



“Montesquieu of dikastocratie? Relativering van de betekenis van het gelijkheidsbeginsel als rechterlijke toets voor fiscale ficties en forfaits”

C.T.M. Luijks
Studentennummer: S 759876
Master Fiscaal recht
Afstudeerdatum: woensdag 14 december 2011 om 16.00 uur

Inhoudsopgave	pagina
Lijst van afkortingen	iii
Vraagstelling	iv
Verantwoording	v
Hoofdstuk 1 De democratische rechtsstaat	
1.1 De basiselementen van de democratische rechtsstaat	1
1.2 De bestuursrechtelijke dimensie van de rechtsstaatidee	3
1.3 De fiscale dimensie	3
1.4 De trias politica	4
1.5 Het legaliteitsbeginsel in het belastingrecht	5
1.6 Afsluitende opmerkingen	6
Hoofdstuk 2 De rechter en de wetgever in formele zin	
2.1 De rechter	8
2.2 De taken en bevoegdheden van de rechter	9
2.3 De formele wetgever	10
2.4 Enige beschouwingen over fiscale wetgeving	11
2.5 Afsluitende opmerkingen	14
Hoofdstuk 3 Het gecodificeerde gelijkheidsbeginsel	
3.1 Inleiding	15
3.2 De betekenis van het gelijkheidsbeginsel en artikel 1 Eerste Protocol EVRM	15
3.3 De aan het gecodificeerde gelijkheidsbeginsel toetsende fiscale rechter	16
3.3.1 De periode vóór publicatie van het Della Cijaja arrest	17
3.3.2 De periode na publicatie van het Della Cijaja arrest	19
3.4 Recente jurisprudentie	21
3.5 Afsluitende opmerkingen	21
Hoofdstuk 4 Fiscale ficties en forfaits	
4.1 Inleiding	23
4.2 Wat is een fiscale fictie of forfait?	23
4.3 Het doel van een fiscale fictie of forfait	24
4.4 De nadelen van fiscale ficties en forfaits	25
4.5 Fiscale ficties en forfaits en het gelijkheidsbeginsel	27
4.6 Recente jurisprudentie fiscale ficties en forfaits	29
4.7 Afsluitende opmerkingen	29
Hoofdstuk 5 “Judicial constraint” of “rechterlijk activisme”?	
5.1 Inleiding	32
5.2 De beoordeling	33
5.2.1 De idee van de democratische rechtsstaat	33
5.2.2 De activistische rechter	35
5.2.3 De beteugeling van de wetgever door de rechter	37
5.3 Conclusie	40
Geraadpleegde literatuur	41

Lijst van afkortingen

AA	Ars Aequi
Awr	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BNB	Beslissingen in belastingzaken. Nederlandse Belastingrechtspraak
EHRM	Europees Hof voor de rechten van de mens
EVRM	Europees verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden
FIT	Fiscaal Instituut Tilburg
HR	Hoge Raad der Nederlanden
Inv 1990	Invorderingswet 1990
LB	Wet op de loonbelasting 1964
IVBPR	Internationaal verdrag inzake burgerrechten en politieke vrijheden
MBB	Maandblad Belasting Beschouwingen
NJB	Nederlands Juristenblad
NTB	Nederlands Tijdschrift voor Bestuursrecht
NJ	Nederlandse Jurisprudentie
NTFR	Nederlands Tijdschrift Fiscaal Recht
Sw	Successiewet 1956
TFB	Tijdschrift Formeel Belastingrecht
TFO	Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht
UvT	Universiteit van Tilburg
V-N	Vakstudie Nieuws
Vpb	Wet op de vennootschapsbelasting
Wet AB	Wet Algemene Bepalingen
Wet RO	Wet op de rechterlijke organisatie
Wet WOZ	Wet waardering onroerende zaken
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
Wrra	Wet rechtspositie rechterlijke ambtenaren

Vraagstelling

In deze scriptie probeer ik de volgende vraag te beantwoorden:

“Dient de Nederlandse belastingrechter zichzelf meer armslag toe te meten bij toetsing van formele belastingwetgeving, meer in het bijzonder van fiscale ficties en forfaits, aan het in het EVRM en IVBPR vastgelegde gelijkheidsbeginsel?”¹

¹Deze vraagstelling is gebaseerd op het eerste onderdeel van het onderzoeksvoorstel van het FIT van de UvT uit 2009 “Ficties en forfaits in het belastingrecht”: “De door de rechter gestelde grenzen aan de beoordelingsvrijheid van de wetgever bij het gebruik van ficties of forfaits”: ik citeer dit onderzoeksvoorstel: “Bij toetsing van formele wetgeving aan het gelijkheidsbeginsel van artikel 26 IVBPR staat de Hoge Raad de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toe. De grenzen aan die beoordelingsvrijheid zouden bij ficties en forfaits strakker getrokken kunnen worden, gezien de inherente spanning van deze wetgevingsinstrumenten met het gelijkheidsbeginsel. Uit de rechterlijke praktijk blijkt echter dat geen groot verschil bestaat met rechterlijke oordelen over “conventionele” wetgeving. Zou de rechter inderdaad andere grenzen (moeten) trekken en heeft hij daarvoor voldoende ruimte? Is het tijd om de Trias Politica eens onder de loep te nemen?”.

