, Deventer: Kluwer 1979.
- Ramseyer en Nakazato 1989 J. Mark Ramseyer en Minoru Nakazato, 'Tax Transitions and the Protection Racket: a Reply to Professors Graetz and Kaplow', 75 *Virginia Law Review*, 1989, p. 1155-1175.
- Rasser en Hein 2000 T.A. Rasser en R. Hein, 'Evenwichtsstoornissen in de vennootschapsbelasting: het voorstel inzake de omzetting van afgewaardeerde vorderingen', *WFR* 2000/6401, p. 1331-1337.
- Rawls 2005 J. Rawls, *A theory of justice*, Harvard University Press 2005.
- Reuvers 2001 M.R. Reuvers, *Beginselen van behoorlijke wetgeving*, LOF-bundel 2001, p. 118-125; eerder verschenen in *FED* 1986/1041.
- Reynolds 2005 Alan Reynolds, *Hong Kong's Excellent Taxes*, 2 juni 2005, www.cato.org.
- Ruijschop 2006 M.H.C. Ruijschop, 'Mankerend overgangsrecht bij aanpassing deelnemingsvrijstelling?', *WFR* 2006/6671, p. 551-560.
- Schipper 2001 D.V. Schipper, 'Rechtsbeginselen in het belastingrecht toegespitst op de heffing van inkomstenbelasting', *MBB* 2001, 3, p. 79-93.
- Schuver en Ruijschop 2003 B.F. Schuver en M.H.C. Ruijschop, 'De bijleenregeling', *WFR* 2003/6553, p. 1800-1808.
- Schuver-Bravenboer 2005 M. Schuver-Bravenboer, 'Overgangmaatregelen: overdaad schaadt', in: A.O. Lubbers, M. Schuver-Bravenboer en H. Vording (red.), *Opstellen fiscaal overgangsbeleid*, Leiden: E.M. Meijers Instituut/Kluwer 2005, p. 111-128.
- Schuver-Bravenboer 2006a M. Schuver-Bravenboer, 'Fiscaal overgangsbeleid voor belastingplichtigen met een gebroken boekjaar', *WFR* 2006/6673, p. 607-617.
- Schuver-Bravenboer 2006b M. Schuver-Bravenboer, 'Overgangmaatregelen Wet IB 2001', in: A.C. Rijkers en H. Vording (red.), *Vijf jaar Wet IB 2001*, Leiden: E.M. Meijers Instituut/Kluwer 2006, p. 67-94.
- Schuver-Bravenboer 2006c M. Schuver-Bravenboer, 'Werken aan overgangsrecht: zuivere winst', *WFR* 2006/6684, p. 988-996.
- Schuver-Bravenboer 2007a M. Schuver-Bravenboer, 'Overgangsrecht voor termijnbepalingen in de WBR', in: Y.E. Gassler, *De toekomst van de overdrachtsbelasting*, Deventer: Kluwer 2007, p. 31-38.
- Schuver-Bravenboer 2007b M. Schuver-Bravenboer, 'Een beoordelingskader voor toetsing aan het eigendomsrecht in overgangssituaties', *WFR* 2007/6737, p. 1112-1120.

-
- SCP 2004 Sociaal en Cultureel Planbureau, 'In het zicht van de toekomst', Sociaal en cultureel rapport, 531, Den Haag 2004.
- SCP 2006 Sociaal en Cultureel Planbureau, 'Uitgerekend wonen', Een model voor de vraag van huishoudens naar wonen en de gevolgen van beleidwijzigingen, Den Haag 2006.
- Sepulchre 2005 Vincent Sepulchre, *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, Brussel: De Boeck & Larcier s.a. 2005.
- Shachar 1984 Avishai Shachar, 'From income to consumption tax: criteria for rules of transition', 97 *Harvard Law Review*, 1984, p. 1581-1868.
- Shalhav 2005 Sarig Shalhav, 'Interaction between the Participation Exemption and the Principle of Compartmentalization: Portfolio Investments in the New EU Accession Member States', *European Taxation*, februari 2005, p. 64-71.
- Shaviro 2000 Daniel Shaviro, *When rules change*, An Economic and Political Analysis of Transition Relief and Retroactivity, Chicago: The University of Chicago Press 2000.
- Van Sikkelerus 1953 W.P. van Sikkelerus, *Inleiding tot het Nederlandse belastingrecht*, Gorinchem: J. Noorduijn en zoon NV 1953.
- Smit 1993 J.A. Smit, 'Vertrouwen op gebondenheid fiscus voor latere jaren minder snel gehonoreerd', *WFR* 1993/6079, p. 1734-1740.
- Smit 2004 D.S. Smit, *Compartimentering onder belastingverdragen* (NOB/LOF Scriptieprijs 13), Deventer: Kluwer 2004
- Smit 2005 Jan Smit, 'Hypotheekafrek: we kunnen best zonder', *HP/De Tijd* 18 februari 2005.
- Snel 2004 F.P.J. Snel, 'Vraagpunten rond artikel 13g Wet op vennootschapsbelasting 1969', *MBB* 2004, 4, p. 133-140.
- Sobota 1997 Katharina Sobota, *Das Prinzip Rechtsstaat*, Tübingen: Mohr Siebeck 1997.
- Van Soest 1961 J. van Soest, *Vrijheid in het belastingrecht* (oratie Amsterdam UvA), Amsterdam: N.V. Uitgeverij F.E.D. 1961.
- Van Soest 1962 J. van Soest, 'Overgangsrecht inzake de omzetbelasting', *De Naamloze Vennootschap*, juni 1962, p. 39-45.
- Staats 2004 G.M.C.M. Staats, 'Persoonlijk inkomen en uitkeringen uit lijfrente- en kapitaalverzekeringen', *WFR* 2004/6591.
- Stark 1996 Kirk J. Stark, 'The Elusive Transition to a Tax Transition Policy', 13 *American Journal of Tax Policy*, 1996, p. 145-187.
- Stein 1991 H. Stein, 'Het ongrijpbare overgangsrecht', in: *Liber Amicorum NBW* (opstellen aangeboden aan mr. drs. B.C. de Die), Arnhem: Gouda Quint, 1991, p. 157-165.
- Stevens 1987 L.G.M. Stevens, 'Wat is eigenlijk oneigenlijk?', *WFR* 1987/5766, p. 325-326.
- Stevens 2001 L.G.M. Stevens, 'Varianten in de eigenwoningdiscussie', *ESB* 14 november 2001.

