



## DE GRONDWET - ARTIKEL 104 - BELASTINGHEFFING

Belastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van een wet. Andere heffingen van het Rijk worden bij de wet geregeld.

---

### WETENSCHAPPELIJK COMMENTAAR ARTIKEL 104 - BELASTINGHEFFING - J.L.M. GRIBNAU & M.R.T PAUWELS

#### Inhoudsopgave

1. Historische ontwikkeling en actuele betekenis
2. Het recht van belastingheffing
3. De begrippen belastingen en andere heffingen
4. Het delegatievraagstuk
5. Terugwerkende kracht
6. Betekenis van het legaliteitsbeginsel voor de burger
7. Historisch overzicht
8. Jurisprudentie
9. Literatuur

#### 1 HISTORISCHE ONTWIKKELING EN ACTUELE BETEKENIS<sup>[1]</sup>

Dit artikel vormt de grondslag voor het ontstaan van onze parlementaire democratie en heeft daarmee een lange geschiedenis. Een van de voornaamste redenen van de vorsten in de Middeleeuwen om een standen- of statenvergadering bijeen te roepen was het gebrek aan regelmatige en voldoende inkomsten.<sup>[2]</sup> De noodzaak om de instemming van afgevaardigden van de bevolking te vragen voor het opleggen van belastingen vinden wij reeds geformuleerd in de Magna Carta van 1215.<sup>[3]</sup> Dit voorschrift vloeide voort uit de middeleeuwse opvattingen dat de vorst, optredend als beschermer van zijn onderdanen, recht op steun van de beschermden heeft in de vorm van een geldelijke bijdrage. De landsheer vroeg dan aan de vergaderde standen om een eenmalige bijdrage, bede genaamd. Over dit verzoek kon vervolgens onderhandeld worden, waarbij door de afgevaardigden eisen konden worden gesteld ten aanzien van de wijze van heffing en de aard van de besteding van de toegestane gelden. Ook andere eisen die geen direct verband hielden met de voorgestelde belastingen konden worden geformuleerd in de vorm van petitie's. Inwilliging van deze eisen leidde in de loop van de tijd tot

zeggenschap van de standen over de wetgeving. Vervolgens zouden de opgelegde lasten in een later stadium gelijkelijk over de landstreken worden verdeeld en dit leidde later weer tot een ontwikkeling van staatkundige versnippering naar de totstandkoming van de moderne eenheidsstaat.<sup>[4]</sup> Derhalve staat, om met Meijers<sup>[5]</sup> te spreken, de bede aan de oorsprong van de democratie. Het hier te bespreken grondwetsartikel is het resultaat van een eeuwenlange rechtsontwikkeling in Nederland en heel West-Europa.

Het actuele belang van dit artikel blijkt uit de regelmatig terugkerende discussie over de snelheid en de soms gebrekkige kwaliteit van de belastingwetgeving waardoor de rechtszekerheid en rechtsgelijkheid onder druk komen te staan. Van belang daarbij is de omstandigheid dat de fiscale wetgeving veelal tot stand komt naar aanleiding van wetsvoorstellen die namens het kabinet worden gedaan door de staatssecretaris van Financiën, terwijl de staatssecretaris tevens verantwoordelijk is voor de uitvoering van belastingwetgeving en fiscale wetgeving ziet op de inkomstenkant van de staatsfinanciën. Daarbij komt dat het parlement in voorkomende gevallen weinig tegenwicht biedt op fiscaal terrein. Dit brengt mee dat het belang van de uitvoerbaarheid van de wetgeving soms een wat al te zwaar gewicht kan krijgen, waarmee het gezag van de wet niet steeds is gediend.<sup>[6]</sup> Berucht in dit verband is de wijze waarop sinds 2001 inkomstenbelastingheffing ter zake van inkomsten uit vermogen plaatsvindt: niet de daadwerkelijke inkomsten worden belast maar een forfaitair bepaald inkomen.<sup>[7]</sup> Een andere factor is het zogenoemde fiscale instrumentalisme: het gebruik van belastingwetgeving voor beleidsdoelen die buiten de traditionele doelen van belastingheffing zijn gelegen. Een interessante ontwikkeling in dit kader is dat steeds duidelijker is geworden dat unierechtelijke regelgeving rondom staatssteun grenzen kan stellen aan fiscaal instrumentalisme. Paradoxaal genoeg kan daarbij juist ook sprake van een aantasting van het gezag van de (nationale) wet, aangezien staatssteunregels kunnen meebrengen dat fiscale voordelen die overeenstemming met de nationale wet zijn genoten, teruggevorderd moeten worden. Ook de delegatie aan de lagere belastingwetgever is een terugkerend punt van zorg. Daarnaast blijken nationale autoriteiten soms onmachtig daadwerkelijk belasting te heffen. In beleidstaal wordt gesproken over de ‘tax gap’. Het kan daarbij gaan om ‘echte’ belastingontduiking: belasting die volgens de wet verschuldigd is, wordt ontdoken. Het niet (kunnen) handhaven doet vanzelfsprekend af aan het gezag van de wet. De laatste jaren is er toenemende aandacht – ook internationaal gezien zowel binnen de EU<sup>[8]</sup> als vanuit de OESO/G20<sup>[9]</sup> – voor de omstandigheid dat sommige belastingplichtigen trachten belastingheffing te omzeilen binnen de grenzen van de wet (belastingontwijking). Uit oogpunt van het legaliteitsbeginsel is daarbij interessant dat enerzijds dergelijk gedrag het gezag van de wet ondergraaft en anderzijds dat dergelijke belastingplichtigen zich juist op de wet c.q. het legaliteitsbeginsel beroepen om het legale karakter van het gedrag te benadrukken.

## 2 HET RECHT VAN BELASTINGHEFFING

Belastingheffing dient steeds een grondslag te hebben in wet in formele zin. Hiermee is het legaliteitsbeginsel aangegeven en kan in navolging van het bekende adagium *nullum poena sine lege* worden toegevoegd: *nullum tributum sine lege*. Het legaliteitsbeginsel is hier van groot belang aangezien belastingen als een inbreuk op het eigendomsrecht kunnen worden beschouwd.<sup>[10]</sup> Bovendien beoogt het grondwettelijke voorschrift de burgers te beschermen tegen willekeurige belastingheffing – het legaliteitsbeginsel dient de rechtszekerheid en de rechtsgelijkheid. Scherp werd het legaliteitsbeginsel geformuleerd door Van Hogendorp in zijn Schets van 1812 (artikel 53, laatste zin): '(...) en er wordt geene penning geheven buiten eene wet'. De tekst van de Grondwet van 1814 is daarentegen gebrekkig,<sup>[11]</sup> maar gelukkig kwam het legaliteitsbeginsel weer duidelijk naar voren in de tekst van de Grondwet van 1815. Het legaliteitsbeginsel draagt echter niet een statisch en onaantastbaar karakter. Dit blijkt met name uit de interpretatiemogelijkheden van de rechter. Zo zijn in het algemeen vele methoden van fiscale rechtsvinding toelaatbaar.<sup>[12]</sup> Op basis van de Grondwet van 1887 werd lange tijd de opvatting gehuldigd dat analogische interpretatie niet was toegestaan,<sup>[13]</sup> ondanks het feit dat het betreffende grondwetsartikel geen regel voor wetstoepassing beoogde te geven maar slechts een opdracht aan regering en Staten-Generaal bevatte. Toch wordt er wel betoogd dat het legaliteitsbeginsel er niet aan in de weg staat om onder omstandigheden de wet extensief te interpreteren en dat analogie aanvaardbaar is op basis van systematisch-teleologisch redeneren.<sup>[14]</sup> Maar vanwege de asymmetrie van de fiscale rechtsbetrekking – de Belastingdienst stelt eenzijdig de rechtspositie van de belastingplichtige vast – weegt de rechtszekerheid extra zwaar en is terughoudendheid hier op haar plaats.<sup>[15]</sup> Extensieve interpretatie komt overigens nauwelijks voor. Wel zijn er de voorbeelden van interpretaties die naar de letter zeer ruim zijn (of waarbij aan de strikt taalkundige betekenis wordt voorbijgegaan) om tot een uitleg in overeenstemming met doel en strekking – die al dan niet uit de wetsgeschiedenis blijkt – van een regeling te komen.<sup>[16]</sup> Het gaat hier veelal om een - eerder teleologische dan extensieve - interpretatie in het voordeel van de fiscus. De rechter schiet hier in feite de wetgever te hulp.<sup>[17]</sup> Soms vult de belastingrechter een normatieve leegte op met een beroep op een 'redelijke wetstoepassing.' Hier bestaat nauwelijks onderscheid met een analogische toepassing.<sup>[18]</sup> Het is mogelijk dat handelen van de burger in strijd met doel en strekking van de wet niet met behulp van de gebruikelijke interpretatiemethoden kan worden opgeheven. Het leerstuk van *fraus legis* kan dan van betekenis zijn (zie hieronder nr. 6).