Verantwoording

Deze scriptie probeert de grens vast te leggen tussen de werkzaamheid van de rechter en de formele wetgever. Deze grensvastlegging probeer ik te beschrijven en te beoordelen aan de hand van de toetsing van in belastingwetgeving vastgelegde ficties en forfaits aan het in artikel 14 EVRM juncto artikel 1 Eerste Protocol EVRM respectievelijk artikel 1 Twaalftde Protocol EVRM en artikel 26 IVBPR vastgelegde gelijkheidsbeginsel.

De rechter moet op grond van artikel 94 van de Grondwet geldende wettelijke voorschriften buiten toepassing moeten laten als belastingwetgeving strijdt met een ieder verbindende bepalingen van verdragen en besluiten van internationaalrechtelijke organisaties. De scriptie gaat dus over het in verdragen gecodificeerde *gelijkheidsbeginsel*. Een separate behandeling van het gelijkheidsbeginsel, los van de codificaties, is mijns inziens overbodig nu uit dit beginsel niet meer voortvloeit – en de belastingplichtige hieraan niet meer rechten kan ontleen – dan uit de bepalingen van verdragen. Het gelijkheidsbeginsel dat in artikel 1 van de Grondwet is vastgelegd bespreek ik evenmin, omdat de rechter op grond van artikel 120 van de Grondwet wettens in formele zin niet aan de Grondwet mag toetsen en deze bepaling voor de te beantwoorden vraag dus niet van belang is.

“Judicial restraint” of “rechterlijk activisme” daarover zal het in deze scriptie gaan. Welke armslag meet de rechter zich toe, of beter nog, behoort de rechter zich toe te meten bij de toetsing van formele belastingwetgeving in het algemeen en fiscale ficties en forfaits in het bijzonder aan het in het EVRM en het IVBPR vastgelegde gelijkheidsbeginsel?

Om wetenschappelijk aanvaardbare conclusies te kunnen trekken, is het noodzakelijk eerst stil te staan bij de notie van de “democratische rechtsstaat”. Dat doe in hoofdstuk 1 van de scriptie. Bijzondere aandacht schenk ik aan de leer van de scheiding der machten van Montesquieu. De taken en bevoegdheden van de rechter komen hierbij ook aan de orde komen en deze bevoegdheden worden afgezet tegen de bevoegdheid van de formele wetgever in het Nederlandse staatsbestel. Dat gebeurt in hoofdstuk 2. In hoofdstuk 3 kom ik toe aan de bespreking van het in het EVRM en IVBPR vastgelegde gelijkheidsbeginsel en de jurisprudentie van de Hoge Raad en het EHRM betreffende deze bepalingen in verhouding tot (de toetsing van) belastingwetgeving. In hoofdstuk 4 bespreek ik verschillende facetten van fiscaalrechtelijke ficties en forfaits en aansluitend hieraan recente beslissingen van de Hoge Raad. In het afsluitende hoofdstuk stel ik mijn eigen beschouwingen over de taak en bevoegdheid van de rechter bij de toetsing van belastingwetgeving, in het bijzonder van fiscale ficties en forfaits, aan de orde. In de hoofdstukken 1-4 zet ik eerst meningen in de literatuur uiteen en worden met een paragraaf “afsluitende opmerkingen” afgerond.

Alle (overige) internationaal belastingrechtelijke aspecten blijven in deze scriptie onbesproken. Ook zal ik geen rechtsvergelijking bedrijven: de scriptie zou dan eenvoudigweg te omvangrijk worden.

Hoofdstuk 1 De democratische rechtsstaat

Hierna zal ik in de literatuur aangetroffen basiselementen van de rechtsstaat weergegeven. Ik doe dit omdat deze basiselementen inzicht geven in de werkzaamheden van de wetgever en de rechter en de basiselementen voorts behulpzaam kunnen zijn om de grenzen te vinden van de bevoegdheden van deze ambten. Het staatsrechtelijke, het bestuursrechtelijke en het fiscaalrechtelijke perspectief zal ik belichten.

1.1 De basiselementen van de democratische rechtsstaat

Wat onder het begrip democratische rechtsstaat wordt verstaan is, is het eenvoudigst toe te lichten door de basiselementen van de democratische rechtsstaat kort te bespreken. In de literatuur heb ik geen vastomlijnde en/of eenduidige definitie van dit begrip gevonden. In de literatuur wordt volstaan met het opsommen van de basiselementen van de rechtsstaat. Ik leg deze elementen overigens zo uit dat hiermee wordt bedoeld de vereisten voor een democratische rechtstaat.

