

Donkere dagen voor en andere punten van fiscale rechtszekerheid.  
Mr H.J.J. Oostdam<sup>1</sup>

Het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 21 december 2007 inzake de heffing van omzetbelasting van directeur aandeelhouders<sup>2</sup> is een curieus besluit. Het beleidsbesluit is in de donkere dagen voor kerst 2007 genomen naar aanleiding van het Van der Steen arrest van het Hof van Justitie<sup>3</sup>. Door het besluit is er beroering ontstaan over de rechtskracht van individuele besluiten en de eventuele terugwerkende kracht van jurisprudentie van het Hof van Justitie en Hoge Raad alsmede die van beleidswijzigingen.

In dit artikel zal ik ingaan op dit beleidsbesluit en de terugwerkende kracht van beleidswijzigingen. De reden daarvoor is de omstandigheid dat de Staatssecretaris met het besluit belastingheffing in een aantal situaties wenst zeker te stellen. De Staatssecretaris doet dat door een beroep op de rechtszekerheid. Het beroep wordt gemotiveerd met enkele voorbeelden uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie. De vraag is of dat op de nu toegepaste wijze kan. Ik heb daar grote twijfels bij.

## 1. Over rechtszekerheid en terugwerkende kracht

Rechtszekerheid is een groot goed. De maatschappij handelt op basis van rechtsregels en de wetenschap dat deze niet dan na een zorgvuldige weging worden veranderd. Die weging vindt in het openbaar plaats in het parlement als het gaat om wetten en in de provinciale staten of de gemeenteraad als het gaat om provinciale of gemeentelijke verordeningen. De afweging in het openbaar maakt ook duidelijk of aan een rechtsregel terugwerkende kracht, onmiddellijke werking of uitgestelde werking moet worden verleend. Soms acht men het noodzakelijk de wijziging alleen voor nieuwe situaties te laten gelden, zie de vele voorbeelden bij de fiscale behandeling van levensverzekeringen en lijfrenten. Lubbers noemt dit fiscaal overgangsbeleid<sup>4</sup>. Fiscaal overgangsbeleid is van belang bij verzwaring en bij verlichting van de belastingdruk. Een ruimhartig overgangsbeleid in het voordeel van belastingplichtigen zal niet snel op weerstand stuiten. Een belastingverzwaring met terugwerkende kracht zal evenwel niet snel met enthousiasme worden begroet. Onmiddellijke werking van wet of beleidsmaatregel is hoofdregel<sup>5</sup>. Terugwerkende kracht als afwijking van die hoofdregel behoeft steeds motivering. Een regeling die met terugwerkende kracht wordt ingevoerd maakt per definitie inbreuk op het vertrouwensbeginsel of rechtszekerheidsbeginsel<sup>6</sup>. Het is zaak dat met grote zorgvuldigheid te motiveren.

## 2. Het beleidsbesluit van 21 december 2007

---

<sup>1</sup> Werkzaam bij Holland Tax Consult te Alphen aan den Rijn

<sup>2</sup> Gepubliceerd op 3 januari 2008, Staatscourant nr 1.

<sup>3</sup> Hof van Justitie d.d. 18 oktober 2007, zaak C-355/06.

<sup>4</sup> A.O. Lubbers, 'Fiscaal overgangsbeleid' inaugurale rede d.d. 24 september 2004

<sup>5</sup> H. Prast, Terugwerkende kracht op het gebied van de belastingwetgeving, VVB nr 150.

<sup>6</sup> Prof Dr R.H. Happé, Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming 1996, blz 156.