Hoewel belastingwetgeving veelal dwingende regels bevat zonder beleidsvrijheid voor de inspecteur, zijn beleidsregels van grote betekenis in de belastingrechtpraktijk. Er is immers vaak sprake van beoordelingsruimte die vraagt om uniforme interpretatie en toepassing door de medewerkers van de Belastingdienst. Om te weten hoe de inspecteur zal handelen, heeft een belastingplichtige in voorkomende gevallen ook kennis van die beleidsregels nodig. Mede gelet op het grote aantal beleidsregels is er op dit punt sprake van spanning met het legaliteitsbeginsel.<sup>[19]</sup>

Er zijn twee soorten beleidsregels in het belastingrecht te onderscheiden. Algemene standpuntbepalingen van de staatssecretaris van Financiën, vastgelegd in zogenaamde beleidsbesluiten, kunnen worden onderscheiden in wetsinterpreterende en goedkeurende beleidsbesluiten. De staatssecretaris schrijft de inspecteurs in wetsinterpreterende beleidsbesluiten voor welke betekenis naar zijn mening aan een wettelijke bepaling moet worden toegekend. Goedkeurende beleidsbesluiten bevatten een algemene standpuntbepaling van de staatssecretaris waarin hij naar zijn mening ten gunste van de belastingplichtigen afwijkt van de wettelijke regel. Aan de wettelijke bepaling worden – in combinatie met de daaronder geschaarde feiten – rechtsgevolgen verbonden die er met gebruik van de gangbare interpretatiemethoden eigenlijk niet onder vallen. Hier wordt het buitenwettelijk gebied betreden – buitenwettelijk maar binnen het recht (*intra ius*); vaak ten behoeve van een doelmatige uitvoering van de belastingwet. Regelmatig worden overigens ook beleidsregels gegeven op grond van de hardheidsclausule van artikel 63 AWR die de staatssecretaris de bevoegdheid geeft om in bepaalde gevallen aan ‘onbillijkheden van overwegende aard’ tegemoet komen. Beleidsregels zijn van groot belang voor de rechtszekerheid en de rechtsgelijkheid.<sup>[20]</sup> Wat betreft de toetsing van fiscale beleidsregels kan een belangrijke rol voor de rechter zijn weggelegd aangezien de Hoge Raad het begrip recht in de zin van (thans) artikel 79 Wet RO zodanig heeft geïnterpreteerd dat onder deze term ook beleidsregels worden gerekend.<sup>[21]</sup>

De Hoge Raad heeft met een beroep op het in artikel 104 vervatte legaliteitsbeginsel grenzen gesteld aan het optreden van de fiscus buiten de publiekrechtelijke wetgeving om. De Staat kan bij een onjuiste belastingaangifte niet door middel van een privaatrechtelijke vordering tot schadevergoeding op grond van onrechtmatige daad – buiten de publiekrechtelijke regels om – de ontgane belasting innen.<sup>[22]</sup>

Het legaliteitsbeginsel waarborgt de wetmatigheid van het optreden van de uitvoerende macht in het belastingrecht.<sup>[23]</sup> Maar de Belastingdienst dient ook te handelen in overeenstemming met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.<sup>[24]</sup> Deze aanvullende rechtsbescherming waarborgt de rechtmatigheid van dat handelen – hetgeen dus verder gaat dan het legaliteitsbeginsel eist. Dit is in het bijzonder van belang vanwege de juridische asymmetrie die kenmerkend is voor de fiscale rechtsbetrekking. De inspecteur heeft tal van eenzijdige bevoegdheden (inclusief sanctiemogelijkheden) om te komen tot een juiste vaststelling en betaling van de belastingsschuld. Daartegenover staan eenzijdige rechtsplichten van de belastingplichtige.<sup>[25]</sup>

Het gaat dus om de rechtmatigheid van een aanslag of beschikking. Bij de beoordeling daarvan dient de rechter – en uiteraard het bestuursorgaan zelf - dus te onderzoeken of de belastingheffende instantie is gebleven binnen de door de *wet* gestelde grenzen en of de wijze waarop de overheid zijn bevoegdheden heeft gehanteerd anderszins in strijd komt met het recht, doordat daarbij niet is

gehandeld in overeenstemming met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.<sup>[26]</sup> Al langere tijd toetst de belastingrechter het optreden van de belastingheffende instantie aan beginselen als het gelijkheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel.<sup>[27]</sup> Ook toetsing aan andere beginselen komt voor, zoals het beginsel van 'fair play',<sup>[28]</sup> het zorgvuldigheidsbeginsel<sup>[29]</sup> en het evenredigheidsbeginsel.<sup>[30]</sup>

### 3 DE BEGRIPPEN BELASTINGEN EN ANDERE HEFFINGEN

De grondwetgever heeft zich nimmer gewaagd aan een nauwkeurige definiëring van de begrippen 'belastingen' en 'andere heffingen'.<sup>[31]</sup> Vaagheid is troef en het onderscheid is onduidelijk.<sup>[32]</sup> Reeds in de vorige eeuw waren beide begrippen voorwerp van discussie. Aanvankelijk werden de regels van het privaatrecht van toepassing verklaard op het begrip 'heffingen' aangezien in de negentiende eeuw veel heffingen een wettelijke grondslag ontbeerden.<sup>[33]</sup> Aan deze opvatting lag de mening ten grondslag dat de staat zowel optrad als behartiger van een particulier belang als optrad in het algemeen belang. In dit kader werd een tegenstelling gecreëerd tussen de privaatrechtelijke en de publiekrechtelijke werkzaamheden van de overheid. In de loop van de negentiende eeuw veranderden echter de opvattingen ten aanzien van de tegenstelling tussen privaat- en publiekrecht en daarmee werd het publiekrechtelijke karakter van belastingen en heffingen duidelijker.<sup>[34]</sup> Hieraan dient te worden toegevoegd dat reeds Thorbecke het recht van retributie gelijkstelde aan belastingen.<sup>[35]</sup> Buijs en Oppenheim deelden Thorbecke's visie.<sup>[36]</sup> Buijs voegde hieraan bovendien toe dat naar zijn mening het in het grondwetsartikel gemaakte onderscheid op staatsrechtelijk terrein geen reden van bestaan had.<sup>[37]</sup> De Hoge Raad nam dit standpunt over en is daardoor meer dan eens van gedachten veranderd over dit onderwerp.<sup>[38]</sup> Tenslotte stelde Meijers in 1949 dat zowel de wet als de geschiedenis ons niet dwingen tot het maken van het onderscheid tussen belastingen en retributies.<sup>[39]</sup>

In 1990 verscheen een rapport van een Commissie ter bestudering van het begrip 'belastingen' van de Vereniging voor Belastingwetenschap. De commissie was ingesteld omdat (naast het begrip 'belastingen' bestaande) overheidsheffingen in aantal en betekenis waren toegenomen. De Commissie komt tot de conclusie dat het begrip 'belastingen' ruim gedefinieerd dient te worden: 'Belastingen zijn betalingen die de overheid op grond van een publiekrechtelijke regeling, uitsluitend of mede ter verwerving van inkomsten door de in die regeling aangewezen lichamen, en anders dan op grond van een privaatrechtelijke overeenkomst, dwangmatig en overeenkomstig algemene regelen vordert.'<sup>[40]</sup> De Commissie heeft overigens ook bepleit om artikel 104 te schrappen en aan het eerste hoofdstuk van de Grondwet een twee leden tellend nieuw artikel 14a – direct na de bepaling over onteigening – toe te voegen, waarvan het eerste lid zou moeten luiden: 'Belastingen kunnen alleen worden opgelegd uit kracht van een wet dan wel uit kracht van een door het wetgevende orgaan van een andere overheid dan het Rijk

rechtmatig genomen besluit'. Het tweede lid zou de hierboven gegeven definitie van het begrip 'belastingen' moeten bevatten.<sup>[41]</sup>

Wattel concludeert in 1995 in zijn preadvies voor de NJV dat artikel 104 vervangen zou moeten worden door een omschrijving van het algemeenheidsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel en de regel dat van alle belastingen en andere overheidsheffingen, behalve die een gering financieel belang belopen, de essentialia in de formele wet moeten staan.<sup>[42]</sup>

Het grondwetsartikel spreekt van belastingen en heffingen *van het Rijk*. De provinciale en gemeentelijke belastingen worden bestreken door artikel 132, zesde lid, Grondwet, dat luidt: 'De wet bepaalt welke belastingen door de besturen van provincies en gemeenten kunnen worden geheven ...' (zie het commentaar bij artikel 132 Grondwet).