- Stevens 2002 L.G.M. Stevens, 'Fiscale Beleidsnotities 2003', *WFR* 2002/6497, p. 1327-1341.
- Stevens 2003 L.G.M. Stevens, 'Reflecties op kwaliteit van fiscale wetgeving', Achtergrondbeschouwing ten behoeve van de voordracht van prof. dr. L.G.M. Stevens op het LOF-Congres 'Kwaliteit van wetgeving' op 17 oktober 2003 te Rotterdam.
- Stevens 2005a L.G.M. Stevens, 'Naar een nieuw eigenwoningregime', *ESB* 11 maart 2005, p. 100-102.
- Stevens 2005b Rapport van de Commissie Stevens, 'De top 10 van hinderlijke regels', 30 augustus 2005, www.ez.nl.
- Stevens 2008 L.G.M. Stevens, *Elementair belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2008.
- Van der Stuijk 2003 'Hybride lening en geruisloze omzetting; navordering mogelijk?', *TFB* 2003/1, p. 12-13.
- De Telegraaf* 22 februari 2006 'Werkgevers: Kom niet aan de hypotheek'.
- Thomas 2005 E. Thomas, 'Terugwerkende kracht: (on)toelaatbaar?', *WFR* 2005/6614, p. 326-333.
- Tipke 1993 Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, Köln: O. Schmidt 1993.
- Tridimas 1999 Takis Tridimas, *The General Principles of EC Law*, Oxford: University Press 1999.
- Trouw* 9 maart 2006 'Rabobank tegen beperking renteaftrek'.
- Van der Ven 1971 J.J.M. van der Ven, 'Overgangswetgeving als rechtsverschijnsel', in: I.J. Dutilh e.a., *Met eerbiedigende werking*, Opstellen aangeboden aan prof. mr. L.J. Hijmans van den Bergh, Deventer: Kluwer 1971.
- Verheij 1986 N. Verheij, 'Wetten die niet werken', *RegelMaat* oktober 1986, p. 143-149.
- Verheij 1997 N. Verheij, 'Vertrouwen op de overheid', in: J.B.M. Vranken e.a., *Vertrouwensbeginsel en rechtszekerheid in Nederland*, Deventer: Kluwer 1997, p. 41-90.
- Verheij 2003 N. Verheij, 'Tussen toen en nu, Het relevante tijdstip voor besluitvorming in bezwaar en toetsing in beroep', *JBplus* 2003, p. 26-47.
- Verhoeven 2005 H.B.A. Verhoeven, 'Fiscaal overgangsrecht door de bril van een fiscale wetgevingsjurist', in: A.O. Lubbers, M. Schuwer-Bravenboer en H. Vording (red.), *Opstellen fiscaal overgangsbeleid*, Leiden: E.M. Meijers Instituut/Kluwer 2005, p. 7-16.
- Van der Vlies 1984 I.C. van der Vlies, *Het wetsbegrip, en beginselen van behoorlijke regelgeving* (diss. Amsterdam UvA), 1984.
- Van der Vlies 1991 I.C. van der Vlies, *Handboek wetgeving*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1991, tweede druk.
- VNO-NCW/MKB Nederland 2006 Notitie VNO-NCW en MKB Nederland, 'Fiscale aftrekbaarheid hypotheekrente eigen woning handhaven', 22 februari 2006.

-
Voermans 2000	W. Voermans, 'Van oud naar nieuw: overgangsrecht in wettelijke regelingen', <i>RegelMaat</i> 2000/1, p. 3-13.
<i>De Volkskrant</i> 28 maart 2006	Persbericht Brussel inzake rapport Europese Commissie.
<i>De Volkskrant</i> 19 mei 2006	'CPB kan aanval op hypotheekrente verheven'
Vording en Lubbers 2006	Henk Vording en Allard Lubbers, 'The ECJ, Retrospectivity and the Member States' Tax Revenues', <i>British Tax Review</i> 2006, nr. 1, p. 91-112.
De Vries Lentsch- Kostense 1991	C.L. de Vries Lentsch-Kostense, 'Met onmiddellijke werking', in: <i>Liber amicorum NBW</i> , Opstellen aangeboden aan mr drs B.C. de Die, Arnhem: Gouda Quint, Deventer: Kluwer, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1991.
De Vries Lentsch- Kostense 1992	C.L. de Vries Lentsch-Kostense, <i>Monografieën Nieuw BW</i> , deel A25, Overgangsrecht, Deventer: Kluwer 1992.
Waalwijk 1994	C. Waalwijk, <i>Motiveringsplichten van de wetgever</i> (diss. Limburg), Lelystad: Koninklijke Vermande B.V. 1994.
Wattel 1990	P.J. Wattel, 'De juridische betekenis van uitlatingen van bewindslieden bij de totstandkoming van (belasting)wetgeving', <i>FED</i> 1990/335.
Weggeman 2001	A. Weggeman, 'Het vormgeven van overgangsrecht, of: de dynamiek tussen heden, verleden en toekomst' (preadvies), in: J.A. van Schagen (red.), <i>Overgangsrecht</i> , Den Haag: SDU, 2001, p. 41-88.

JURISPRUDENTIEREGISTER

Jurisprudentie van de Hoge Raad (op datum)

Datum arrest	Zaaknr.	Conclusie	Vindplaats/Annotatie	Paragraaf
26-10-1951			NJ 1952, 756 (m.nt. Veegens)	1.2.1, 4.2.1
18-03-1953	11 195		BNB 1953/127	7.2.1.1
23-11-1955	12 488		BNB 1956/39 (m.nt. Smeets)	3.8.1.1, 3.8.2.3
06-01-1960	13 912		BNB 1960/51 (m.nt. Toebe)	7.2.1.1
17-03-1965	15 349		BNB 1965/160 (m.nt. Hollander)	3.8.2.3
19-05-1967			NJ 1967, 261 (m.nt. Scholten)	4.2.1
13-01-1971	16 452		BNB 1971/44	1.2.1
03-11-1976	18 007	Van Soest	BNB 1977/15 (m.nt. P. den Boer)	2.8.2
10-02-1978	11 173		NJ 1979, 217 (m.nt. Bloembergen)	2.5.1
12-04-1978	18 495		BNB 1978/137 (m.nt. Tuk)	4.4.1.1
22-07-1981	20 608		BNB 1981/261 (m.nt. Hofstra)	7.2.1.1
16-09-1981	20 220		BNB 1981/308 (m.nt. Scheltens)	5.4.1
24-10-1984	22 456		BNB 1985/59 (m.nt. Hofstra)	5.6.1
25-06-1986	23 690		BNB 1986/287 (m.nt. Van Leijenhorst)	7.2.1.1
02-07-1986	23 444	Van Soest	BNB 1986/305 (m.nt. Slot)	9.4.1
17-09-1986	23 787		BNB 1986/338 (m.nt. Van Leijenhorst)	9.4.2
14-04-1989	13 822		NJ 1989, 469 (m.nt. Scheltema)	1.2.1, 4.3
26-04-1989	25 542	Moltmaker	BNB 1989/242 (m.nt. Scheltens)	7.2.1.1
10-07-1989	13 528	Mok	NJ 1989, 786	5.2.3.1
27-09-1989	24 297	Moltmaker	BNB 1990/61 (m.nt. Scheltens)	6.3.2, 6.3.4.2
28-03-1990	25 668		BNB 1990/194 (m.nt. P. den Boer)	5.6.3.5
19-06-1991	26 102	Verburg	BNB 1991/268 (m.nt. Juch)	9.4.1
23-10-1991	27 273		BNB 1992/94 (m.nt. Van Brunschot)	6.3.2
18-03-1992	27 121		BNB 1992/195 (m.nt. P. den Boer)	3.8.1.1
02-09-1992	27 855		BNB 1993/2 (m.nt. Simons)	7.2.1.2
07-10-1992	26 974	Moltmaker	BNB 1993/4 (m.nt. Van Leijenhorst)	1.2.1, 5.4.3
21-10-1992	28 548		BNB 1993/29 (m.nt. Zwemmer)	6.3.3.1
21-04-1993	28 726		BNB 1993/205 (m.nt. Wattel)	5.4.1, 9.5.2.1
19-05-1993	28 273	Van Soest	BNB 1993/242 (m.nt. Brunt)	6.3.3.1, 6.3.4.2