Het legaliteitsbeginsel

Als eerste basiselement van de rechtsstaat geldt het legaliteitsbeginsel. Elk voor de burger belastend overheidsoptreden dient te berusten op een algemene, dat wil zeggen voor herhaalde toepassing vatbare regel, hetzij krachtens attributie, hetzij krachtens delegatie vastgesteld. Tevens moet dat optreden conform de algemene regel zijn, niet alleen naar inhoud maar ook naar de procedure.² Dit vereiste verhindert dat de overheid incidenteel, per geval, willekeurig optreedt naar bevind van zaken. Dit beginsel bevordert voorts voorspelbaarheid, stabiliteit, rechtszekerheid en rechtsgelijkheid. Elk overheidsoptreden dient zijn grondslag te vinden in de Grondwet of de wet. Blijkens jurisprudentie moet het overheidsoptreden daar waar geen of onvoldoende duidelijk geschreven recht aanwezig is ook conform ongeschreven regels plaatsvinden. De rechter toetst dan het overheidsoptreden aan algemene rechtbeginselen. Over het algemeen wordt echter niet aanvaard dat ongeschreven recht de basis kan vormen voor extern werkende overheidsbevoegdheden: overheidsbevoegdheden die voor de burger belastend kunnen zijn, dienen te berusten op geschreven wettelijke voorschriften. Kortmann³ wijst erop dat het legaliteitsbeginsel zich slechts in die zin tot het ongeschreven recht uitstrekt dat het conformiteit met de erin vervatte normen eist, maar dat ook dan spanning ontstaat met de notie van de rechtsstaat. Immers, de ongeschreven regel is niet afkomstig van een “democratische wetgever” doch wordt door de niet gekozen rechter geformuleerd. Bovendien wordt die regel eerst achteraf gesteld door de rechter. In fiscale aangelegenheden wijs ik op artikel 104 van de Grondwet dat ik in hoofdstuk 1.5 verder zal bespreken.

Geen terugwerkende kracht van wetgeving

Het tweede basiselement is dat in positiefrechtelijke voorschriften (vergelijk artikel 16 van de Grondwet en artikel 1 van het Wetboek van Strafrecht) tot uitdrukking komt dat de regel op grond waarvan de overheid optreedt, aan dat optreden vooraf moet gaan. Weliswaar betreffen de genoemde voorschriften slechts het strafrecht, maar men kan stellen dat het een algemene eis van de rechtsstaat is dat met name voor de onderdaan belastende voorschriften geen terugwerkende kracht hebben. Voor het fiscale recht bestaat overigens geen algemeen verbod van terugwerkende kracht van wetgeving.⁴

Scheiding van machten

Het derde basiselement is dat te onderscheiden bevoegdheden over te onderscheiden ambten worden

² C.A.J.M. Kortmann, *Constitutioneel recht*, Deventer: Kluwer, 2008, p. 51-52.

³ C.A.J.M. Kortmann, *Constitutioneel recht*, Deventer: Kluwer, 2008, p. 54 en p. 326 e.v.

⁴ Voor een uitgebreide bespreking van dit onderwerp verwijst ik naar M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen. Een rechtstheoretisch en positiefrechtelijk onderzoek naar een methode voor vorming van wettelijk overgangsrecht in het belastingrecht* (diss.), Amersfoort: Sdu Uitgevers, 2009.

worden verdeeld. De regelsteller en de uitvoerder van de regel dienen niet in één ambt verenigd te zijn, omdat de uitvoerder anders de regel die hij moet uitvoeren naar goeddunken kan wijzigen. Daardoor komt de gebondenheid van de uitvoerder aan de algemene regel weliswaar niet formeel, maar wel materieel op de tocht te staan.⁵ De derde macht is de rechtsprekende macht. Hierna zal nog blijken dat regelmatig niet in overeenstemming met dit basiselement wordt gehandeld. Zulks geldt ook in fiscale aangelegenheden in welk verband ik wijs op hoofdstuk 2.4 van de scriptie. De leer van de machtenscheiding bespreek ik hierna uitgebreider onder 1.4 van de scriptie.

Democratie

Het vierde basiselement is democratie: wetgeving of de belangrijkste wetgeving wordt door de kiezers zelf of (mede) door een volksvertegenwoordiging tot stand gebracht. Van belang is om te onderkennen dat democratische besluitvorming op zich geen waarborg betekent voor de vrijheid van de burger jegens de overheid. Extreme vormen van democratie neigen zelfs naar absolutisme en totalitarisme en keren zich tegen de rechtsstaat die juist matiging van machtsuitoefening beoogt.⁶ Ook dit basiselement wordt vaak veronachtzaamd, ook in fiscale aangelegenheden, waarover ik in hoofdstuk 2.4 van de scriptie verder kom te spreken.