#### 4 HET DELEGATIEVRAAGSTUK

De tekst van artikel 104 is tot stand gekomen dankzij een door de Tweede Kamer aangenomen amendement-Van Rooijen c.s. Aanvankelijk had de regering als tekst voorgesteld: 'Belastingen en andere heffingen van het Rijk worden bij de wet geregeld.' Als argument voor deze terminologie voerde de regering aan dat er in de fiscale praktijk veel delegatie voorkomt en dat dit feit diende te worden erkend in de delegatieterminologie van de grondwetsbepaling.<sup>[43]</sup> De Tweede Kamer deelde dit standpunt niet en bracht door aanvaarding van het amendement-Van Rooijen c.s. een zodanige wijziging in het voorstel aan dat belastingen dienden te worden geheven *uit kracht van een wet*. Deze uitdrukking komt nergens anders in de Grondwet voor en is ontleend aan de tekst van de overeenkomstige grondwetsbepaling van 1815. Het amendement beoogde een grote mate van terughoudendheid ten aanzien van delegatie in belastingzaken te benadrukken voor zover het betreft de elementen van het belastbaar feit, de basis van het tarief en de kring van de belastingplichtigen.<sup>[44]</sup>

Het delegatievraagstuk in fiscale wetgeving is al zo oud als de Grondwet zelf. De praktijk heeft echter uitgewezen dat delegatie niet te vermijden is.<sup>[45]</sup> De vraag is vervolgens in hoeverre delegatie toelaatbaar is en aan welke organen mag worden gedelegeerd. Deze vraag kan slechts beantwoord worden aan de hand van het ontwerp, de historie en de strekking van de bepaling. De Staatscommissie-Cals/Donner concludeerde dat de wetgever de plicht heeft grote terughoudendheid te betrachten inzake delegatie in belastingzaken.<sup>[46]</sup> De essentialia zoals belastingfeit en tarieven dienen zowel wat betreft de eerste als de tweede volzin van dit artikel geregeld te worden in een wet in formele zin. De praktijk blijkt echter weerbarstiger.<sup>[47]</sup> Indien de wetgever echter de hand wil houden aan het voorschrift van artikel 104 dan is ook ten aanzien van het delegatievraagstuk een alerte houding van regering en parlement noodzakelijk.



Deze waakzaamheid geldt zowel ten aanzien van de totstandkoming van fiscale wetten (m.n. ruim geformuleerde wetsbepalingen) als ten aanzien van de uitvoeringswetgeving waarin sprake is van delegatie.<sup>[48]</sup>

De rechtsbescherming die de rechter kan bieden met betrekking tot het delegatievraagstuk varieert. Als het gaat om de vraag of de in een belastingwet in formele zin geregelde delegatie in overeenstemming is met artikel 104, kan de rechter als uitgangspunt geen rechtsbescherming bieden in verband met het grondwettelijk toetsingsverbod van artikel 120.<sup>[49]</sup> Als het gaat om de vraag of de lagere regelgever binnen de aan hem gedelegeerde bevoegdheid is gebleven, kan de rechter wel rechtsbescherming bieden.<sup>[50]</sup> Of de regelgever binnen de bevoegdheid is gebleven, vergt interpretatie van de delegatiebepaling. Ook indien de betrokken delegatiebepaling met betrekking tot een bepaalde kwestie niet expliciet erin voorziet dat regels kunnen worden gesteld, kan het stellen van regels over die kwestie door de lagere regelgever toch binnen de delegatieruimte vallen.<sup>[51]</sup> Dat ligt echter minder voor de hand indien het gaat om een essentialia zoals de elementen van het belastbaar feit, de basis van het tarief en de kring van de belastingplichtigen.<sup>[52]</sup>

Opmerkingswaardig is dat het HvJ EU in een Poolse omzetbelastingzaak enige overwegingen heeft gegeven over de betekenis en inhoud van het fiscale legaliteitsbeginsel in het Unierecht.<sup>[53]</sup> Het Hof heeft het fiscale legaliteitsbeginsel aangemerkt als algemeen rechtsbeginsel dat deel uitmaakt van de Unierechtsorde. Het beginsel vereist dat iedere verplichting tot het betalen van belasting, alsmede alle wezenlijke elementen die de inhoudelijke kenmerken daarvan definiëren, bij wet moeten worden neergelegd. Het beginsel vereist, aldus nog steeds het Hof, niet dat alle technische aspecten van de belasting uitputtend worden geregeld, voor zover de bij wet vastgestelde regels de belastingplichtige in staat stellen het bedrag van de verschuldigde belasting te voorzien en te berekenen en het tijdstip te bepalen waarop de belasting moet worden betaald.

Het grondwetsartikel spreekt van belastingen en heffingen *van het Rijk*. Deze aanduiding beoogt de delegatiemogelijkheid te beperken tot de centrale overheid.

## 5 TERUGWERKENDE KRACHT

Het komt regelmatig voor dat aan belastingwetgeving terugwerkende kracht wordt verleend door de wetgever, ook indien het om een voor belastingplichtigen bezwarende maatregel gaat.<sup>[54]</sup> Terugwerkende kracht<sup>[55]</sup> van wetgeving staat echter op gespannen voet met het rechtszekerheidsbeginsel<sup>[56]</sup> en de *rule of law*.<sup>[57]</sup> Het beginsel van niet-terugwerking wordt bovendien in verband gebracht met het legaliteitsbeginsel.<sup>[58]</sup> Tegen deze achtergrond rijst de vraag of terugwerkende kracht van belastingwetgeving – zeker indien die bezwarend voor een belastingplichtige is – in strijd komt met het fiscale legaliteitsbeginsel zoals

neergelegd in artikel 104 Grondwet. De staatssecretaris van Financiën heeft in een notitie ‘notitie terugwerkende kracht en eerbiedigende werking’ die ontkennend beantwoord.<sup>[59]</sup> Wij delen die opvatting. De tekst van artikel 104 Grondwet biedt onvoldoende aanknopingspunten voor het standpunt dat dit artikel in de weg staat aan het verlenen van terugwerkende kracht aan belastingwetgeving.<sup>[60]</sup> Bedacht dient daarbij te worden dat de Grondwet voor het strafrecht een met artikel 104 Grondwet vergelijkbare bepaling kent (artikel 16 Grondwet), met als belangrijk verschil dat daarin het verbod van terugwerkende kracht wél terugkomt: ‘Geen feit is strafbaar dan uit kracht van een daaraan *voorafgegane* wettelijke strafbepaling’ (*curs.* auteurs). Overigens zou een (absoluut) verbod van terugwerkende kracht van belastingwetgeving zich naar onze mening niet goed verdragen met het beginsel-karakter van het ‘verbod’ van terugwerkende kracht. Er kunnen zwaarwegende belangen zijn – die vaak te relateren zijn aan het gelijkheidsbeginsel, zoals het belang van aanpak van misbruik en oneigenlijk gebruik – die het verlenen van terugwerkende kracht van belastingwetgeving kunnen rechtvaardigen.<sup>[61]</sup>

Let wel, met artikel 104 Grondwet staat ons inziens wel op gespannen voet indien belasting wordt geheven anticiperend op een aangekondigde wet(swijziging) waaraan terugwerkende kracht zal worden verleend.<sup>[62]</sup> Op het moment van heffen is er dan immers (in zoverre) nog geen wettelijke grondslag voor de heffing. De Hoge Raad heeft regels gegeven om te bepalen onder welke omstandigheden de ingevoerde wet – door de terugwerkende kracht – alsnog een juridische basis verleent aan voorheen tot stand gekomen heffingshandelingen.<sup>[63]</sup>

Op wetgevend terrein zijn er twee kaders voor de beoordeling van terugwerkende kracht tijdens het wetgevingsproces. Het gaat ten eerste om de eerdergenoemde notitie van de staatssecretaris van Financiën en ten tweede om een advies van de Raad van State waarin een algemeen kader is geformuleerd aan de hand waarvan hij fiscale wetsvoorstellen beoordeelt op het punt van terugwerkende kracht.<sup>[64]</sup> Het is in Europa betrekkelijk uniek dat er een dergelijk beoordelingskader is.<sup>[65]</sup> Een verklaring hiervoor is wellicht dat indien in een land wel constitutionele toetsing van terugwerkende kracht door de rechter mogelijk is, er minder behoefte bestaat aan een ‘zelf-regulerend’ document over terugwerkende kracht, omdat de discussie in de doctrine en/of het parlement over terugwerkende kracht van een wetsvoorstel zich er (vooral of alleen) op richt of binnen de door de rechter gestelde grenzen wordt gebleven.<sup>[66]</sup>

De staatssecretaris heeft toegezegd dat hij zich aansluit bij de (strengere) visie van de Raad van State, en dat zijn notitie is vervallen.<sup>[67]</sup> Niettemin is de notitie nog steeds van belang, omdat zij in de literatuur nog regelmatig wordt aangehaald én omdat – opvallend genoeg – de staatssecretaris soms nog naar haar verwijst of haar kennelijk toch als uitgangspunt neemt.<sup>[68]</sup> De notitie onderscheidt bij de beoordeling of terugwerkende kracht (ten nadele) geoorloofd is twee elementen, te weten ‘het inhoudelijke element’ (of er een voldoende rechtvaardiging bestaat voor het toekennen van terugwerkende kracht) en ‘het tijdselement’ (waarvoor onder



meer van belang is of de nieuwe regeling voorzienbaar is). Bij het inhoudelijke element vermeldt de notitie (i) het tegengaan van misbruik of oneigenlijk gebruik; (ii) het repareren van een evidente omissie die leidt tot duidelijk onbedoelde gevolgen, (iii) het voorkomen van een aankondigingseffect en (iv) ingrijpende budgettaire gevolgen en uitvoeringsaspecten.