Op 18 oktober 2007 heeft het Hof van Justitie in de zaak Van der Steen arrest gewezen en de prejudiciële vragen van het Gerechtshof Amsterdam beantwoord. Op 31 januari 2008 heeft het Gerechtshof Amsterdam uitspraak<sup>7</sup> gedaan en overeenkomstig de richtlijnen van het Hof van Justitie beslist. Daarmee is de Van der Steen casus definitief beslist. Al voor de definitieve afronding heeft de Staatssecretaris naar aanleiding van antwoorden op de prejudiciële vragen zijn beleid ten aanzien van directeur aandeelhouders aangepast. Achteraf kan geconstateerd worden dat het beleid er al langer op gericht is geweest om de DGA zijn ondernemerschap te ontnemen. Dat beleid is evenwel nooit gepubliceerd, het zou de angel uit de Van der Steen zaak gehaald hebben. Uit de processtukken van de Van der Steen procedure blijkt dat de Nederlandse regering in haar schriftelijke opmerkingen van 14 december 2006 concludeert dat een DGA in loondienst, gelijk Van der Steen, geen ondernemer is. Dit in weerwil van het standpunt van de belastingdienst dat Van der Steen, ondernemer zijnde, deel uitmaakt van een fiscale eenheid met zijn BV. Je vraagt je in gemoede af hoe zulk een tegenstrijdigheid van motivering van de zijde van de Nederlandse overheid in één procedure mogelijk is. Te meer daar de procedure het aantal vragen rond het ondernemerschap van de DGA niet verminderd heeft<sup>8</sup>.

De Staatssecretaris baseert zijn besluit vooral op het vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginsel. Het rechtszekerheidsbeginsel brengt met zich mee dat belastingplichtigen er op mogen vertrouwen dat de belastingdienst niet terugkomt op rechtens vaststaande besluiten. Dat is leidraad in het besluit. De Staatssecretaris gaat daar in punt 3 van het besluit nader op in. Hij rekent de erkenning van een ondernemersstatus tot het begrip besluit. Op zich is dat merkwaardig omdat de ondernemersstatus niet van een besluit afhangt maar van de feiten. Voor zover er besluiten te onderkennen zijn, zijn dat de besluiten tot teruggave van omzetbelasting. Bij het verzoek om teruggave van voorbelasting is veelal uitvoerig gecorrespondeerd over het eventuele gebruik van een goed in de onderneming en de verhouding waarin men tot een teruggave gerechtigd zou zijn gezien dat gebruik. De erkenning van het ondernemerschap kan niet met terugwerkende kracht aan een persoon worden ontnomen. Een teruggave kan, eenmaal verleend, dan ook niet op basis van het intrekken van een ondernemersstatus worden teruggenomen. De redactie van Vakstudie Nieuws<sup>9</sup> heeft eveneens moeite met de uitwerking die de Staatssecretaris aan het arrest geeft. Dat blijkt uit kwalificaties als "... Dat lijkt niet helemaal juist te zijn. ..." en "... Niettemin blijft het enigszins wringen de regeling van art. 3, derde lid, onderdeel c, Wet OB 1968 ook voor de dga's van toepassing te achten, enkel omdat zij tot 18 oktober 2007 feitelijk als ondernemer functioneerden ...". Het doel, te voorkomen dat goederen onbelast de ondernemings sfeer verlaten, heiligt kennelijk de middelen.

---

<sup>7</sup> Gerechtshof Amsterdam, 31 januari 2008, nr 04/03813

<sup>8</sup> Zie met name aantekening van de redactie van Vakstudie Nieuws bij het arrest van het Hof van Justitie VN 2007/48.19

<sup>9</sup> VN 2008/3.24.

Voor wat betreft de onderbouwing van het rechtszekerheid vraagstuk haakt de Staatssecretaris aan bij een aantal arresten van het Hof van Justitie. Ik behandel er twee: het Teleos arrest en het Inzo arrest<sup>10</sup>. De teksten van de aangehaalde overwegingen maken een veel duidelijk. Om die reden heb ik ze integraal overgenomen. Overweging 50 van het Teleos arrest waarnaar verwezen wordt luidt als volgt:

*"... Zo zou het in strijd zijn met het rechtszekerheidsbeginsel, wanneer een lidstaat die de voorwaarden voor de vrijstelling van een intracommunautaire levering heeft bepaald, met name door vaststelling van een lijst van documenten die aan de bevoegde autoriteiten moeten worden overgelegd, en aanvankelijk de door de leverancier verstrekte documenten ten bewijze van het recht op vrijstelling heeft aanvaard, deze leverancier later zou kunnen verplichten over deze levering btw te betalen, wanneer blijkt dat de betrokken goederen wegens fraude van de afnemer waarvan de leverancier geen kennis had en ook niet kon hebben, het grondgebied van de lidstaat van levering in werkelijkheid niet hebben verlaten. ..."*

Het Hof geeft naar mijn mening daarmee aan dat een formele beschikking die op goede gronden is afgegeven vaststaat en derhalve ook niet teruggenomen kan worden.