Onafhankelijke en onpartijdige rechtspraak

Het vijfde basiselement betreft de rechtspraak. Rechtspraak wordt door een van de overheid onafhankelijke rechter verzorgd. Ik wijs in het bijzonder op artikel 116 lid 4 en artikel 117 van de Grondwet waarin dit element is opgenomen: toezicht op rechters door rechters en de benoeming voor het leven van rechters. De eis van onafhankelijke en onpartijdige rechtspraak is ook vervat in artikel 6 EVRM en artikel 14 IVBPR waaruit hetzelfde voortvloeit.⁷ Deze internationale norm heeft overigens alleen gelding bij de vaststelling van burgerlijke rechten en verplichtingen en bij het bepalen van de gegrondheid van een tegen hem ingestelde vervolging. In fiscale aangelegenheden gelden artikel 6 EVRM en artikel 14 IVBPR niet: alleen in procedures betreffende de fiscale boete of de strafrechtelijke vervolging van fiscale strafbare feiten kan de burger zich beroepen op deze internationale bepalingen.

De gelding van grondrechten

Tot slot behoren de klassieke grondrechten tot de rechtsstaatidee. Het betreffen vrijheidsrechten die beogen een totalitaire staat te voorkomen door bepaalde privésferen te beschermen tegen overheidsbemoeienis.⁸ Deze grondrechten zijn niet alleen in de Grondwet neergelegd, maar ook in verdragen, zoals het EVRM en het IVBPR. Voor deze scriptie is artikel 1 van de Grondwet, dat onder andere bepaalt dat allen die zich in Nederland bevinden, in gelijke gevallen gelijk worden behandeld, van minder belang, omdat het de rechter niet toekomt om de grondwettigheid van wetgeving te beoordelen.⁹ In artikel 14 EVRM juncto artikel 1 Eerste Protocol EVRM en artikel 1 Twaalfde Protocol van het EVRM en artikel 26 IVBPR is echter ook het gelijkheidsbeginsel vastgelegd. De rechter mag – moet zelfs – bepalingen van formele wetten wel aan deze voorschriften toetsen, omdat deze bepalingen een ieder verbindende voorschriften zijn in de zin van artikel 94 van de Grondwet.

Overigens kan de vraag gesteld worden of het in verdragen vastgelegde gelijkheidsbeginsel wel beoogt burgers tegen overheidsingrijpen te beschermen. Dit grondrecht lijkt juist het tegenovergestelde te beogen namelijk een ingrijpen van de overheid zodanig dat in overeenstemming met de hier bedoelde regel wordt gehandeld. Ik bedoel hiermee dat het gelijkheidsbeginsel mee kan brengen dat de overheid

⁵ C.A.J.M. Kortmann, *Constitutioneel recht*, Deventer: Kluwer, 2008, p. 52 en p. 392.

⁶ C.A.J.M. Kortmann, *Constitutioneel recht*, Deventer: Kluwer, 2008, p. 52-53 en p. 330-362.

⁷ C.A.J.M. Kortmann, *Constitutioneel recht*, Deventer: Kluwer, 2008, p. 53 en p. 362-378.

⁸ C.A.J.M. Kortmann, *Constitutioneel recht*, Deventer: Kluwer, 2008, p. 53-54 en p. 378-474.

⁹ Lagere fiscale wetgeving mag wel door de rechter getoetst worden aan de Grondwet; bij de vaststelling van wetten in formele zin dient de *formele wetgever* aan artikel 1 van de Grondwet te toetsen.

iets dient te doen, dient in te grijpen, opdat burgers gelijk worden behandeld. De hulp van de overheid wordt ingeroepen.¹⁰

Ook in Van der Pot-Donner, bewerkt door Prakke¹¹, worden voornoemde elementen van de rechtstaatidee genoemd.¹²

1.2 De bestuursrechtelijke dimensie van de rechtsstaatidee

Het belastingrecht maakt onderdeel uit van het bestuursrecht. Hierdoor is het van belang om vast te stellen welke basiselementen van de rechtsstaat vanuit bestuursrechtelijke perspectief gelden. De belastinginspecteur is namelijk een bestuursorgaan, een ambt, aan wie op grond van de wet publiekrechtelijke taken en bevoegdheden zijn toegekend. Ik wijs in het bijzonder op de Awr.

Van Male¹³ noemt als basiselementen van de rechtsstaatgedachte vanuit een bestuursrechtelijk perspectief *als ideaal*:

- a. wetmatigheid van bestuur: de uitvoerende macht bezit uitsluitend die bevoegdheden welke haar uitdrukkelijk door de Grondwet of door een andere wet zijn toegekend, en houdt zich ook aan de wettelijke regels;
- b. grondrechten: er bestaan zekere fundamentele mensenrechten die de overheid respecteert;
- c. machtsevenwicht: de overheidsbevoegdheden mogen niet geconcentreerd zijn in één hand, maar moeten verdeeld worden over verschillende organen, die elkaar controleren en in evenwicht houden;
- d. rechterlijke controle: het handelen van de uitvoerende macht kan aan een onafhankelijke rechter worden voorgelegd om te beoordelen of het rechtmatig was.