In zijn advies formuleert de Raad van State als kader dat aan belastingmaatregelen die een verzwaring van de belastingheffing voor de belastingplichtige betekenen geen (formele) terugwerkende kracht gegeven mag worden tenzij sprake is van bijzondere omstandigheden. Daarbij merkt de Raad op dat in ieder geval geen terugwerkende kracht kan worden gegeven aan maatregelen die voor de belastingplichtigen vóór het tijdstip waarop ze gaan gelden niet voldoende kenbaar zijn. Volgens de Raad van State kunnen bijzondere omstandigheden worden gevormd door aanmerkelijke aankondigingseffecten of een omvangrijk oneigenlijk gebruik of misbruik van een wettelijke voorziening.

In verband met de voorzienbaarheidseis en de kenbaarheidseis verdient opmerking dat in de belastingwetgevingspraktijk regelmatig gebruik wordt gemaakt van het instrument van het ‘wetgeven per persbericht’.<sup>[69]</sup> Het gaat hier om het fenomeen dat eerst per persbericht door de regering wordt aangekondigd dat een wetsvoorstel is (of zal worden) ingediend dat voorziet in terugwerkende kracht tot de datum van dat persbericht, waarna uiteindelijk – na de parlementaire behandeling en aanvaarding – de wet in werking treedt en terugwerkende kracht heeft tot die datum.

Wat betreft de rechterlijke toetsing van terugwerkende kracht van belastingwetgeving moet een onderscheid worden gemaakt tussen toetsing van wetgeving in formele zin en wetgeving in materiële zin, *niet* zijnde wetgeving in formele zin.

Toetsing aan het ‘nationale’ ongeschreven rechtszekerheidsbeginsel is niet mogelijk in het geval van wetgeving in formele zin vanwege het toetsingverbod van artikel 120 Grondwet zoals geïnterpreteerd in het Harmonisatiewetarrest. Dat ligt anders bij wetgeving in materiële zin, *niet* zijnde wetgeving in formele zin, – zoals gemeentelijke belastingverordeningen – waarop het grondwettelijk toetsingsverbod niet ziet zodat toetsing aan het rechtszekerheidsbeginsel mogelijk is. Volgens de Hoge Raad is voor burgers nadelige terugwerkende kracht in beginsel niet aanvaardbaar, tenzij sprake is van een bijzondere omstandigheid.<sup>[70]</sup> Voor de beoordeling of een bijzondere omstandigheid zich voordoet speelt vooral de voorzienbaarheid van de maatregel waaraan terugwerkende kracht wordt verleend een rol.<sup>[71]</sup> Opvallend is dat niet expliciet de reden voor het verlenen van terugwerkende kracht in de toetsing wordt betrokken.<sup>[72]</sup>

De rechterlijke toetsing van terugwerkende kracht van wetgeving in formele zin verloopt via artikel 1, Eerste Protocol, bij het EVRM, waarin de bescherming van het eigendomsrecht is neergelegd. Daarbij is echter van belang dat het EHRM heeft

geoordeeld dat terugwerkende kracht van belastingwetgeving niet als zodanig verboden is door het artikel.<sup>[73]</sup> Bovendien laat het EHRM – dat leidend is voor de Hoge Raad – de nationale wetgever een ruime beoordelingsruimte. Uit rechtspraak van het EHRM volgt dat zeker indien belastingwetgeving aan de orde is die gericht is tegen belastingontwijking, terugwerkende kracht niet snel in strijd met artikel 1, Eerste Protocol, bij het EVRM zal zijn.<sup>[74]</sup> De Hoge Raad heeft tot nu toe nog nimmer terugwerkende kracht van belastingwetgeving in strijd met artikel 1, Eerste Protocol, bij het EVRM geacht. Dat was zelfs niet het geval in een spraakmakende zaak inzake de zogenoemde ‘crisisheffing’, waarmee de Hoge Raad afweek van de conclusie van het parket.<sup>[75]</sup> Het EHRM heeft (de terugwerkende kracht van) de crisisheffing evenmin in strijd met het eigendomsrecht geacht.<sup>[76]</sup>

Terugwerkende kracht van wetgeving die onder het toepassingsbereik van het Unierecht valt, kan bovendien worden getoetst aan het Unierechtelijke rechtszekerheids- en het vertrouwensbeginsel. Het Hof van Justitie hanteert daarbij als uitgangspunt dat het rechtszekerheidsbeginsel zich in het algemeen tegen terugwerkende kracht van regelgeving verzet, maar dat “hiervan bij wijze van uitzondering [kan] worden afgeweken indien dit voor een doel van algemeen belang noodzakelijk is en het rechtmatige vertrouwen van de betrokkenen naar behoren in acht wordt genomen.”<sup>[77]</sup> In een Nederlandse zaak waarin het ‘wetgeven per persbericht’ aan de orde was, hield de terugwerkende kracht stand voor het HvJ, ondanks een felle andersluidende conclusie van de A-G Tizzano.<sup>[78]</sup>

Hiervóór is het nagenoeg alleen gegaan over terugwerkende kracht ten nadele van belastingplichtigen. Daarnaast gaat ook de meeste belangstelling in de literatuur uit. Niettemin kunnen ook aan terugwerkende kracht ten voordele van belastingplichtigen haken en ogen zitten vanuit constitutioneelrechtelijk perspectief.<sup>[79]</sup>

## 6 BETEKENIS VAN HET LEGALITEITSBEGINSEL VOOR DE BURGER

Krachtens het legaliteitsbeginsel kunnen inbreuken in de beschikkingsvrijheid van de burger met betrekking tot zijn inkomen en vermogen slechts op basis van een wet plaats vinden. De fiscus kan slechts belasting heffen indien voldaan is aan de eis van een wettelijke grondslag. Daarnaast bepaalt de belastingwet de grenzen van het handelen van de fiscus. De inspecteur kan dus slechts op basis van de wet en binnen de grenzen van de wet belastingaanslagen opleggen. Maar de belastingplichtige ontleent aan het legaliteitsbeginsel niet enkel een bescherming tegen een slechts door de uitvoerende macht redelijk geachte belastingheffing. Het legaliteitsbeginsel impliceert tevens dat de belastingplichtige zich niet aan zijn bij de - democratische gelegitimeerde - wet vastgestelde belastingverplichtingen mag onttrekken. Het belastingrecht begrenst zijn vrijheid op fiscaal terrein. Hij kan niet weigeren te voldoen aan zijn fiscale verplichtingen op grond van zijn persoonlijke moraal of (levens)overtuigingen die samenhangen met zijn mens- en

maatschappijbeeld.<sup>[80]</sup>

De belastingplichtige heeft de vrijheid door feitelijke en rechts-han-de-lingen de fiscaal voordelig-ste weg te kiezen. Hij kan belastingheffing vermijden door handelingen achterwege te laten die tot belastbare feiten leiden. Zo is de niet-roker geen tabaksaccijns verschuldigd. De burger kan verder voor een op zichzelf reële transactie de fiscaal voorde-ligste weg te bewan-delen.<sup>[81]</sup>

De vrijheid wordt overigens weer beperkt door leerstuk van *fraus legis* (wetsont-dui-king) dat de uiterste grens van het recht, het fiscale legaliteitsbeginsel, en moraal, markeert. Dit leerstuk kan enkel worden toegepast als gebruikelijke interpretatiemethoden geen soelaas bieden noch sprake is van een schijnhandeling (simulatie). Voor de toepassing dit bijzondere rechtsmiddel is vereist dat er sprake is van een oog-merk om belasting-heffing te vrijdelen en dat vrijdelen moet in strijd zijn met doel en strekking van de fiscale wet.<sup>[82]</sup> Indien dit *ultimum remedium* wordt toegepast worden de feiten fiscaal geherkwalificeerd zodat alsnog het rechtsgevolg intreedt dat overeenstemt met doel en strekking van de belastingwet. De ethiek speelt vervolgens een rol indien belastingplichtigen handelen in overeenstemming met de letter van de wet - via volstrekt legale 'structuren' - maar in strijd met de geest van de wet - waarbij ze buiten het bereik van *fraus legis* blijven. Het debat over agressieve fiscale planning door multinationals gaat precies hier over.<sup>[83]</sup>