Overweging 21 van het Inzo arrest luidt als volgt:

*"... Zoals de Commissie opmerkt, staat het beginsel van de rechtszekerheid namelijk eraan in de weg, dat de rechten en de verplichtingen van de belastingplichtigen afhangen van feiten, omstandigheden of gebeurtenissen die zich na de vaststelling van deze rechten en verplichtingen door de belastingadministratie hebben voorgedaan. Daaruit volgt, dat vanaf het moment waarop laatstgenoemde op basis van de haar door een onderneming verstrekte gegevens heeft aanvaard dat deze onderneming de hoedanigheid van belastingplichtige wordt verleend, aan de betrokken onderneming dit statuut in beginsel nadien niet meer met terugwerkende kracht kan worden ontnomen op grond dat bepaalde gebeurtenissen zich al dan niet hebben voorgedaan. ..."*

Inzo had het voornemen een ontziltingsinstallatie te exploiteren en had dit voldoende overtuigend duidelijk gemaakt aan de (Belgische) administratie. Het feit dat de investeringen niet tot de gewenste feitelijke ondernemingsactiviteiten leidde kon de belastingplichtige in die situatie aldus het Hof van Justitie niet worden tegen geworpen. De andere in onderdeel 3 genoemde arresten kennen soortgelijke overwegingen. In alle genoemde situaties was het besluit tot teruggave gebaseerd op valide regelgeving en op valide geachte informatie van de belastingplichtige en daarom niet aantastbaar.

De DGA die als ondernemer is aangemerkt verkeert niet in een wezenlijk andere situatie als Inzo. De belastingdienst heeft een teruggave beschikking afgegeven op grond van tot dat moment als valide geldende feiten, jurisprudentie en beleid. Gegeven de stand van de jurisprudentie in Nederland kon de belastingdienst tot 18 oktober 2007 weinig anders dan

---

<sup>10</sup> HvJ, 27 september 2007, C409/04 en HvJ, 29 februari 1996, C110/94

de ondernemersstatus van de DGA's in de betreffende gevallen erkennen. Aangezien de jurisprudentie van het Hof van Justitie het recht weer geeft, heeft een erkenning van een ondernemersstatus op grond van de jurisprudentie tot en met 18 oktober 2007 en zelfs daarna op grond van het tot 3 januari 2008 toe geldende beleid slechts tot gevolg dat de belastingdienst niet kan terug komen op die erkenning en de beschikkingen die daar het gevolg van zijn. Voor het overige valt slechts te constateren dat de DGA volgens de uitlegging van het Hof van Justitie geen ondernemer is. Na 18 oktober was het voor de belastingdienst en het ministerie zaak het gepubliceerde beleid in te trekken. Dat heeft de Staatssecretaris uiteindelijk op 3 januari 2008 effectief gedaan door publicatie van het besluit in de Staatscourant.