Datum arrest	Zaaknr.	Conclusie	Vindplaats/Annotatie	Paragraaf
07-07-1993	28 448		<i>BNB</i> 1993/336 (m.nt. Slot)	9.5.2.1
16-07-1993	29 179		<i>BNB</i> 1993/282 (m.nt. Van Leijenhorst)	4.4.1.1
20-10-1993	29 183		<i>BNB</i> 1993/347	6.3.4.1
02-03-1994	29 555		<i>BNB</i> 1994/112	6.3.4.2
15-03-1995	30 192		<i>BNB</i> 1995/125 (m.nt. Van Leijenhorst)	6.3.4.1
14-06-1995	29 254	Van Soest	<i>BNB</i> 1995/252 (m.nt. Feteris)	6.3.2, 6.3.3.4, 6.3.4.2, 11.5
23-02-1996	8662	De Vries Lentsch- Kostense	<i>NJ</i> 1996, 396	4.5.1
14-06-1996	15 966	De Vries Lentsch- Kostense	<i>NJ</i> 1996, 729 (m.nt. Stein)	5.2.3.1
22-01-1997	31 748	Van Soest	<i>BNB</i> 1997/101 (m.nt. Van der Geld)	3.8.2.2, 3.8.2.3
07-05-1997	31 920		<i>BNB</i> 1997/211 (m.nt. Van Leijenhorst)	4.4.1.1, 5.4.3
11-06-1997	32 211		<i>BNB</i> 1997/396 (m.nt. Feteris)	6.3.4.2
11-06-1997	32 299	Van Soest	<i>BNB</i> 1997/384 (m.nt. Happé)	2.8.2
12-09-1997	16 309		<i>NJ</i> 1998, 687	5.6.5.3
12-11-1997	30 981		<i>BNB</i> 1998/22 (m.nt. Wattel)	6.3.4.1
01-07-1998	33 233		<i>BNB</i> 1998/278 (m.nt. Zwemmer)	5.4.1
15-07-1998	31 922	Van den Berge	<i>BNB</i> 1998/293 (m.nt. Wattel)	5.6.5.1, 6.3.2, 6.3.4.1
26-08-1998	33 417		<i>BNB</i> 1998/409 (m.nt. R.J. de Vries)	5.6.5.1
03-03-1999	33 926		<i>BNB</i> 1999/160	6.3.4.1
12-05-1999	33 320	Van den Berge	<i>BNB</i> 1999/271 (m.nt. Wattel)	5.6.5.1
06-10-1999	34 592		<i>BNB</i> 2000/29 (m.nt. Kavelaars)	2.9.1
13-10-1999	34 771		<i>BNB</i> 2000/143 (m.nt. R.J. de Vries)	6.3.3.2, 6.3.4.2
27-10-1999	342	IlSink	<i>BNB</i> 2000/22 (m.nt. Feteris)	6.3.2
23-02-2000	34 775	Van Kalmthout	<i>BNB</i> 2000/217 (m.nt. Van der Geld)	9.4.1
14-04-2000	C99/227HR		<i>NJ</i> 2000, 713 (m.nt. Bloembergen)	1.2.1, 4.3
14-07-2000	34 691	Van Kalmthout	<i>BNB</i> 2001/46 (m.nt. Van der Geld)	6.3.2
21-03-2001	35 857	Van Kalmthout	<i>BNB</i> 2002/51 (m.nt. Van der Geld)	6.3.4.1
02-05-2001	36 199		<i>BNB</i> 2001/319 (m.nt. Feteris)	2.5.3, 9.4.1
24-07-2001	35 710	Wattel	<i>BNB</i> 2001/375 (m.nt. J. den Boer)	2.5.3
10-08-2001	36 317		<i>BNB</i> 2001/361	5.6.3.5
12-10-2001	34 929	IlSink	<i>BNB</i> 2002/13 (m.nt. Happé)	4.5.1, 8.4

Datum arrest	Zaaknr.	Conclusie	Vindplaats/Annotatie	Paragraaf
08-02-2002	35 721	Wattel	<i>BNB 2002/137</i> (m.nt. Van Kesteren)	1.2.1, 5.6.4.1, 6.2.3, 6.2.4.2
29-03-2002	36 655		<i>BNB 2002/255</i> (m.nt. Feteris)	2.5.3, 2.8.2
24-05-2002	37 021	Groeneveld	<i>BNB 2002/262</i> (m.nt. Juch)	5.6.4.5, 5.6.7, 8.2.1.3, bijlage B
12-07-2002	36 254		<i>BNB 2002/400</i> (m.nt. Happé)	6.3.2, 6.3.4.1, 6.3.4.3
12-07-2002	36 954	Groeneveld	<i>BNB 2002/402</i> (m.nt. Slot)	3.8.2.2, 9.4.1
04-10-2002	37 439		<i>BNB 2002/406</i>	6.3.3.1
20-12-2002	37 364	Groeneveld	<i>BNB 2003/185</i> (m.nt. Spek)	9.4.2, 9.5.2.1
21-02-2003	38 062		<i>BNB 2003/153</i> (m.nt. Van Soest)	6.3.1, 6.3.4.1
28-02-2003	37 122	Van Kalmthout	<i>BNB 2004/59</i> (m.nt. Slot)	5.4.1
09-05-2003	37 517	Groeneveld	<i>BNB 2003/254</i> (m.nt. Van Leijenhorst)	6.3.2
26-03-2004	38 561		<i>BNB 2004/201</i>	6.3.4.1
11-06-2004	37 714	Wattel	<i>BNB 2004/344</i> (m.nt. Prokisch)	3.8.2.2, 9.4.1
11-06-2004	39 093		<i>BNB 2004/408</i> (m.nt. Happé)	6.3.4.1
18-06-2004	38 602	Groeneveld	<i>BNB 2004/312</i> (m.nt. Van Vijfeijken)	1.2.1, 3.12
08-10-2004	39 612		<i>BNB 2005/43</i> (m.nt. Zwemmer)	5.2.2.1, 5.4.1
19-11-2004	39 840	Overgaauw	<i>BNB 2005/77</i> (m.nt. Meussen)	1.2.1, 2.4.2, 2.9.3, 3.8.2.1, 6.3.3.3, 9.4.1, bijlage A
04-03-2005	39 358	Overgaauw	<i>BNB 2005/206</i> (m.nt. Freudenthal)	5.2.1, 7.2.2
01-04-2005	40 537		<i>BNB 2005/227</i> (m.nt. Meussen)	6.2.2.1, 6.2.2.2, bijlage A
10-06-2005	38 625		<i>BNB 2005/319</i> (m.nt. Happé)	6.3.4.1
08-07-2005	39 870	Van Ballegooijen	<i>BNB 2005/310</i> (m.nt. Happé)	6.3.2, 6.3.4.1, 6.3.4.2
17-06-2005	40 819		<i>BNB 2005/304</i> (m.nt. Daniels)	5.6.5.1
12-08-2005	36 924		<i>BNB 2006/17</i> (m.nt. Van Zadelhoff)	2.9.1
03-03-2006	41 368	Overgaauw	<i>BNB 2006/245</i> (m.nt. Lubbers)	9.4.2