Uit het legaliteitsbeginsel vloeit voort dat van een belastingplichtige niet meer belasting kan worden geheven dan uit de wet volgt. Naast de nuancering van dit laatste in gevallen van *fraus legis*, kan – in gevallen die onder het toepassingsbereik van het Unierecht vallen – ook het Unierecht meebrengen dat een belastingplichtige meer belasting moet betalen dan uit de wet voortvloeit. Zo is in een Nederlandse omzetbelastingzaak geoordeeld dat indien aan de hand van objectieve gegevens komt vast te staan dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij deelnam aan BTW-fraude in het kader van een keten van leveringen, een fiscaal voordeel waarin de wet conform de BTW-richtlijn voorziet, mag worden geweigerd, ook indien de nationale wet niet voorziet in een dergelijke weigering in zo'n geval (waarin de betrokkene zelf niet de fraude pleegt).<sup>[84]</sup> Verder heeft ook het Hof van Justitie EU een *fraus legis*-achtig leerstuk ontwikkelt. Het Hof heeft als algemeen rechtsbeginsel aangeduid dat niet door middel van misbruik een beroep kan worden gedaan op het Unierecht.<sup>[85]</sup> Dat beginsel brengt mee dat een lidstaat verplicht is een richtlijnvoordeel te weigeren in geval van misbruik, ook als het nationale recht geen antimisbruikregeling kent die richtlijnconform kan worden uitgelegd.

Verder zijn de Unierechtelijke regels over staatssteun van belang. Die regels kunnen meebrengen dat indien een belastingplichtige een bepaald fiscaal voordeel heeft genoten in overeenstemming met de nationale wetgeving en dat voordeel ongeoorloofde staatssteun blijkt te zijn, de belastingplichtige dat voordeel dient terug te betalen. In zo'n geval kan het dus zo zijn dat de belastingplichtige per

saldo meer belasting betaalt dan uit de nationale heffingswet voortvloeit. In dat opzicht is er een spanning met het legaliteitsbeginsel. De mogelijkheid tot terugvordering door de inspecteur is overigens inmiddels in de nationale wetgeving geregeld,<sup>[86]</sup> zodat in dat opzicht het legaliteitsbeginsel is gewaarborgd.

## 7 HISTORISCHE VERSIES

Art. 117 Gw 1814: De Souvereine Vorst en de Staten-Generaal gezamenlijk zijn alleen en bij uitsluiting bevoegd tot het heffen en regelen van belastingen.

De belastingen, bij het aannemen dezer grondwet bestaande, blijven op denzelfden voet, tot dat er anders over beschikt worde bij de wet.

Art. 197 Gw 1815: Geene belastingen kunnen ten behoeve van 's lands kas worden geheven, dan uit kracht van eene wet (art 195 Gw. 1840; art 171 Gw 1848).

Art. 174 Gw 1887: Geene belastingen kunnen ten behoeve van 's Rijks kas worden geheven, dan uit kracht van eene wet.

Deze bepaling is ook toepasselijk op heffingen, voor het gebruik van Rijks-werken en inrigtingen, voor zooveel de regeling van die heffingen niet aan den Koning is voorbehouden (art. 175 Gw 1922; art. 181 Gw 1938; art. 188 Gw 1953).

## 8 JURISPRUDENTIE

Hof 's-Gravenhage 5 november 1979, BNB 1981/76  
(ECLI:NL:GHSGR:1979:AX0109)

HR 3 november 1863, W 2534

HR 29 juni 1885, W 5195

HR 22 februari 1886, W. 5282

HR 9 mei 1913, NJ 1913/772 (ECLI:NL:HR:1913:98)

HR 26 mei 1926, NJ 1926/723 (ECLI:NL:HR:1926:78)

HR 19 maart 1931, NJ 1931/470 (ECLI:NL:HR:1931:18)

HR 1 februari 1939, NJ 1939/841 (ECLI:NL:HR:1939:18)

HR 18 februari 1948, AB 1949/481

HR 13 januari 1971, BNB 1971/44 (ECLI:NL:HR:1971:AX5085)

HR 12 april 1978, BNB 1978/135 (ECLI:NL:HR:1978:AX3264)

HR 7 maart 1982, BNB 1982/142 (ECLI:NL:HR:1982:AW9351)

HR 25 januari 1984, BNB 1984/114 (ECLI:NL:HR:1984:AW8679)

HR 24 oktober 1984, BNB 1985/59 (ECLI:NL:HR:1984:AC8569)

HR 7 december 1987, BNB 1988/45 (ECLI:NL:HR:1987:AW7548)

HR 28 maart 1990, BNB 1990/194 (ECLI:NL:HR:1990:ZC4258)

HR 19 december 1990, BNB 1991/121 (ECLI:NL:HR:1990:ZC4493)

HR 7 oktober 1992, BNB 1993/4 (ECLI:NL:HR:1992:ZC5112)

HR 8 mei 1998, NJ 1998/890 (Staat/Lenger) (ECLI:NL:HR:1998:ZC7062)

HR 28 maart 2001, BNB 2001/297 (ECLI:NL:HR:2001:AB0764)

HR 23 september 2005, BNB 2006/21 (ECLI:NL:HR:2005:AU3140)  
HR 24 april 2009, BNB 2009/158 (ECLI:NL:HR:2009:BG4806)  
HR 2 oktober 2009, BNB 2011/48 (ECLI:NL:HR:2009:BI1909)  
HR 13 november 2009, BNB 2010/24 (ECLI:NL:HR:2009:BG5866)  
HR 19 maart 2010, BNB 2010/224 (ECLI:NL:HR:2010:BK1513)  
HR 24 september 2010, BNB 2010/314 (ECLI:NL:HR:2010:BM1206)  
HR 10 juni 2011, BNB 2011/221 (ECLI:NL:HR:2011:BQ0473)  
HR 28 oktober 2011, BNB 2012/72 (ECLI:NL:HR:2011:BP3068)  
HR 10 februari 2012, BNB 2012/127 (ECLI:NL:PHR:2012:BK1057)  
HR 3 juli 2012, AB 2012/360 (ECLI:NL:HR:2012:BW3332)  
HR 12 juli 2013, BNB 2013/212 (ECLI:NL:HR:2013:22)  
HR 4 april 2014, BNB 2014/147 (ECLI:NL:HR:2014:779)  
HR 27 maart 2015, BNB 2015/149 (ECLI:NL:HR:2015:743)  
HR 29 januari 2016, BNB 2016/163 (ECLI:NL:HR:2016:121)  
HR 18 maart 2016, BNB 2016/97 (ECLI:NL:HR:2016:442)  
HR 28 september 2018, BNB 2019/23 (ECLI:NL:HR:2018:1790)  
HR 14 december 2018, BNB 2019/54 (ECLI:NL:HR:2018:2308)  
HR 28 juni 2019, BNB 2019/162 (ECLI:NL:HR:2019:1048)  
HR 17 april 2020, BNB 2020/95 (ECLI:NL:HR:2020:697)  
HR 21 februari 2020, BNB 2020/64 (ECLI:NL:HR:2020:317)

EHRM 10 juni 2003, nr. 27793/95, FED 2003/604 (M.A. en 34 anderen t. Finland) (ECLI:CE:ECHR:2003:0610DEC002779395)  
EHRM 15 januari 2015, nrs. 36918/11, 36963/11, 36967/11, 36969/11, 36970/11, 36971/11, EHRC 2015/76 (Arnaud en anderen t. Frankrijk) (ECLI:CE:ECHR:2015:0115JUD003691811)  
EHRM 14 november 2017, nr. 46184/16, BNB 2018/66 (P. Plaisier B.V. e.a. t. Nederland) (ECLI:CE:ECHR:2017:1114DEC004618416)  
HvJ EG 25 januari 1979, zaak C-99/78, NJ 1980/2 (Decker) (ECLI:EU:C:1979:15)  
HvJ EG 5 oktober 1993, zaak C-13-16/92 (Driessen c.s.) (ECLI:EU:C:1993:828)  
HvJ EG 17 juli 1997, zaak C-183/95 (Affish BV) (ECLI:EU:C:1997:373)  
HvJ EG 15 juli 2004, zaak C-37-38/02 (Di Lenardo en Dilexport) (ECLI:EU:C:2004:443)  
HvJ EG 26 april 2005, C-376/02, BNB 2008/36 (Stichting Goed Wonen II) (ECLI:EU:C:2005:251)  
HvJ EU 18 december 2014, C-131/13, C-163/13 en C-164/13, BNB 2015/61 (Italmoda) (ECLI:EU:C:2014:2455)  
HvJ EU 22 november 2017, C-251/16, BNB 2018/46 (Cussens e.a.) (ECLI:EU:C:2017:881)  
HvJ EU 26 februari 2019, nrs. C-116/16 en C-117/16, BNB 2020/10 (T Danmark en Y Denmark Aps) (ECLI:EU:C:2019:135)  
HvJ EU 8 mei 2019, C-566/17, BNB 2019/159 (Związek Gmin Zagłębia Miedziowego) (ECLI:EU:C:2019:390)