Bezien we het beleidsbesluit en de Jurisprudentie van het Hof van Justitie dan kom ik voorlopig tot het volgende conclusies. Een teruggave beschikking is geen besluit aangaande het ondernemerschap dat is een feitelijke vaststelling. De ondernemersstatus heb je op grond van de feiten of niet. Gelijk het Teleos Arrest is er derhalve sprake van een feitelijk vaststelling die achteraf onjuist blijkt te zijn. Overeenkomstig het Inzo Arrest kan die vergissing voor het verleden niet meer worden herstelt als de betrokken ondernemer later feitelijk geen belastingplichtige blijkt te zijn. De erkenning van het ondernemerschap is geen besluit dat in ons gesloten stelsel van rechtsmiddelen valt te betwisten. Daarvoor is een aanslag of een afwijzing op een verzoek om teruggave noodzakelijk. De conclusie van onderdeel 3 van het besluit is mijns inziens onjuist. Het feit dat een beschikking is afgegeven maakt de DGA nog geen ondernemer. Het feit dat beleid en regelgeving tot een te honoreren vertrouwen op een teruggaaf aanleiding kon geven gaf de DGA daar in voorkomende gevallen recht op. De beschikking tot een teruggaaf geeft geen feitelijke heffingsgrondslag om die teruggaaf naar aanleiding van nieuwe jurisprudentie te corrigeren als die grondslag er overigens wettelijk gezien niet is.

### 3. Maatregelen met terugwerkende kracht.

Om aanvaardbaar een maatregel met terugwerkende kracht in te voeren dient deze deugdelijk te zijn gemotiveerd en aangekondigd. Over de terugwerkende kracht van wetgeving is in de tweede helft van de jaren negentig van de vorige eeuw uitvoerig gediscussieerd.<sup>11</sup> In zijn beleidsnotitie ging toenmalig Staatssecretaris Vermeend uitgebreid op de materie in<sup>12</sup>. Alleen in uitzonderingssituaties zou wetgeving met terugwerkende kracht mogen worden toegepast en dan alleen na een deugdelijke aankondiging daarvan. Die bijzondere omstandigheden zouden volgens de staatssecretaris bestaan uit misbruik of oneigenlijk gebruik die snel zouden moeten worden tegengegaan.

---

<sup>11</sup> Notitie Staatssecretaris van Financiën, Kamerstukken II, 1995/96, 24.677, nr 5., S.H. Harkema, De grenzen van de terugwerkende kracht in het belastingrecht I & II, FED 1996/623 en FED 1997/311, D.G. Barmantlo en T.A.D. van Wordragen, Is 'geen voordeel weggenomen' een valide criterium voor terugwerkende kracht of ontneming van een rechtmatig verkregen voordeel?, TFB 2003/3, J.M. van der Vegt en T.A.D. van Wordragen, Wetsvoorstel aankoopkosten deelnemingen: een brug te ver, TFB 2004/2.

<sup>12</sup> Notitie Staatssecretaris van Financiën, Kamerstukken II, 1995/96, 24.677, nr 5.

### 3.1 Terugwerkende kracht bij invoering van beleid

Over terugwerkende kracht van beleid is minder gedebatteerd. Artikel 3.40 van de AWB stelt dat een besluit niet eerder in werking treedt dan nadat het (behoorlijk) is bekend gemaakt. Uit de parlementaire<sup>13</sup> behandeling van artikel 3.40 blijkt dat dit ook heeft te gelden voor besluiten over beleidsregels. Het lijkt dan voor zich te spreken dat hetgeen voor wetgeving geldt ook voor beleid heeft te gelden. Alleen in geval van misbruik of oneigenlijk gebruik zou invoering van beleid met terugwerkende kracht mogelijk kunnen zijn. Met Happé<sup>14</sup> kan ik me niet evenwel niet goed voorstellen dat oneigenlijk gebruik of misbruik van beleid effectief mogelijk is. Zodra dat zich voordoet kan de Staatssecretaris dergelijk beleid immers intrekken. Van een zwaarwegende reden om beleid met terugwerkende kracht ongedaan te maken om aan ongewenste situaties te beëindigen kan dan geen sprake zijn.