Datum arrest	Zaaknr.	Conclusie	Vindplaats/Annotatie	Paragraaf
12-05-2006	41 105	Van Ballegooijen	<i>BNB</i> 2006/269 (m.nt. Lubbers)	3.8.1.1
11-08-2006	40 371		<i>BNB</i> 2007/102 (m.nt. Hoogeveen)	6.2.4.4, 8.4
06-10-2006	42 747		<i>BNB</i> 2007/58 (m.nt. Essers)	5.2.4.1
02-03-2007	42 144		<i>BNB</i> 2007/240 (m.nt. Heithuis)	6.3.4.1
21-09-2007	42 215	Overgaauw	<i>BNB</i> 2008/92 (m.nt. Heithuis)	7.2.1.1, 9.5.2.1
26-10-2007	41 619		<i>BNB</i> 2008/97 (m.nt. Heithuis)	7.2.1.1
11-04-2008	36 122	Van den Berge	<i>BNB</i> 2008/166	2.9.1
27-06-2008	42 790		<i>BNB</i> 2008/232	6.2.2.2

Hof van Justitie EG, EVA-Hof en Gerecht van eerste aanleg (op datum)

Datum arrest	Nummer	Conclusie	Naam	Vindplaats/Annotatie	Paragraaf
05-02-1963	26/62	Roemer	Van Gend & Loos	<i>BNB</i> 1964/134	4.3
11-02-1971	37/70		Rewe	<i>ECR</i> 1971, p. 23	8.2.2.1
09-03-1978	106/77		Simmenthal	<i>ECR</i> 1978, p. 629	4.3
25-01-1979	98/78		Racke	<i>ECR</i> 1979, p. 69	5.6.2.1, 5.6.6.3, 8.2.2.1
25-01-1979	99/78		Decker	<i>ECR</i> 1979, p. 101	5.6.6.3
16-05-1979	84/78		Tomadini	<i>ECR</i> 1979, p. 1801	5.4.3
11-03-1982	127/80		Grogan/ Commissie	<i>ECR</i> 1982, p. 869	7.2.1.2
30-09-1982	108/81		Amylum	<i>ECR</i> 1982, p. 3107	8.2.2.1
14-07-1983	224/82		Meiko	<i>ECR</i> 1983, p. 2539	6.3.4.2, 7.2.2
27-11-1984	232/81		Agricola Commerciale Olio SRL e.a./ Commissie	<i>ECR</i> 1984, p. 3881	5.6.6.3
15-12-1987	326/85		Commissie/ Nederland	<i>ECR</i> 1987, p. 5091	5.2.1
09-01-1990	337/88	Tesouro	Safa	<i>ECR</i> 1990, p. I-1	8.2.2.1
13-11-1990	C-331/88	Mischo	Fedesa	<i>ECR</i> 1990, p. I-4023	8.3
20-06-1991	C-248/89		Cargill	<i>ECR</i> 1991, p. I-2987	5.5
11-06-1991	C-307/89		Commissie/ Frankrijk	<i>ECR</i> 1991, p. I-2903	5.6.5.2
11-07-1991	C-368/89		Crispoltoni	<i>ECR</i> 1991, p. I-3695	5.2.1, 5.6.1, 7.2.1.1
19-11-1991	C-6/90 en C-9/90	Mischo	Francovich en Bonifaci	<i>NJ</i> 1994, 2	5.6.3.4, 5.6.5.2
31-03-1993	C-19/92		Kraus	<i>ECR</i> 1994, p. I-1663	4.4.8.1

Datum arrest	Nummer	Conclusie	Naam	Vindplaats/Annotatie	Paragraaf
13-07-1993	C-330/91	Darmon	Commerz- bank AG	BNB 1995/333 (m.nt. Wattel)	5.6.5.2
05-10-1993	C-16/92		Driessen	ECR 1993, p. I-4751	5.6.4.1
24-03-1994	C-80/92		Commissie/ België	ECR 1994, p. I-1019	5.6.5.2
15-12-1994	T-489/93		Unifruit Hellas Epe	ECR 1994, p. II-1201	5.4.3
26-10-1995	C-151/94	Jacobs	Biehl II	V-N 1996, p. 572	5.6.5.2
30-11-1995	C-55/94	Léger	Gebhard	FED 1997/175 (m.nt. Weber)	4.4.8.1
05-03-1996	C-46/93	Tesaro	Brasserie du Pêcheur	ECR 1996, p. I-1029	5.6.5.2
18-12-1997	C-129/96		Inter- Environment	ECR 1997, p. I-7411	5.6.3.4
02-12-1998	C-381/97	Alber	Belgocodex	BNB 1999/29 (m.nt. Van Hilten)	4.3
18-05-2000	C-107/97		Rombi en Arkopharma	ECR 2000, p. I-3367	4.4.1.1
06-06-2000	C-35/98	La Pergola	Verkooijen	BNB 2000/329 (m.nt. Burgers)	5.6.5.2
08-06-2000	C-396/98	Ruiz- Jarabo Colomer	Schloss- strasse	V-N 2000/44.21	2.9.3
18-09-2003	C-168/01	Alber	Bosal	BNB 2003/344 (m.nt. Meussen)	5.6.5.2
30-09-2003	C-224/01	Léger	Köbler	BNB 2004/151 (m.nt. Wattel)	5.6.5.2
02-10-2003	C-147/01	Jacobs	Weber's Wine World	V-N 2003/51.2	5.6.5.2
11-03-2004	C-9/02	Mischo	Hughes de Lasteyrie du Saillant	BNB 2004/258 (m.nt. Meussen)	5.6.5.2
29-04-2004	C-17/01	Geelhoed	Walter Sudholz	V-N 2004/24.16	5.2.1
29-04-2004	C-487/01	Tizzano	Gemeente Leusden	BNB 2004/260 (m.nt. Zadelhoff)	5.2.4.3, 5.6.4.1, 5.7.1.1, 8.2.2.1
29-04-2004	C-7/02	Tizzano	Holin Groep	BNB 2004/260 (m.nt. Zadelhoff)	5.2.4.3, 5.6.4.1, 5.7.1.1, 8.2.2.1
23-11-2004	E-1/04		Fokus Bank ASA	BNB 2005/168 (m.nt. Wattel)	5.6.5.2
14-12-2004	C-309/02	Ruiz- Jarabo Colomer	Radlberger Getränke- gesellschaft	ECR 2004, p. I-11763	8.3