In verband met deze basiselementen merkt Van Male¹⁴ nog op dat de eis van een wettelijke grondslag niet alleen van belang is voor het bestaan en de grenzen van de bestuursbevoegdheid in kwestie; ze wil ook gelijkheid van behandeling verzekeren. De wet als algemeen verbindend voorschrift is immers een algemene regeling, die naar haar aard gericht is op gelijke behandeling: een ieder die in de wettelijke aangeduide situatie verkeert, heeft recht op of is verplicht tot wat de wet bepaalt. Het wetmatigheidsbeginsel wil ook de rechtszekerheid bevorderen. Wanneer ingrepen van overheidswege alleen mogelijk zijn op basis van een wettelijke regeling, maakt die regeling het overheidsoptreden ook voorspelbaar: aan de hand van de bestaande wettelijke regelingen kan in beginsel worden nagegaan wat men van de kant van de overheid te verwachten heeft en daarop kunnen de burgers hun handelen afstemmen.

Over het bestuursrecht merkt Van Male¹⁵ nog op dat aan de instrumentele vereisten van effectiviteit en efficiëntie dient te worden voldaan. Onder effectiviteit verstaat Van Male dat met het recht beoogde doelen zo veel en zo goed mogelijk worden bereikt. Onder het vereiste van efficiëntie verstaat Van Male dat de verhouding tussen lasten en lusten van een maatregel zo gunstig mogelijk zijn. Hierbij vermeldt Van Male een voorbeeld: er wordt overwogen een belastingmaatregel te nemen die zo verfijnd is, dat van de bruto-opbrengst voor de fiscus driekwart moet worden besteed aan het informeren, controleren en invorderen van de belasting. Dan is sprake van een maatregel die zo inefficiënt is, dat het ernaar uitziet dat ze niet aanvaardbaar kan worden geacht.

1.3 De fiscale dimensie

¹⁰ D.Brull, "Grondwet, grondrechten en de grondbeginselen (openingscollege voor fiscalisten, 1981/1982)", WFR 1981/1157.

¹¹ Van der Pot-Donner - L. Prakke, Handboek van het Nederlandse Staatsrecht, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, 1989, p. 159.

¹² Deze basiselementen worden ook vermeld in M.C. Burkens, H.R.B.M. Kummeling, B.P. Vermeulen, R.J.G.M. Widdershoven, Beginselen van de democratische rechtstaat, Deventer Kluwer, 2006, p. 41 e.v.

¹³ Van Wijk-Konijnenbelt & R. Male, Hoofdstukken van bestuursrecht, Den Haag: Elsevier Juridisch, 2008, p. 35 e.v.

¹⁴ Van Wijk-Konijnenbelt & R. Male, Hoofdstukken van bestuursrecht, Den Haag: Elsevier Juridisch, 2008, p. 38-39.

¹⁵ Van Wijk-Konijnenbelt & R. Male, Hoofdstukken van bestuursrecht, Den Haag: Elsevier Juridisch, 2008, p. 46 e.v.

Niessen¹⁶ noemt een aantal fiscale rechtsbeginselen die volgens hem onderscheiden dienen te worden van beginselen die aan andere wetgeving en overheidsbeleid ten grondslag liggen. Niessen¹⁷ formuleert in dit verband twee uitgangspunten voor belastingwetgeving: rechtvaardige lastenverdeling en doelmatigheid. Met rechtvaardige lastenverdeling bedoelt Niessen niet alleen dat wettelijke bepalingen op een ieder gelijkmatig van toepassing behoren te zijn, maar vooral dat eenieder gelijkmatig het zijne behoort bij te dragen (draagkrachtbeginsel). Immers, het gelijkheidsbeginsel verlangt ook dat ongelijke gevallen naar de mate van ongelijkheid worden behandeld. Dit uitgangspunt houdt dus rekening met de ongelijke materiële uitgangspositie van belastingplichtigen. Realisering van gelijkheid of het gelijkheidsbeginsel leidt tot een rechtvaardige(-re) belastingheffing.¹⁸ Het draagkrachtbeginsel ligt in het gelijkheidsbeginsel besloten. Het draagkrachtbeginsel is in wezen slechts een uitwerking van het gelijkheidsbeginsel.¹⁹

Met de eis van doelmatigheid bedoelt Niessen dat wettelijke bepalingen zodanig moeten zijn opgesteld, dat zij geschikt zijn om het doel van de wet te verwerkelijken dan wel een aanzienlijk stuk dichterbij te brengen zonder al te veel kosten, inspanningen en schadelijke neveneffecten: alleen doelmatig recht is goed recht. In dit verband noemt Niessen de wettelijke ficties en forfaits. Hierbij stelt hij wel dat zij niet tot een te ruwe heffing mogen leiden: efficiency mag niet te zeer ten koste gaan van de rechtvaardigheid. Bij de beoordeling of een belastingwet doelmatig is, dient rekening gehouden te worden met de volgende elementen: (i) uitvoeringskosten van de regeling; (ii) de eenvoud ervan; +(iii) de handhaafbaarheid van de wet; (iv) het gemak waarmee de wet op legale wijze kan worden ontlopen; (v) het niet frustreren van het economische leven; en (vi) de wet mag niet leiden tot belastingvlucht.