### 3.2 Terugwerkende kracht bij beëindiging van beleid.

De Hoge Raad geeft in zijn arrest van 22 juni 1994<sup>15</sup> zijn visie op de beëindiging van beleid als volgt weer "*... als regel zal een belastingplichtige op grond van het vertrouwensbeginsel op toepassing van een beleidsregel mogen rekenen totdat de beleidsregel is ingetrokken of gewijzigd ...*". De Hoge Raad is derhalve vrij helder in zijn visie, maar laat nog enige ruimte door te beginnen met "als regel". Hij laat evenwel in het midden wat dan de uitzondering kan zijn. Van Leijenhorst<sup>16</sup> is stellig in zijn opinie als het gaat om de terugwerkende kracht bij uitvoeringsbeleid. Het rechtszekerheidsbeginsel brengt volgens hem mee dat nieuw lager uitvoeringsbeleid of wijziging van bestaand lager uitvoeringsbeleid uitsluitend voor de toekomst werkt; dat wil zeggen dat het nieuwe beleid of de beleidswijziging alleen wordt toegepast op belastbare feiten die zich na de bekendmaking van het beleid voordoen. Terugwerkende kracht van lager uitvoeringsbeleid is niet geoorloofd. Het rechtszekerheidsbeginsel strekt tot bescherming van de belastingplichtige. Het strookt niet met dat beginsel om belastingheffing met terugwerkende kracht op te leggen of te verzwaren. Het op het rechtszekerheidsbeginsel gebaseerde verbod van terugwerkende kracht geldt alleen dan niet als de terugwerkende kracht in het voordeel van de belastingplichtige is. Alleen goedkeurend uitvoeringsbeleid voldoet daaraan. Het betreft beleid dat voor belastingplichtigen (één, een groep of alle belastingplichtigen) tot gunstiger resultaten leidt dan de toepassing van de (hogere) wet. Goedkeurend uitvoeringsbeleid mag volgens Van Leijenhorst dus wel met terugwerkende kracht worden toegepast.

## 4. Beëindiging van beleid contra legem

---

<sup>13</sup> MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, blz. 82.

<sup>14</sup> Prof Dr R.H. Happé, Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming 1996, blz 158.

<sup>15</sup> HR 22 juni 1994, nr 29.632, BNB 1994/296

<sup>16</sup> J. van LeijenHorst, Belastingbeleid, WFR 1999/401

De wettelijke regels van artikel 3.40 AWB over de invoering van beleid maakt de inpassing van de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese gemeenschappen in dat beleid niet eenvoudig. Volgens vaste Jurisprudentie van het Hof van Justitie hebben haar antwoorden op prejudiciële vragen ook gelding in de periode die aan de uitspraak waarin de antwoorden verwoord worden vooraf ging. Een arrest van het Hof van Justitie geeft aan hoe naar de mening van het Hof het recht is en derhalve ook hoe het is geweest voordat het Hof haar prejudiciële beslissing gaf. De Staatssecretaris constateert dit ook in zijn besluit.

Beleed dat gebaseerd is op een interpretatie die niet strookt met de uitlegging van het Hof van Justitie is mijns inziens contra legem. Op grond van die eerdere interpretatie zijn evenwel standpunten in genomen en is op basis van nationale jurisprudentie beleid gevoerd en is voorbelasting teruggegeven. De Hoge Raad heeft in 1978 in het kader van toezeggingen helder gemaakt dat een toezegging contra legem geldt tot dat de toezegging is ingetrokken<sup>17</sup> danwel op andere wijze is gebleken dat aan de toezegging geen vertrouwen meer mag worden ontleend. Op grond van het vertrouwensbeginsel is de belastingdienst gebonden aan beleid tot het moment waarop dat is ingetrokken.

De algemene rechtsbeginselen gelden ter bescherming van de belastingplichtige. Hij kan zich beschermen tegen al te veel willekeur van de overheid. De toepassing in onderdeel 3 van het rechtszekerheidsbeginsel neigt naar claimbehoud door het Ministerie. Men acht - ondanks de antwoorden van het Hof van Justitie - het ondernemerschap als bestaand en pas geëindigd op het moment van de uitspraak. Het is mijns inziens maar zeer de vraag of het vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginsel tot die conclusie kan leiden. Het Hof van Justitie heeft aangegeven dat een directeur aandeelhouder die in dienstbetrekking werkzaamheden voor zijn vennootschap verricht geen ondernemer is. Dat is een feitelijke constatering. Als nu de feiten zo zijn dan rest de vraag waarom men dit in het verleden anders interpreteerde. Dan komen we tot de conclusie dat dit gebaseerd is op Jurisprudentie van Nederlands hoogste rechter en het beleid uitgevaardigd door het hoogst daartoe bevoegde gezag, de staatssecretaris. De betrokken belastingplichtigen hebben in goed vertrouwen over de juiste interpretatie van het recht door de Hoge Raad en het door de Staatsecretaris geformuleerde beleid gehandeld. Van fraude en of oneigenlijk gebruik is mijns inziens geen sprake geweest. Een belastingplichtige mag er dan op grond van het vertrouwensbeginsel van uit gaan dat beide bevoegde organen juist hebben gehandeld.