Datum arrest	Nummer	Conclusie	Naam	Vindplaats/Annotatie	Paragraaf
26-04-2005	C-376/02	Tizzano	Stichting Goed Wonen II	BNB 2008/36 (m.nt. Bijl)	5.6.4.1, 8.2.2.1
13-12-2005	C-446/03	Poiares Maduro	Marks & Spencer	BNB 2006/72 (m.nt. Wattel)	5.6.5.2
19-01-2006	C-265/04	Kokott	Bouanich	V-N 2006/7.5	5.6.5.2
28-01-2006	C-379/05	Mengozzi	Amurta SGPS	ECR 2007, p. I-9569	5.6.5.2
21-02-2006	C-255/02	Poiares Maduro	Halifax	BNB 2006/170 (m.nt. Bijl)	5.2.1
13-06-2006	C-173/03	Léger	Traghetti del Medi-terraneo	FED 2006/80 (m.nt. Van Eijdsen)	5.6.5.2
22-06-2006	C-182/03		België/Comm.	V-N 2006/40.3	5.4.1, 7.2.1.1
22-06-2006	C-217/03		Forum 187 VZW/Comm.	V-N 2006/40.3	5.4.1, 7.2.1.1
07-09-2006	C470/04	Kokott	N	BNB 2007/22 (m.nt. Burgers)	5.6.5.2, 7.2.1.1
12-09-2007	T-348/03		Koninklijke Friesland Foods N.V./Commissie	V-N 2007/44.12	5.6.3.3, 7.2.1.2, bijlage C

ECRM en EHRM (op naam)

Datum arrest	Nummer	Naam	Vindplaats/Annotatie	Paragraaf
10-03-1981 (ECRM)	8531/79	A, B, C, D/Verenigd Koninkrijk	D&R 23	6.2.4.2, 6.2.4.4, 6.3.4.3
12-10-2004	60669/00	Asmundsson/IJsland	FED 2005/65 (m.nt. Thomas)	5.6.5.3, 6.2.4.4
29-01-2002	45600/99	Auerbach/Nederland	BNB 2002/126 (m.nt. Wattel)	6.3.4.1
20-07-2004	37598/97	Bäck/Finland	FED 2004/709 (m.nt. Thomas)	6.2.3, 6.2.4.3
23-07-1968	1474/62 e.a.	Belgium Linguistic case	Series A6	6.3.4
05-01-2000	33202/96	Beyeler/Italië	RJ&D 2000-I	6.2.4.3
03-07-2003	38746/97	Buffalo/Italië	FED 2004/447 (m.nt. Thomas)	6.2.1
12-12-2006	13378/05	Burden and Burden/Verenigd Koninkrijk	FED 2007/107 (m.nt. Thomas)	6.3.4, 6.3.4.1, 6.3.4.3
29-04-2008	13378/05	Burden/Verenigd Koninkrijk	V-N 2008/35.6	6.2.2.2, 6.3.2, 6.3.4
15-11-1996	17862/91	Cantoni/Frankrijk	RJ&D 1996-V	5.6.2.1

Datum arrest	Nummer	Naam	Vindplaats/Annotatie	Paragraaf
16-04-2002	36677/97	Dangeville/Frankrijk	<i>BNB</i> 2003/40 (m.nt. Wattel)	6.2.2.2, 6.2.3
23-10-1990	11581/85	Darby/Zweden	<i>BNB</i> 1995/244 (m.nt. Feteris)	6.2.2.2, 6.3.1
06-10-2005	1513/03	Draon/Frankrijk	www.echr.coe.int	6.2.2.1
22-06-1989	11373/85	Eriksson/Zweden	Series A156	6.2.4.2
18-02-1991	12033/86	Fredin/Zweden	Series A192	6.2.3, 6.2.4.2, 6.2.4.4
15-11-2005	36288/97	Fryckman/Finland	www.echr.coe.int	6.2.2.2
23-02-1995	15375/89	Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH/Nederland	<i>BNB</i> 1995/262 (m.nt. Feteris)	6.2.2, 6.2.4.1, 6.2.4.4
22-06-1999	46757/99	Galeotti Ottieri della Ciaja/Italië	<i>BNB</i> 2002/398 (m.nt. Happé)	6.3.2, 6.3.4.1, 6.3.4.2
22-09-1994	13616/88	Hentrich/Frankrijk	<i>FED</i> 1994/762	6.2.3, 6.2.4.2, 6.2.4.4
09-12-1994	13092/87	Holy Monasteries/Griekenland	Series A301-A	6.2.4.4
25-03-1999	31107/96	Iatridis/Griekenland	<i>RJ&D</i> 1999-II	6.2.4.2, 6.2.4.4
28-10-1987	8695/79	Inze/Oostenrijk	Series A126	6.3.1
21-02-1986	8793/79	James e.a./Verenigd Koninkrijk	Series A98	6.2.4.1, 6.2.4.2, 6.2.4.3, 6.2.4.4, 8.2.1
06-03-2003	41510/98	Jasiuniene/Litouwen	www.echr.coe.int	6.2.2.1
07-12-1976	5095/71	Kjeldsen e.a./Denemarken	Series A23	6.3.1
28-09-2004	44912/98	Kopecky/Slowakije	<i>RJ&D</i> 2004-IX	6.2.2.1
08-07-1986	9006/80	Lithgow e.a./Verenigd Koninkrijk	Series A102	6.2.4.4, 6.3.4.1, 6.3.4.2
10-06-2003	27793/95	M.A. e.a./Finland	<i>FED</i> 2003/604 (m.nt. Wattel)	6.2.2.2, 6.2.4.1, 6.2.4.2, 6.2.4.3, 6.2.4.4, 8.2.2.1, 8.3
11-01-2007	35533/04	Mamidakis/Griekenland	<i>FED</i> 2007/63 (m.nt. Thomas)	6.2.2.2
13-06-1979	6833/74	Marckx/België	<i>NJ</i> 1980, 462	5.6.5.3
26-06-1986	8543/79	Van Marle/Nederland	<i>NJ</i> 1987, 581 (m.nt. Alkema)	6.2.2