## 9 LITERATUUR

- J.P. Boer, 'Meer aandacht voor het lex certa-beginsel in fiscalibus!', NTFR 2007/444
- D. Brüll, Grondwet, grondrechten en grondbeginselen, WFR 1981, p. 1157-1171
- H.A. Drielsma, De wetsinterpretatie in het fiscale recht en de rechtsbescherming van de Nederlandse staatsburger, diss. RUU, Deventer/Antwerpen 1958.
- T. Garden Barnes, Shaping the Common Law: From Glanville to Hale, 1188-1688, Stanford University Press, Stanford 2008
- Ch.P.A. Geppart, Fiscale rechtsvinding. Een onderzoek naar de rechtsvinding door de rechter in belastingzaken in het bijzonder aan de hand van de rechtspraak in de periode 1 maart 1957-1 maart 1965, diss. RUL, Amsterdam 1965.
- Ferdinand H.M. Grapperhaus, Belasting, Vrijheid en Eigendom. Hoe belastingheffing leidde tot meer zeggenschap voor burgers en meer eenheid tussen staten 511-1787, De Walburg Pers / Kluwer, Amsterdam 1989.
- M.W.C. Feteris, 'Kwaliteit van wetgeving en het decoderen van dubbele boodschappen', Weekblad fiscaal recht 2010/570
- T.C. Geverdinck, Eigendomsgrondrecht en belastingen, proefschrift UvA 2020
- N.H.A. Gorissen, Gewekt vertrouwen in Europees perspectief, Den Haag: Sdu Uitgevers 2008
- J.L.M. Gribnau, Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht. Rechtstheoretische beschouwingen over navordering, toezegging en fiscale vaststellingsovereenkomst, Gouda Quint, Deventer 1998
- J.L.M. Gribnau, Belastingen als moreel fenomeen, Boom fiscale uitgevers, Den Haag 2013
- J.L.M. Gribnau, 'Fiscale ethiek: wederkerige verantwoordelijkheid voor de integriteit van het belastingrecht', in Belastingen en ethiek. Preadviezen en bespreking preadviezen, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap no 243, Kluwer, Deventer 2011
- J.L.M. Gribnau, 'Ethische aspecten van tax planning', Ars Aequi 63 (2014) nr. 3, p. 173-183.
- H. Gribnau, 'Why Social Responsible Corporations Should Take Tax Seriously', in: K.K.E. Elgaard et al. (eds.), Fair Taxation and Corporate Social Responsibility, Ex Tuto Publishing, Copenhagen 2019
- H. Gribnau en Melvin Pauwels (ed.), Retroactivity of tax legislation, Annual Congress Leuven 2010, EATLP International Tax Series no 9, IBFD, Amsterdam 2013.
- J.L.M. Gribnau en M.R.T. Pauwels, 'Terugwerkende kracht van belastingwetgeving vanuit rechtsvergelijkend perspectief', MBB 2014/3
- R.H. Happé, Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming, Kluwer, Deventer 1996
- R.H. Happé e.a., Algemeen fiscaal bestuursrecht, Kluwer, Deventer 2017
- R.L.H. IJzerman, Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht, Kluwer, Deventer, 1991
- A.-G. Jallai, Good Tax Governance: International Corporate Tax Planning and Corporate Social Responsibility - Does one exclude the other?, PhD thesis Tilburg



University 2020

J.C. Holt, Magna Carta, Cambridge University Press, Cambridge 1992

K.L.H. van Mens, Legaliteit en belastingrecht, inaugurele rede RUU, Kluwer, Deventer 1988.

E.M. Meijers, Belastingen als rechtsbegrip, in: Tractatus Tributarii. Opstellen op belastinggebied aangeboden aan prof.dr. P.J.A. Adriani, H.D. Tjeenk Willink & Zoon, Haarlem 1949, p. 1-28.

R.E.C.M. Niessen, Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, Kluwer, Deventer 2010

J.H.M. Nieuwenhuizen, Rechtsvinding en fiscale werkelijkheid, Kluwer, Deventer, 2010

M.R.T. Pauwels, Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, Amersfoort 2009.

M.R.T. Pauwels, 'Fiscaal overgangsrecht: balanceren tussen verandering en rechtszekerheid', in Tijd voor verandering. Over overgangsrecht, preadvies VAR-reeks 148, Boom Juridische uitgevers, Den Haag 2012.

M.R.T. Pauwels, 'Retroactive Tax Legislation in view of Article 1 First Protocol ECHR', EC Tax Review 2013/6

B. Peeters, 'De algemene fiscale antimisbruikbepalingen. Een commentaar in het licht van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof', Algemeen Fiscaal Tijdschrift 204/5, p. 4-34.

Rapport Delegatie van wetgevende bevoegdheid, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nrs. 131 en 133, Kluwer, Deventer 1980.

Rapport van de Commissie ter bestudering van het begrip 'belastingen', Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 184, Kluwer, Deventer 1990.

J.A. Schlette, Delegatie in het Nederlandse belastingrecht, diss. UvA, Amsterdam 1963.

M. Schuver-Bravenboer, Fiscaal overgangsbeleid, Kluwer, Deventer 2009.

J. Raz, 'The rule of law and its virtue', Law Quarterly Review, 1977

C. Sampford, Retrospectivity and the Rule of Law, Oxford University Press, Oxford 2006

M. Scheltema, De partijdige wetgever, Kluwer, Deventer 1984

J. van Soest, 'Belastingrecht', in: J.M. Polak (red.), Vooruitzichten van de rechtswetenschap, Kluwer, Deventer /Antwerpen 1964.

C. Webber & A. Wildavsky, A History of Taxation and Expenditure in the Western World, Simon and Schuster, New York, 1986

## NOTEN

1. De onderdelen 1- 4 zijn in beperkte mate aangepast ten opzichte van de

vorige drukken.

2. C. van de Kieft, 'De Staten- Generaal in het Bourgondisch- Oostenrijkse Tijdvak (1464- 1555)', in: S.J. Fockema Andreae, H. Hardenberg (red.), 500 jaren Staten- Generaal in de Nederlanden, Van Gorcum, Assen 1964, p. 4.
3. Magna Carta (1215), art. 12 luidt voor zover hier van belang: 'No scutage nor aid shall be imposed on our kingdom, unless by common counsel of our kingdom, (...).' Vgl. J.C. Holt, Magna Carta, Cambridge University Press, Cambridge, 1992, p. 318- 322. C. Webber & A. Wildavsky, A History of Taxation and Expenditure in the Western World, Simon and Schuster, New York 1986, p. 175 en T. Garden Barnes, Shaping the Common Law: From Glanville to Hale, 1188- 1688, Stanford University Press, Stanford 2008, p. 28.
4. Zie over het verband tussen belastingheffing, volksvertegenwoordiging en de moderne eenheidsstaat uitvoerig Ferdinand H.M. Grapperhaus, Belasting, Vrijheid en Eigendom; hoe belastingheffing leidde tot meer zeggenschap voor burgers en meer eenheid tussen staten 511- 1787, De Walburg Pers / Kluwer, Amsterdam 1989, m.n. p. 129- 215. Over centralisatie, zie ook O.I.M. Ydema, Hoofdstukken uit de geschiedenis van het belastingrecht, diss. Leiden, Wolters- Noordhoff Groningen 1997, p. 183- 185.
5. E.M. Meijers, 'Belastingen als rechtsbegrip', in: Tractatus Tributarii. Opstellen op belastinggebied aangeboden aan P.J.A. Adriani, H.D. Tjeenk Willink & Zoon, Haarlem 1949, p. 5, noot 2.
6. Vgl. J.L.M. Gribnau, Belastingen als moreel fenomeen, Boom fiscale uitgever, Den Haag 2013, p. 61- 66. Zie al M. Scheltema, De partijdige wetgever, Kluwer, Deventer 1984.
7. Zie voor een overzicht inzake deze kwestie, waaronder diverse rechterlijke procedures, de kronieken 'belastingrecht' van Rens Pieterse in het Nederlands Juristenblad met verdere verwijzingen; bijv. NJB 2015/ 1781, NJB 2019/ 2166 en NJB 2020/ 2401.
8. Zie wat betreft de Europese Commissie bijvoorbeeld: [https:// ec.europa.eu/ taxation\\_ customs/ fight- against- tax- fraud- tax- evasion/](https://ec.europa.eu/taxation_customs/fight-against-tax-fraud-tax-evasion/) ; één van de maatregelen is de zogenoemde Anti Tax Avoidance Directive 2016/ 1164.
9. Het om zogenoemde BEPS- project (base erosion and profit shifting); zie [http:// www.oecd.org/ tax/ beps/](http://www.oecd.org/tax/beps/) .
10. Zie art. 17 van de Universele verklaring van de rechten van de mens; art. 1 Eerste Protocol EVRM; art. 14 Gw. en art. 5:1 BW; zie over het legaliteitsbeginsel hiervoor art. 89.
11. Aldus J.T. Buijs, De Grondwet. Toelichting en kritiek, dl. II, P. Gouda Quint, Arnhem 1887, p. 579.
12. Zie Ch.P.A. Geppart, Fiscale rechtsvinding, diss. RUL, 1965, p. 43- 124.