Bij afweging tussen het belang van de rechtvaardigheid en het belang van de doelmatigheid dient volgens Niessen de rechtvaardigheid voor te gaan, omdat rechtvaardigheid in ethisch opzicht als van een hogere orde moet worden geacht.²⁰ Het is echter geen absolute regel. Een harde norm voor de weging valt niet te geven omdat beide belangen zelden of nooit in eenzelfde maatstaf kunnen worden uitgedrukt, aldus Niessen.

1.4 De trias politica

Hiervoor heb ik al het begrip machtenscheiding gebruikt. De leer van de machtenscheiding verdient in dit kader extra aandacht nu de vraagstelling van deze scriptie dit verlangt.

De machtenscheiding is ontleend aan onder andere de leer van Montesquieu die in zijn in 1748 verschenen werk *“De l'esprit des lois”* in de leiding van de staat drie te onderscheiden werkzaamheden waarneemt. In de eerste plaats geeft de staat algemene voorschriften omtrent de wijze waarop men zich in de samenleving heeft te gedragen: de bevoegdheid zulke voorschriften te geven, te wijzigen en in te trekken is *“la puissance législative”*. In de tweede plaats moet de staat de uitwendige veiligheid verzekeren en van zijn zwaarmacht gebruik maken om aanslagen door vreemde vijanden te weren en de wet te doen naleven. Montesquieu noemt deze werkzaamheid *“la puissance executrice des choses qui dependent du droit des gens*. Ten slotte is er de bestraffing van de begane overtredingen en de berechting van geschillen. Deze werkzaamheid van de staatsleiding omschrijft Montesquieu onder andere met de term *“puissance de juger”*. Montesquieu acht het van belang dat deze werkzaamheden aan verschillende autoriteiten worden opgedragen. Hij wil namelijk tirannie en almacht voorkomen door uitoefening van elk overheidsoptreden op te delen tussen verschillende autoriteiten. De vrijheid moet worden beschermd tegen despoten, maar ook tegen democraten, die het

¹⁶ R.E.C.M. Niessen, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Deventer: Kluwer, 2010, p. 55-60.

¹⁷ R.E.C.M. Niessen, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Deventer: Kluwer, 2010, p. 57.

¹⁸ Vergelijk over rechtvaardigheid en gelijke behandeling ook: J.L.M. Gribnau, “Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving”, in: A.C. Rijkers en H. Vording (red.), *Vijf jaar Wet IB 2001*, Kluwer: Deventer, 2006, p. 33 e.v. en S.M.H. Dusarduijn en J.L.M. Gribnau, m.m.v. J.A.G. van der Geld en A.C. Rijkers, *Vermogensrendementsheffing*, in: A.C. Rijkers en H. Vording (red.), *Vijf jaar Wet IB 2001*, Kluwer: Deventer, 2006, 512 – 514.

¹⁹ J.W. van den Berge, “Gelijkheid, de toepassing van het non-discriminatiebeginsel (art. 14 EVRM en art. 26 IVBPR)”, WFR 2000/895; anders HR 29 september 1999, BNB 1999/423.

²⁰ Misschien wel juist, maar waaraan Niessen deze wijsheid ontleent, laat hij onvermeld.

beste met mens en samenleving voorhebben. Montesquieu wil bevoegdheden opsplitsen en de staatsmachten scheiden. Ook wil hij deze staatsmachten toezicht op elkaar geven door bijvoorbeeld de totstandkoming van wetten te binden aan een fiat van de uitvoerende macht en omgekeerd het wetgevende lichaam toezicht op bepaalde regeringsdaden (bijvoorbeeld benoemingen) te geven.²¹

De essentie van de machtenscheiding is derhalve het vermijden van machtsconcentratie bij één orgaan. Dit idee van de machtenscheiding heeft veel bijval gevonden in de 18 e en 19 e eeuw en is bij het opstellen van veel grondwetten een belangrijke factor geweest, het meest consequent in de Amerikaanse constitutie van 1787.²²

Het doel van de grondlegger(s) van de trias was niet zozeer een strikte scheiding van drie machten als wel de schepping van een machtsevenwicht. De trias wordt in het hedendaagse constitutionele recht van de westerse staten gecorrigeerd door dan wel aangevuld met een stelsel van “checks en balances”. Hierdoor wordt voorkomen dat deze ambten geheel zelfstandig en geheel ongecontroleerd op hun eigen terrein opereren. Zij moeten hun bevoegdheden (deels) delen met andere ambten. De trias en de notie van checks and balances zijn te onderscheiden, maar vullen elkaar ook aan en beogen tirannie te voorkomen²³.

Het begrip “trias politica” is springlevend. Ook recente juridische proefschriften over toetsing van wetgeving besteden aandacht aan de trias politica.²⁴ Het begrip biedt namelijk een toetsingskader voor overheidshandelen als ook voor het functioneren van de rechterlijke macht. Adams²⁵ ziet de trias politica als een bruikbare fictie: als handelingsideaal of streefmoraal. Hij bedoelt daarmee een ideaal dat aanwezig is in publieke en morele cultuur van een samenleving of groep, maar waarvan we weten dat het praktisch handelen daar nooit helemaal aan tegemoet kan komen. Ook kan het de betekenis hebben van een modelmatige reductie van de werkelijkheid die het juist daardoor mogelijk maakt de werkelijkheid inzichtelijk, hanteerbaar of bespreekbaar te maken. In beide betekenissen kan het tevens als meetlat fungeren, waaraan de werkelijkheid kan worden afgemeten of beoordeeld.