Datum arrest	Nummer	Naam	Vindplaats/Annotatie	Paragraaf
12-04-1996 (ECRM)	27721/95	NAP Holdings UK Ltd./ Verenigd Koninkrijk	www.echr.coe.int	6.2.4.4
23-10-1997	21319/93	National & Provincial Building Society/Verenigd Koninkrijk	<i>RJ&D</i> 1997-VII	6.2.2.1, 6.2.2.2, 6.2.3, 6.2.4.2, 6.2.4.4, 6.3.4.2
27-05-2004	42219/98	Ogis-instituut e.a./ Frankrijk	www.echr.coe.int	6.2.4.4
25-30-1999	31423/96	Papachelas/Griekenland	<i>RJ&D</i> 1999-II	6.2.4.4
29-11-1991	12742/87	Pine Valley Developments Ltd./ Ierland	Series A222	6.2.2, 6.2.2.1, 6.2.4.4
10-07-2002	38645/97	Polacek and Polackova/ Tsjechië	www.echr.coe.int	6.2.2.1
20-11-1995	17849/91	Pressos Compania Naviera S.A. e.a./België	<i>BNB</i> 1996/123 (m.nt. Feteris)	5.6.7, 6.2.2, 6.2.2.1, 6.2.4.3, 6.2.4.4
09-02-2006	43371/02	Rabus/Duitsland	www.echr.coe.int	6.3.4
28-12-1984	8777/79	Rasmussen/ Denemarken	<i>NJ</i> 1986, 4 (m.nt. Alkema en Luijten)	6.3.4.1
01-03-2006	56581/00	Sejdovic/Italië	<i>RJ&D</i> 2006-II	5.6.5.3
25-03-1983	5947/72	Silver e.a./Verenigd Koninkrijk	Series A61	6.2.4.2
09-11-1999	26449/95	Špaček s.r.o./Tsjechië	www.echr.coe.int	5.6.2.1, 6.2.4.2, 9.2
23-09-1982	7151/75	Sporring and Lönnroth/ Zweden	Series A52	6.2.3, 6.2.4.4
09-12-1994	13427/87	Stran Greek Refineries en Stratis Adreadis/ Griekenland	<i>NJ</i> 1996, 592 (m.nt. Dommering)	6.2.2, 6.2.2.1, 6.2.4.4
24-06-2003	44277/98	Stretch/Verenigd Koninkrijk	www.echr.coe.int	6.2.2.1
23-11-2000	25701/94	The Former King of Greece e.a./Griekenland	<i>RJ&D</i> 2000-XII	6.2.4.4
07-07-1989	10873/84	Tre Traktörer/Zweden	Series A159	6.2.4.4
16-07-2002	27602/95	Ulku Ekinci/Turkije	www.echr.coe.int	5.6.5.3
26 juni 1986	8543/79 e.a.	Van Marle/Nederland	A101	6.2.2
12-10-1994 (ECRM)	21294/93	Voggenberger Transport GmbH/Oostenrijk	www.echr.coe.int	6.2.4.2
14-12-1988 (ECRM)	13013/87	WASA/Zweden	<i>D&R</i> 58, p. 163	6.2.2.2
28-10-1999	24846/94	Zielinski, Gonzalez e.a./ Frankrijk	<i>NJ</i> 2000, 514	6.2.4.3

Overige jurisprudentie (op datum)

Instantie	Datum	Zaaknr.	Vindplaats/Annotatie	Paragraaf
CvRM	09-04-1987	172/1984	RSV 1987/245	6.3.1
Rechtbank Arnhem	19-06-1987	KG 273/87	KG 1987/278	5.2.3.1
Gerechtshof 's-Gravenhage	18-05-1989		AB 1989, 411	9.5.2.1
CvRM	14-07-1989	360/1989	GA Official Records A/44/40, p. 307-308	6.3.1
Arbitragehof België	05-07-1990	25/90	B.S. 6 oktober 1990	5.6.7
Gerechtshof Amsterdam	18-04-1995	94/0490	V-N 1995, p. 2288	2.5.3
Rechtbank Amsterdam	18-10-1995	H 94.0127	JOR 1996/12	5.2.3.1
Gerechtshof 's-Gravenhage	26-11-2003	02/2227	V-N 2004/18.1.6	8.4
Gerechtshof Arnhem	16-03-2004	02/03496	V-N 2004/30.29	5.4.3
UNHCR	25-07-2005	1192/2003	BNB 2005/349 (m.nt. Wattel)	6.3.1
Gerechtshof 's-Hertogenbosch	20-10-2005	03/02564	V-N 2006/42.1.2	6.2.2.2
Hof van Cassatie van België	17-11-2005	C.03/0430.N/1	www.juridat.be	4.4.1.2
Gerechtshof Amsterdam	30-11-2005	04/04567	V-N 2006/19.2.10	bijlage C
Rechtbank Breda	08-02-2006	05/00809	V-N 2006/41.2.11	7.2.1.1
Rechtbank Haarlem	17-02-2006	05/1623	NTFR 2006/386	6.3.4.2
Gerechtshof 's-Gravenhage	21-07-2006	04/03463	V-N 2007/2.10	6.2.4.4, 7.2.1.1
Gerechtshof Arnhem	05-03-2007	04/01810	V-N 2007/26.15	2.9.3
Gerechtshof Amsterdam	04-04-2007	06/00135	V-N 2007/31.1.3	6.3.3.4
Gerechtshof 's-Hertogenbosch	28-06-2007	06/00281	NTFR 2007/1549	6.3.3.4
Gerechtshof 's-Hertogenbosch	28-06-2007	06/00070	V-N 2007/42.1.5	7.2.1.1
Rechtbank Den Haag	30-08-2007	AWB 06/170	Belastingblad 2008/985 (m.nt. Kruimel)	5.6.1
Gerechtshof Arnhem	24-10-2007	06/00314	V-N 2008/17.5	5.2.4.1
Gerechtshof 's-Hertogenbosch	21-11-2007	05/0005	V-N 2008/21.2.2	2.2.1, 7.2.1.1

TREFWOORDENREGISTER

Er wordt verwezen naar paragrafen.

A

aanknopingspunt	2.8.1
aanpassingsperiode	7.2.1.2, 10.3.2.4, 10.5.4
administratieve lasten	4.4.3.2, 4.4.7.2, 8.2.1.3
adviescommissie	5.6.3.1
afbouwregeling	3.5, 3.7
afgeronde rechtstoestand	2.9.1
afwegingsproces	10.3.1
afwenteling	5.2.3.2
algemeen belang	4.4.1.2, 6.2.4.3, 6.3.4.2, 10.3.2.2
anticiperen	5.2.2, 5.2.2.1, 5.2.2.3, 5.2.4.2, 5.6.2, 9.2, 9.5.2.3, 10.3.2.1, 11.4
antimisbruiknota	5.7.1.2

B

begunstigende wetswijziging	1.1, 4.5.2, 8.2.2.2
bekendmaking	2.2.1, 4.4.4.1, 9.2, 10.3.2.1
belangengroepen	5.2.2.2
belastende wetswijziging	1.1, 4.5.2, 8.2.2.2
belastingmoraal	8.2.1.3
beleidsregels	5.6.3.5, 5.6.7
beoordelingsvrijheid	6.2.4.1, 6.3.2, 6.3.4.1, 8.3, 10.3.2.2
beschikking	5.4.1
bestaande toestanden	1.4.4, 3.10.1, 5.2.2.1, 5.6.4.1, 11.2
betrouwbaarheid	9.5, 11.4
bevroezingsregeling	3.6, 6.3.3.3
bronheffing	7.2.1.1, 10.3.2.4
budgettaire gevolgen	5.6.5.1

C

capaciteitsproblemen	5.2.2.3
communautaire rechtsbeginselen	4.3
compartimenteren	3.8.1.1, 3.8.2.1, 3.11, 6.3.3.3, 9.4.1
compensatietheorie	5.2.4.4, 10.3.2.1
correctieregeling	2.9.1, 3.9, 6.2.2.1, 8.2.1.3, 10.3.2.4