13. Zo achtte Scholten in 1926 in zijn annotatie bij het driedagenarrest (HR 26 mei 1926, NJ 1926, 723) waar de Hoge Raad voor het eerst het leerstuk van *fraus legitis* toepaste in het belastingrecht, analogische interpretatie van bepalingen van fiscaal recht uitgesloten. Later is hij op die mening teruggekomen in zijn noot bij HR 1 februari 1939, NJ 1939, 841, alwaar hij zich voor analogische wetstoepassing verklaarde, zij het dat 'niet licht, niet makkelijk tot analogie mag worden besloten'. Zie tevens hieromtrent Geppaart 1965, p. 93- 94, die in art. 188 Gw. 1963 geen verbod tot analogie kan lezen en stelt dat de toepassing van de analogie wel haar grenzen vindt in het beginsel van de rechtszekerheid.
14. K.L.H. van Mens, *Legaliteit en belastingrecht*, inaugurele rede RUU, Kluwer, Deventer 1988, p. 17- 18.
15. R.E.C.M. Niessen, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Kluwer, Deventer 2010, p. 192.
16. Dit heeft zich met name voorgedaan op het gebied van de vennootschapsbelasting; vgl. HR 13 november 2009, BNB 2010/ 24 en HR 10 juni 2011, BNB 2011/ 221.
17. Zie over het thema interpretatie in gevallen waarin wettekst en parlementaire toelichting op gespannen voet met elkaar staan, ook bijv. M.W.C. Feteris, 'Kwaliteit van wetgeving en het decoderen van dubbele boodschappen', *Weekblad fiscaal recht* 2010/ 570.
18. R.E.C.M. Niessen, *Rechtsvinding in belastingzaken (Inaugurale rede RUN)*, SDU Uitgevers, Amersfoort 2009, p. 46.
19. Vgl. Van Mens 1988 (noot 10), p. 13- 23.
20. J.L.M. Gribnau, 'Fiscale ethiek: wederkerige verantwoordelijkheid voor de integriteit van het belastingrecht', in *Belastingen en ethiek. Preadviezen en bespreking preadviezen*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap no 243, Deventer: Kluwer 2011, p. 138- 140. Vgl. J.P. Boer, 'Meer aandacht voor het *lex certa-* beginsel in *fiscalibus!*', *NTFR* 2007/ 444.
21. HR 28 maart 1990, BNB 1990/ 194. Dit arrest blijft van belang vanwege de verplichting te handelen conform *contra legem* beleidsregels— anders dan art. 4:84 Awb. Zie R.H. Happé e.a., *Algemeen fiscaal bestuursrecht*, Kluwer, Deventer 2017, p. 63.
22. HR 8 mei 1998, NJ 1998, 890 (Staat/ Lenger).
23. Dit betekent ook dat de fiscus nog niet tot toepassing van een aangekondigde regeling met terugwerkende kracht zou mogen overgaan vóórdat deze in werking treedt, omdat anders op dat moment een rechtsgrond voor die toepassing ontbreekt. Daarmee staat op gespannen voet de gang van zaken in de gevallen aan de orde in HR 2 oktober 2009, BNB 2011/ 48 (fiscus

- anticipeert op wijziging PC- privé- regeling met terugwerkende kracht) en HR 27 maart 2015, BNB 2015/ 149 (legesverordening waarvoor met terugwerkende kracht een wettelijke grondslag is gecreëerd).
24. Zie R.H. Happé, Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming, Kluwer, Deventer 1996.
  25. J.L.M. Gribnau, Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht. Rechtstheoretische beschouwingen over navordering, toezegging en fiscale vaststellingsovereenkomst, Gouda Quint, Deventer 1998.
  26. HR 12 april 1978, BNB 1978/ 135. Een aantal beginselen van behoorlijk bestuur is overigens gecodificeerd; zie de artikelen 3:2 t/ m 3:4 Awb.
  27. Zie bijv. R.H. Happé, Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming, Kluwer, Deventer 1996, en – wat betreft het vertrouwensbeginsel – ook N.H.A. Gorissen, Gewekt vertrouwen in Europees perspectief, Den Haag: Sdu Uitgevers 2008.
  28. Bijv. HR 23 september 2005, BNB 2006/ 21 en HR 12 juli 2013, BNB 2013/ 212.
  29. Bijv. HR 28 maart 2001, BNB 2001/ 297 en HR 24 september 2010, BNB 2010/ 314. Het zorgvuldigheidsbeginsel wordt ook toegepast voor normering van informatieverstrekking door de Belastingdienst, opdat een belastingplichtige op procedureel terrein geen verkeerde stappen zet; zie bijv. HR 19 maart 2010, BNB 2010/ 224, HR 28 september 2018, BNB 2019/ 23 en HR 28 juni 2019, BNB 2019/ 162.
  30. Bijv. HR 28 oktober 2011, BNB 2012/ 72 en HR 17 april 2020, BNB 2020/ 95.
  31. Kamerstukken II, 1978- 1979, 15 575, nr. 3, p. 3- 4 (Nng, Vc, p. 252- 253).
  32. P.J. Wattel, 'De reikwijdte van fundamentele rechten in belastingzaken', in: De reikwijdte van fundamentele rechten, Handelingen NJV 1995- I, W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle 1995, p. 193 en 194.
  33. Zie bijv. HR 22 februari 1886, W 5282 waarin de Hoge Raad het heffen van tolgeld niet beschouwde als een belastingheffing in de zin van art. 197 Gw. 1815.
  34. Het begin van een kentering van de opvattingen vindt men in HR 9 mei 1913, NJ 1913, 772, en duidelijker in HR 19 maart 1931, NJ 1931, 470.
  35. J.R. Thorbecke, Over plaatselijke begroting, Leyden 1847, p. 61.
  36. Buijs 1887 (noot 7), p. 584 en J. Oppenheim, Het Nederlandsch gemeenterecht, bewerkt door C.W. van der Pot, deel 1, 1928, p. 524 en deel 3, 1932, p. 102.
  37. Idem.
  38. HR 3 november 1863, W 2534 en HR 29 juni 1885, W 5195; zie voor een analyse van deze arresten Meijers 1949 (noot 5), p. 18- 19.

39. Meijers 1949 (noot 5), p. 15.
40. Rapport van de Commissie ter bestudering van het begrip 'belastingen', Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap No. 184, Kluwer, Deventer 1990, p. 48- 49.
41. Idem, p. 20- 21.
42. Wattel 1995 (noot 28), p. 221.
43. Kamerstukken II, 1978- 1979, 15 575, nr. 1- 3, (Nng, Vc, p. 250, 253 en 254).
44. Kamerstukken II, 1979- 1980, 15 575, nr. 10 (Nng, Vc, p. 285).
45. Zie hieromtrent uitvoerig J.A. Schlette, Delegatie in het Nederlandse belastingrecht, diss. UvA, Amsterdam 1963; J. van Soest, 'Belastingrecht', in: J.M. Polak (red.), Vooruitzichten van de rechtswetenschap, Kluwer, Deventer Antwerpen 1964, p. 314. Rapport Delegatie van wetgevende bevoegdheid, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nrs. 131 en 133, Kluwer, Deventer 1980; Van Mens 1988 (noot 10), p. 9- 11, 16, 17, 22 en 23 en HR 18 februari 1948, AB 1949, 481, waarin delegatie werd toegelaten.
46. Kamerstukken II 1979- 1980, 15 575, nr. 3, p. 4 (Nng, Vc, p. 253).
47. Kritisch hieromtrent D. Brüll, 'Grondwet, grondrechten en grondbeginselen', WFR 1981/ 1157, p. 1161- 1162. Zie tevens Van der Burg 1991 (noot 17), p. 232 en Wattel 1995 (noot 28), p. 193.
48. Zie hieromtrent Van Mens 1988 (noot 10), p. 9, 10, 14 en 16- 18.
49. HR 4 april 2014, BNB 2014/ 147. In dit arrest komt tot uitdrukking dat de rechter gelet op art. 120 Gw niet kan ingaan op de vraag of deze delegatie heeft plaatsgevonden overeenkomstig de bedoeling van de grondwetgever.
50. Bijv. HR 14 december 2018, BNB 2019/ 54.
51. Vgl. HR 21 februari 2020, BNB 2020/ 64.
52. Vgl. HR 14 december 2018, BNB 2019/ 54.
53. HvJ EU 8 mei 2019, C- 566/ 17, BNB 2019/ 159 (Zwiazek Gmin Zaglebia Miedziowego).
54. Zie over terugwerkende kracht in het belastingrecht M.R.T. Pauwels, Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, Amersfoort 2009; en M. Schuwer-Bravenboer, Fiscaal overgangsbeleid, Kluwer, Deventer 2009. Voor een korte schets van de belangrijkste situatietypen waarin terugwerkende kracht wordt verleend, zie M.R.T Pauwels, 'Fiscaal overgangsrecht: balanceren tussen verandering en rechtszekerheid', in Tijd voor verandering. Over overgangsrecht, preadvies VAR- reeks 148, Boom Juridische uitgevers, Den Haag 2012, p. 201- 206.
55. De afbakening van het concept 'terugwerkende kracht' is haast een studie op zichzelf. Wij volstaan hier met de opmerking dat in de fiscale literatuur veelal onderscheid wordt gemaakt tussen formeel terugwerkende kracht en materieel