De leer van de trias politica is terug te vinden in de artikelen 11 en 12 van de Wet AB. De rechter mag de innerlijke waarde of de billijkheid van een wet niet beoordelen (vergelijk artikel 11 Wet AB). Verder mag de rechter geen beslissingen nemen met algemene werking (vergelijk artikel 12 Wet AB).

1.5 Het legaliteitsbeginsel in het belastingrecht

Het legaliteitsbeginsel heeft (dus) ook betekenis voor het belastingrecht. In de Grondwet is hieraan zelfs een bijzondere bepaling gewijd. Artikel 104 van de Grondwet bepaalt: “*Belastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van een wet*”. Andere heffingen van het Rijk worden bij wet geregeld, zo luidt de tweede zin van dit artikel. Opvallend is het verschil in terminologie. De eerste zin spreekt van heffing uit kracht van een wet en de tweede zin dat heffingen bij wet worden geregeld. De grondwetgever heeft hiermee beoogd uit te drukken dat bij delegatie in belastingwetgeving (grote) terughoudendheid is geboden ten aanzien van de elementen van het belastbaar feit, de basis van het tarief en de kring van de belastingplichtigen. De essentialia zoals belastingfeit en tarieven dienen zowel wat betreft de eerste als de tweede zin van dit artikel geregeld te worden in een wet in formele zin.²⁶ De heffing van provinciale en gemeente belastingen laat ik hier overigens verder buiten beschouwing.

²¹ Van der Pot-Donner - L. Prakke, Handboek van het Nederlandse Staatsrecht, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, p. 28-31.

²² J.M. de Meij, Inleiding tot het staatsrecht, Groningen: Wolters-Noordhoff, 1986, p. 27.

²³ C.A.J.M. Kortmann, Constitutioneel recht, Deventer: Kluwer, 2008, p. 299;

²⁴ J.J.J. Sillen, Rechtsgevolgen van toetsing van wetgeving (diss. Nijmegen), Deventer: Kluwer, 2010 en G. van der Schyff, Judicial Review of Legislation, a comparative study of the United Kingdom, The Netherlands and South Africa (diss. Cambridge en Tilburg UvT, Springer Verlag, 2010.

²⁵ L.H.J. Adams, “De scheiding der machten tussen fictie en feit”, NJB, 2010/ 280 - 286; anders – en afwijzend hierover - : H. Gommer, De laatste stuiprekkings van een begrip?, NJB, 2010/ 1296 – 1298: H. Gommer wijst deze fictie van de trias politica als meetlat af, als norm, omdat volgens hem een fictie niet als grondslag voor een norm kan dienen.

²⁶ C.A.J.M. Kortmann, De Grondwetsherzieningen 1983 en 1987, Deventer: Kluwer, 1987, p. 292-293 en R.E.C.M. Niessen, Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, Deventer: Kluwer, 2010, p. 162.

Gelet op het ingrijpende karakter van belastingheffing bepaalt artikel 104 van de Grondwet dat hiervoor een wettelijke grondslag nodig is. De strekking van de bepaling is de rechtsbescherming van de burger tegenover een overheid voor wie de belastingheffing nog immer een noodzaak is om haar uitgaven te kunnen financieren. Heffing van belastingen wordt beschouwd als een inbreuk op het eigendomsrecht, zodat veel waarde gehecht dient te worden aan het hier beschreven legaliteitsbeginsel. Heffing zonder dat in een toereikende wettelijke grondslag is voorzien, levert naar mijn mening onrechtmatige onteigening van overheidswege op. Het eigendomsrecht wordt voorts beschermd op grond van artikel 1 Eerste Protocol EVRM. Deze bepaling wordt in hoofdstuk 3 uitgebreider besproken.

Vóór 1983²⁷ gold nog het verbod van privileges. De grondwetgever heeft dit verbod niet expliciet meer in de Grondwet opgenomen omdat dit verbod reeds voortvloeit uit artikel 1 van de Grondwet en het gelijkheidsbeginsel dat in het EVRM en IVBPR is vastgelegd. Kortmann²⁸ merkt op dat het moeilijk is om vast te stellen wanneer er sprake is van een privilege, evenals het moeilijk is te bepalen wanneer gesproken moet worden van een ongerechtvaardigde ongelijke of discriminatoire behandeling. Met name op het terrein van de belastingen worden zoveel onderscheidingen gemaakt, dat het verbod van ongelijke behandeling nagenoeg inhoudsloos is geworden, aldus Kortmann. Deze notie lijkt zijn schaduw vooruit te werpen op het gelijkheidsbeginsel in fiscale aangelegenheden.