D

declaratieve wetswijzigingen	5.6.7
deelnemingsvrijstelling	3.8.1.2, 5.4.2, 9.4.1, 10.5.1
democratische verzorgingsstaat	4.2.3, 5.2.1
derden	5.2.4.3, 8.2.1.2, 10.5.5
duidelijkheid	4.4.5, 5.2.2.2, 9.3, 10.3.2.1, 11.3
duursituatie	1.4.5, 5.2.1, 5.2.3

E

economische ontwikkelingen	5.6.6.3
eerbiedigende werking	2.5.2, 2.6.1, 2.6.2.1, 3.4.1, 3.4.2.1, 3.4.2.2, 6.3.3.3, 9.5.2.3
EHRM	5.6.5.3
eigendom	6.2.2.2
eigendomsrecht	4.3, 6.2.1, 10.3.2.2, 10.5.2
einddatum	10.5.5
Europese Commissie	5.6.3.3
Europese Richtlijnen	5.6.3.4, 9.3.1
evenredigheidsbeginsel	4.4.3.2, 4.4.8.2, 5.2.4.3, 10.3.2.5
evenredigheidsbeginsel in enge zin	8.4, 10.3.3.3
evidente omissie	5.5, 10.3.2.1
exclusieve werking	2.5.1

F

feiten	1.4.2, 9.4.1
feitencompartimentering	3.8.1.1, 3.8.2.1, 3.8.2.2, 9.4.1
fictiebepaling	3.12
financiële uitvoerbaarheid	7.3, 10.3.2.4
Fiscale Mededelingen	5.6.3.3
formeel terugwerkende kracht	2.4
formele rechtsgevolgen	1.4.6

G

gebroken boekjaar	3.4.2.2, 6.3.2, 6.3.3.3
gelden	2.2.1, 2.2.2, 9.3.1
gelimiteerde compartimentering	3.8.2.3
gelijkheidsbeginsel	6.3.1
genietingsmoment	3.12
genotsregel	6.2.3
gerechtvaardigde verwachtingen	4.4.1.1, 4.4.1.2, 5.2.1, 5.3.1, 5.7.1.2, 6.2.4.4, 8.2.2.1, 10.3.2.1, 10.5.1
goedkeuring	5.4.1, 10.3.2.1

H

handhaafbaarheid	4.4.3.2
herwaardenen	3.8.2.2
hoedanigheid	5.6.2.1
Hof van Justitie EG	5.6.5.2
Hoge Raad	5.6.5.1
hypotheekrenteaftrek	2.9.4, 3.5, 5.2.4.1, 5.2.4.2, 5.6.3.1, 9.5.1.2, 11.6

I

immobilisme	5.6.4.1, 8.2.1.1, 10.3.3.3
informatievoorziening	5.2.2.3, 9.5.2.2, 10.3.2.1
ingroeiregeling	3.7, 6.3.3.3
inhoudelijk element	4.2.1, 4.4.1.2, 5.6.1
instrumentele functie	5.3.1, 5.3.2
invoeringstermijn	9.5.2.2, 11.4
inwerkingtreding	2.2.1, 9.3.1, 9.5.2.2
inwerkingtredingsmoment	2.2.1, 2.2.3, 10.2.1
inwerkingtredingsrecht	2.2.2

K

kenbaarheid	4.4.4.1, 5.6.4.1, 9.2, 11.2
keuzemoment	3.10.2
keuzeregeling	3.10.1, 3.10.2, 6.3.3.3
keuzetermijn	3.10.2
kniesoorbeginself	6.3.4.1
koninklijk besluit	2.2.1, 9.3.1

L

lastenverzwaring	5.2.4.1, 10.3.2.1
layering	5.2.2.3, 10.3.2.1
legaliteitsbeginself	1.2.1
legitieme doelstelling	6.3.4.2, 8.2
legitieme verwachtingentheorie	6.2.2
Leidraad Overgangsrecht	1.2.1
lobby	9.5.1.1
looptijd	10.5.4

M

maatschappelijk draagvlak	4.4.3.2, 8.2.1.3, 10.5.5, 11.4
maatschappelijk terugwerkende kracht	2.9.4, 5.4.1, 5.6.1, 10.2.4, 10.3.2.1, 11.2
maatschappelijke ontwikkelingen	5.6.6.1
marktrisico	5.2.1
materieel terugwerkende kracht	2.9.3, 10.2.4

materiële belastingschuld	2.5.2, 2.8.2, 6.2.2.1
materiële rechtsgevolgen	1.4.6
medewetgever	3.8.1.2, 9.5.2.1
media	5.6.6.5
misbruik	5.7.1, 5.7.1.2, 8.2.1.3, 9.5.2.4, 10.3.2.1
motiveren	8.4, 11.5
motiveringsplicht	9.5.2.4

N

naheffen	2.9.1, 7.2.1.1
nauwkeurigheid	6.2.4.2
navorderen	2.9.1, 5.6.5.1
ne-bis-in-idem-beginsel	3.8.2.3, 5.4.2, 10.4
negatief aankondigingseffect	5.6.1, 8.2.1.1
neveneffecten	5.2.4.3
new view	5.7.1.2
nieuwe toestanden	1.4.4
nieuw feit	2.9.1
non-discriminatiebeginsel	4.3, 5.6 5.1, 10.3.2.3, 10.3.3.1, 10.5.3
noodzakelijkheidsbeginsel	4.4.8.1
noodzakelijkheidstoets	8.3
nota	5.6.3.2

O

old view	5.2.1
omissie	5.5
onbedoeld gebruik	5.7.1.1
onduidelijke rechtstoestand	5.5
oneigenlijk gebruik	5.7.1, 5.7.1.2, 6.2.4.4, 8.2.1.3, 9.5.2.4, 10.3.2.1
ongewenst gebruik	5.7.1.1
ongewenste voordelen	1.2.3
onmiddellijke werking	2.5.1, 2.5.2, 3.10.1, 6.3.4.2, 9.4.1
onmiddellijke werking met terugwerkende kracht	2.5.1
ontbinden	5.2.3.1
ontmoedigingsmaatregelen	5.3.3, 10.3.2.1
ontnemingsregel	6.2.3
onvoorziene omstandigheden	5.2.3.1
opstapregeling	3.8.1.2
overduidelijke onevenredigheid	6.3.3.1
onduidelijke rechtstoestand	10.3.2.1
overgangsbeleid	1.4.1