- terugwerkende kracht; zie verder Pauwels 2009 (noot 48), hoofdstuk 2 en 5, en Schuver- Bravenboer 2009 (noot 48).
56. Bijv. P. Popelier, *Rechtszekerheid als beginsel voor behoorlijke regelgeving*, Intersentia, Antwerpen 1997, en Pauwels 2009 (noot 48).
  57. Bijv. Joseph Raz, 'The rule of law and its virtue', *Law Quarterly Review*, 1977, p. 195- 211, en C. Sampford, *Retrospectivity and the Rule of Law*, Oxford University Press, Oxford 2006.
  58. Bijv. Lon L. Fuller, *The Morality of Law*, Yale University Press, New Haven 1969. Vgl. ook W. Witteveen, *De wet als kunstwerk: een andere filosofie van het recht*, Amsterdam: Boom 2014, p. 168- 169.
  59. Kamerstukken II, 1996- 1997, 25 212, nr. 2 (deze notitie was eerder opgenomen als bijlage in Kamerstukken II, 1995- 1996, 24 677, nr. 5, p. 5- 9), alsook tijdens de parlementaire behandeling van deze notitie (Kamerstukken II, 1996- 1997, 25 212, nr. 3, p. 2 en 9). Ook in de Aanwijzingen voor de regelgeving wordt ervan uitgegaan dat terugwerkende kracht van belastingwetgeving niet zonder meer ongeoorloofd is; zie Ar 169 en de toelichting erbij.
  60. Artikel 4 van de wet van 15 mei 1829, Stb. 28, inhoudende algemene bepalingen der wetgeving van het Koninkrijk ('De wet verbindt alleen voor het toekomstige en heeft geene terugwerkende kracht') verzet zich volgens vaste jurisprudentie van de Hoge Raad evenmin ertegen dat de wetgever terugwerkende kracht verleent aan een wet. Het artikel richt zich namelijk op de rechter en niet op de wetgever (bijv. HR 13 januari 1971, BNB 1971/ 44).
  61. Zie uitgebreid Pauwels 2009 (noot 48).
  62. Vgl. Pauwels 2012 (noot 48), p. 233- 236.
  63. HR 2 oktober 2009, BNB 2011/ 47 en 2011/ 48. Zie ook HR 27 maart 2015, BNB 2015/ 149.
  64. Kamerstukken II, 1994- 1995, 24 172, A, p. 1- 4.
  65. Vgl. H. Gribnau en Melvin Pauwels (ed.), *Retroactivity of tax legislation*, Annual Congress Leuven 2010, EATLP International Tax Series no 9, IBFD, Amsterdam 2013.
  66. J.L.M. Gribnau en M.R.T. Pauwels, 'Terugwerkende kracht van belastingwetgeving vanuit rechtsvergelijkend perspectief', *MBB* 2014/ 3, p. 136.
  67. Kamerstukken II, 1996- 1997, 25 212, nr. 2.
  68. Pauwels 2009 (noot 48), p. 361- 363.
  69. Pauwels 2009 (noot 48), p. 230- 246, en Schuver- Bravenboer (noot 48), p. 197- 200.
  70. HR 24 oktober 1984, BNB 1985/ 59.
  71. HR 24 april 2009, BNB 2009/ 158.



72. Vgl. Pauwels 2012 (noot 48), p. 237.
73. Bijv. EHRM 10 juni 2003, nr. 27793/ 95, FED 2003/ 604 (M.A. en 34 anderen t. Finland), en EHRM 15 januari 2015, nrs. 36918/ 11, 36963/ 11, 36967/ 11, 36969/ 11, 36970/ 11, 36971/ 11, EHRC 2015/ 76 (Arnaud en anderen t. Frankrijk).
74. M.R.T. Pauwels, 'Retroactive Tax Legislation in view of Article 1 First Protocol ECHR', EC Tax Review 2013/ 6. Zie meer recent ook T.C. Geverdinck, Eigendomsgrondrecht en belastingen, proefschrift UvA 2020, hoofdstuk 10.
75. HR 29 januari 2016, BNB 2016/ 163.
76. EHRM 14 november 2017, nr. 46184/ 16, BNB 2018/ 66 (P. Plaisier B.V. e.a. t. Nederland).
77. Bijv. HvJ EG 25 januari 1979, zaak C- 99/ 78, NJ 1980/ 2 (Decker), r.o. 8 en HvJ EG 26 april 2005, C- 376/ 02, BNB 2008/ 36 (Stichting Goed Wonen II), r.o. 33- 34.
78. HvJ EG 26 april 2005, C- 376/ 02, BNB 2008/ 36 (Stichting Goed Wonen II).
79. Pauwels 2012, p. 241- 243.
80. HR 25 januari 1984, BNB 1984/ 114 (particuliere morele beginselen). Zie ook Hof 's- Gravenhage 5 november 1979, BNB 1981/ 76 (gemoeds- en gewetensbezwaren tegen overheidsuitgaven voor ontwikkelingshulp).
81. Bijv. HR 7 maart 1982, BNB 1982/ 142, HR 19 december 1990, BNB 1991/ 121, HR 10 februari 2012, BNB 2012/ 127.
82. Fraus legis is een algemener leerstuk dan de zgn. richtige heffing (art. 31 AWR) dat op dit moment daarom niet meer wordt toegepast. Zie uitvoerig R.L.H. IJzerman, Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht, Kluwer, Deventer, 1991 en J.H.M. Nieuwenhuizen, Rechtsvinding en fiscale werkelijkheid, Kluwer, Deventer, 2010. Het Nederlandse fraus legis-leerstuk heeft als inspiratie gediend voor België; zie B. Peeters, 'De algemene fiscale antimisbruikbepalingen. Een commentaar in het licht van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof', Algemeen Fiscaal Tijdschrift 2014/ 5, p. 4- 34.
83. Vgl. J.L.M. Gribnau, 'Ethische aspecten van tax planning', Ars Aequi 63 (2014) nr. 3, p. 173- 183; H. Gribnau, 'Why Social Responsible Corporations Should Take Tax Seriously', in: K.K.E. Elgaard et al. (eds.), Fair Taxation and Corporate Social Responsibility, Ex Tuto Publishing, Copenhagen 2019; A.- G. Jallai, Good Tax Governance: International Corporate Tax Planning and Corporate Social Responsibility - Does one exclude the other?, PhD thesis Tilburg University 2020.
84. HvJ EU 18 december 2014, C- 131/ 13, C- 163/ 13 en C- 164/ 13, BNB 2015/ 61 (Italmoda) en het vervolg in HR 18 maart 2016, BNB 2016/ 97.

85. Bijv. HvJ EU 22 november 2017, C- 251/ 16, BNB 2018/ 46 (Cussens e.a.) en HvJ EU 26 februari 2019, nrs. C- 116/ 16 en C- 117/ 16, BNB 2020/ 10 (T Danmark en Y Denmark Aps).
86. Artikel 20a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

### **CITEER SUGGESTIE**

J.L.M. Gribnau & M.R.T Pauwels, Commentaar op artikel 104 van de Grondwet, in: E.M.H. Hirsch Ballin en G. Leenknecht (red.), Artikelsgewijs commentaar op de Grondwet, webeditie 2021 ([www.Nederlandrechtsstaat.nl](http://www.Nederlandrechtsstaat.nl)).