De beleidsbesluiten hebben met ingang van 18 oktober hun belang verloren en zijn volgens de Staatssecretaris achterhaald. Kennelijk acht men de zaken wel duidelijk. In tegenstelling tot wat de Staatssecretaris meent is de uitkomst van het arrest van het Hof van Justitie niet zo onvermijdelijk als gedacht. In het laatste onderdeel van het besluit worden alle DGA's over een kam geschoren. Dat lijkt me wat stug. Op grond van het Van der Steen arrest kan de DGA die zijn werkzaamheden in een dienstbetrekking verricht geen ondernemer meer zijn; doch welke

---

<sup>17</sup> Zie Hoge Raad 12 april 1978, nrs 18.452, 18.464 en 18.495, BNB 1978/135-137.

DGA is in een echte dienstbetrekking werkzaam? De Hoge Raad en de Centrale Raad van Beroep zijn het op dat punt zelden eens<sup>18</sup>. Over de gevolgen van het Van der Steen arrest merkt de redactie van Vakstudie Nieuws<sup>19</sup> in haar commentaar het volgende op:

*"... De arbeidsovereenkomst is de doorslaggevende factor. Het komt ons evenwel voor dat juist het element van de arbeidsovereenkomst noopt tot een onderzoek naar de fiscaalrechtelijke implicaties. Dat is ook waar Hof Amsterdam in wezen informatie over wilde vernemen..."*

Het Van der Steen arrest handelt over een persoon die enig personeelslid is en daarom alle werkzaamheden zelf uitoefent. Het is maar zeer de vraag of hij geen enkel risico loopt zoals in de feiten vaststellingen wordt beweert. Over de inhoud van het begrip dienstbetrekking het gezag (in persoon van de aandeelhouder als zijnde de algemene vergadering van aandeelhouders als orgaan van de vennootschap) en de ondergeschiktheid (in de persoon van de werknemer) in dezelfde natuurlijke persoon zijn verenigd wordt niets verduidelijkt. Geldt het arrest ook voor bestuurders die alleen bestuurswerkzaamheden voor de vennootschap verrichten? En wat als de werkzaamheden van de vennootschap – waarmee voor de uitvoering van de Wet op de Loonbelasting een "arbeidsovereenkomst is gesloten - alleen bestaan uit het besturen van vennootschappen? In diverse situaties zullen de besluiten van 2002 in ieder geval nog steeds relevant zijn. Intrekken van de oude besluiten lijkt me voor die situaties niet aan de orde.

#### Conclusies

Fiscaal overgangsbeleid wordt geacht de transitie van elkaar opvolgende belastingregimes gemotiveerd te regelen. Het besluit van 21 december 2007 lijkt daar niet in te slagen. Het rechtszekerheidsbeginsel waar de staatssecretaris in zijn besluit veel waarde aan toekent wordt met voeten getreden. Met name omdat het rechtszekerheidsbeginsel wordt uitgelegd op een wijze die leidt tot claim behoudt door de belastingdienst. Het legt derhalve een onzekere claim op eerder verleende teruggaven omzetbelasting. Belastingplichtigen behoren niet op deze wijze in fiscale duisternis achter te blijven.

---

<sup>18</sup> Zie voor een kleine bloemlezing H.J.J. Oostdam, De DGA en zijn (loon)belastingplicht, Tribuut 2007/6.

<sup>19</sup> VN 2007/48.19