overgangsmaatregelen	2.2.2, 3.2, 3.3.2, 3.3.3, 5.4.2, 6.2.4.4, 6.3.3.3, 9.3.3
overangsrecht	1.4.1
overgangssituaties	1.3
P	
persbericht	5.6.4.1, 9.3, 11.2
planningshorizon	5.2.4.2
politieke afweging	4.2.1, 8.2.2
politieke besluitvormingsproces	5.2.2.2, 5.2.2.3
politieke ontwikkelingen	5.6.6.1
positief aankondigingseffect	5.2.2.3, 6.2.4.4, 8.2.1.1, 8.2.2, 8.2.2.1, 10.3.2.1
posterieure feiten	2.5.2, 3.4.1, 3.4.2.1
proportionaliteit	5.2.1
proportionaliteitsbeginsel	6.2.4.4, 6.3.4.3, 8.4, 10.3.2.2
Publicatieblad	5.6.3.3
publieke belangen	4.2.3
R	
Raad van State	5.6.4.2, 9.5.1.3
rationele verwachtingen	5.2.2.1, 5.2.2.3
rationele-verwachtingentheorie	5.2.2.3, 9.5, 9.5.1.2, 9.5.2.2
realiseerbaar	4.4.7.1, 9.4, 11.3
rechterlijke toetsingsmoment	7.2.1.1
rechtmatigheidsparagraaf	9.5.2.4, 11.5
rechtsbeginselen	4.2.2
rechtsfeiten	1.4.2
rechtstoestanden	1.4.2
rechtsverhoudingen	1.4.2
rechtswaarden	4.2.2
rechtszekerheidsbeginsel	4.4.1.1
rechtvaardigingsgrond	6.3.4.2
redelijke wetstoepassing	9.4.1
referentieperiode	3.3.2
regelcompartimentering	3.8.1.1, 3.8.2.1
regels	1.4.3
reguleringsregel	6.2.3
reparatiewetgeving	5.6.4.1, 5.6.5.1, 5.6.5.2
richtlijnen	1.2.2, 4.5.1, 5.2.4.2, 10.1
risicopremie	5.3.2
risicoprofiel	5.2.2, 5.2.2.3

S

schade	5.2.1, 8.4, 9.5.1.2, 10.3.2.1, 10.5.1
schadeperiode	10.5.4
schadevergoedingen	3.3.2
sfeerovergang	3.8.1.1, 3.11, 3.12
stimuleringsmaatregelen	5.2.1, 5.3.2, 6.2.2.1, 10.3.2.1, 10.5.5

T

technische uitvoerbaarheid	7.2, 10.3.2.4, 10.5.4
termijn	5.4.1
terugwerkende kracht	2.4.1, 2.4.2, 2.4.3, 2.5.1, 2.6.1, 2.9.1, 3.9, 5.4.1, 5.6.1, 5.7.1.2, 6.2.2.1, 6.3.4.2, 6.3.4.3, 7.2.1.1, 8.2.2.1, 9.2, 10.2.4
toegankelijkheid	6.2.4.2
toepassing	2.2.2, 2.6.2.1, 3.3.2, 9.3.3
toestand(en)	1.4.2, 2.5.2, 2.9.2
toetsing	4.3, 4.5.1
toezeggingen	9.5.2.1, 9.5.2.4
totaalwinst	5.4.2
Tweede Kamer	5.6.4.4, 5.6.4.5, 9.5.1.1
tijdsaanduidingen	5.4.1, 10.3.2.1
tijdselement	4.2.1, 4.4.1.2, 5.6.1, 5.6.2

U

uitgestelde inwerkingtreding	2.2.1, 2.6.1, 2.6.2.1, 2.6.2.2, 3.3.2, 9.2
uitgestelde werking	2.6.1, 2.6.2, 2.6.2.2, 6.3.4.2
uitvoerbaar	4.4.3.2, 7.2.2, 10.5.4
uitvoeringskosten	4.4.3.2, 10.5.4
uitvoeringsproblemen	3.12
utilitarist	4.2.3

V

vast overgangsbeleid	9.5.2.3
Vaste VeranderMomenten	9.5.2.2
veranderlijkheid	5.4.3, 6.2.2.1, 10.3.2.2
veranderlijkheidsfactor	5.4.3, 10.3.2.1
verliesverrekening	2.8.1, 9.3.2, 9.4.1
vertrouwensbeginsel	4.4.1.1
verwachtingen	2.9.4
vlaktaks	3.10.1
voldongen feit(en)	2.9.1, 10.2.4
volledige compartimentering	3.8.2.3
voorspelbaarheid	6.2.4.2

voorzienbaar	5.6.1, 5.7.1.2, 6.2.4.4, 8.2.2.1, 9.5, 9.5.1.2, 10.5.1, 11.2
voorzienbaarheidsfactor	5.6.1, 5.6.2.2, 5.6.3.1, 5.6.3.3, 5.6.3.4, 5.6.4.1, 5.6.4.5, 5.6.5.2, 5.6.6.2, 8.2.1.1, 10.2.4
W	
waarderingsmaatregel	3.11, 3.12, 10.3.2.4
waardevaststelling	3.8.2.2
waardeverandering	5.2.4.2, 10.3.2.1
werken	2.2.2, 2.6.2.2
werkingsduur	5.4.1, 10.3.2.1
werkingsmoment	2.2.2, 6.3.2, 6.3.3.2, 11.2
werkingsregels	2.2.2, 2.3.2, 2.7, 9.3.2, 10.2.2
wetgevingsevaluatie	5.6.6.2
wetshistorische interpretatie	9.4.2
wettelijk overgangsbeleid	1.2.3
IJ	
ijkpunt	2.3.3, 2.4.2, 10.2.2
Z	
zuivere onmiddellijke werking	2.5.1

CURRICULUM VITAE

Marianne Bravenboer is op 6 november 1975 geboren te Apeldoorn. Zij behaalde in 1994 het Vwo-diploma aan het Johannes Fontanus College te Barneveld. Daarna studeerde zij fiscale economie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam. Tijdens haar studie was zij actief bij de vestiging Zuid van de Stichting Belastingwinkel Rotterdam en was zij in het studiejaar 1997/1998 als bestuurslid van de stichting verantwoordelijk voor de opleiding van nieuwe medewerkers. Ook was zij tijdens haar studie van 1997 tot 1999 werkzaam als student-assistent bij de capaciteitsgroep Boekhouden en financiële rekenkunde. In 1999 heeft zij de studie fiscale economie afgerond.

Op 1 februari 1999 trad Bravenboer in dienst bij de afdeling Loonbelasting en Sociale verzekeringen van Ernst & Young Belastingadviseurs te Rotterdam. In juli 2001 heeft zij Ernst & Young verlaten om als senior-gerechtssecretaris bij Gerechtshof 's-Gravenhage te gaan werken. Per 1 augustus 2003 is zij overgestapt naar de afdeling Belastingrecht van de Universiteit Leiden. In de functie van PhD-fellow heeft zij in verschillende vakken gedoceerd en gewerkt aan een promotieonderzoek. Sinds 1 april 2008 is zij parttime werkzaam als belastingadviseur in de algemene belastingadviespraktijk van Deloitte, kantoor Utrecht. Per die datum is zij op basis van een 0-aanstelling verbonden aan de Universiteit Leiden. Naast voornoemde functies is Bravenboer auteur van verschillende artikelen en bijdragen in diverse fiscale uitgaven. Daarnaast is zij sinds 2002 als redacteur werkzaam voor De Fiscale Encyclopedie 'De Vakstudie', onderdeel 'Wet inkomstenbelasting 2001'.

Marianne Bravenboer is in 2005 getrouwd met Bart Schuver en heeft een dochter, Lara.