Voorts is van belang om te onderkennen dat de belastingplichtige aan het legaliteitsbeginsel niet enkel een bescherming ontleent tegen een door de uitvoerende macht redelijk geachte belastingheffing. Artikel 104 van de Grondwet impliceert tevens dat de belastingplichtige zich niet aan zijn bij de wet vastgestelde belastingverplichtingen onttrekt. 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 levensovertuigingen die samenhangen met zijn mens- en maatschappijbeeld.²⁹

Gribnau³⁰ voegt hieraan toe dat het ontbreken van constitutionele toetsing op grond van artikel 120 van de Grondwet de zekerheid relativeert die het legaliteitsbeginsel beoogt te bieden. Hierdoor is er volgens hem geen effectieve onafhankelijke controle mogelijk op de belastingwet. Ik meen dat aan deze conclusie wel iets kan worden afgedaan, nu de rechter wel aan grondrechten mag toetsen die zijn neergelegd in een ieder verbindende bepalingen van verdragen waaronder artikel 1 Eerste Protocol EVRM dat het eigendomsrecht van de belastingplichtige beschermt.

1.6 Afsluitende opmerkingen

Voor het onderwerp van deze scriptie is van belang vast te stellen dat belastingheffing uit kracht van een wet dient te geschieden. Niet alleen vloeit zulks voort uit de basiselementen van de democratische rechtstaat, maar ook expliciet uit artikel 104 van de Grondwet. De wetgever stelt de inhoud van de belastingwet vast, niet de rechter. De wetgever is gehouden bij de vaststelling van een belastingwet grondrechten, waaronder het gelijkheidsbeginsel, te respecteren. Grondrechten beteugelen de vrijheid van de formele wetgever. Grondrechten strekken tot (rechts-)bescherming van belastingplichtigen. De rechter mag de inhoud van de formele belastingwet niet aan een bepaling van de Grondwet toetsen. Deze toetsing is voorbehouden aan de formele wetgever zelf. De rechter mag de formele belastingwet op grond van artikel 94 van de Grondwet wel toetsen aan een ieder verbindende voorschriften van het EVRM en IVBPR waaronder artikel 14 juncto 1 Eerste protocol EVRM en artikel 1 Twaalfde Protocol EVRM en artikel 26 IVBPR waarin het gelijkheidsbeginsel is vastgelegd. Aan de belastingwet worden in de literatuur eisen gesteld. Een belastingwet dient te leiden tot een rechtvaardige lastenverdeling en een belastingwet dient doelmatig te zijn. Realisering van gelijkheid of het gelijkheidsbeginsel draagt bij aan een rechtvaardige belastingheffing.

²⁷ Artikel 189 van de vóór 1983 geldende Grondwet.

²⁸ C.A.J.M. Kortmann, *De Grondwetsherzieningen 1983 en 1987*, Deventer: Kluwer, 1987, p. 293.

²⁹ J.L.M. Gribnau, *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht*, Gouda: Quint, 1998, p. 179.

³⁰ J.L.M. Gribnau, *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht*, Gouda: Quint, 1998, p. 187.

In het volgende hoofdstuk bespreek ik de ambten van zowel de formele (belasting-)wetgever als van de rechter omdat het mijn opdracht is om vast te stellen of de rechter zich meer armslag dient toe te meten, activistischer, dient te toetsen. Ik bedoel hiermee de vraag of belastingrechter de fiscale wetgever eerder de maat moet nemen door eerder dan nu het geval is voorschriften van formele wetten buiten toepassing te laten en/of eerder zelf regels te vormen in plaats van de wetgever dan wel in aanvulling van de voorschriften van de wetgever al dan niet ter bescherming van de belastingplichtige. Om die vraag te kunnen beantwoorden bespreek ik hierna verder de taken en bevoegdheden van deze ambten. Het fenomeen van rechtsvorming door de rechter stip ik ook aan.

Hoofdstuk 2 De rechter en de wetgever in formele zin

Het onderwerp van de scriptie brengt mee dat ik langer bij het ambt van de rechter en de formele wetgever moet stil staan alsmede bij zijn taken en bevoegdheden. Immers, ik probeer in deze scriptie vast te stellen of de rechter zichzelf meer armslag behoort toe te meten bij de toetsing van formele wetten aan het in het EVRM en het IVBPR vastgelegde gelijkheidsbeginsel. Ik zal verkennen of de rechter deze bevoegdheid wel toekomt en zo ja of het wenselijk is dat de rechter zich jegens de formele wetgever activistischer opstelt. Ik merk op dat rechterlijk activisme leidt tot rechtsvorming door de rechter. Rechtsvorming door de rechter gaat ten koste van door de wetgever tot stand gebrachte voorschriften. Dit hoofdstuk dient als opmaat voor de vastlegging van de grens van wat de belastingrechter ten koste van de wetgever vermag bij toetsing van fiscale ficties en forfaits aan het gecodificeerde gelijkheidsbeginsel.

2.1 De rechter

Hiervoor heb ik vermeld dat een rechtsstatelijke eis is dat rechtspraak geschiedt door onafhankelijke en onpartijdige rechters. Op de onpartijdigheid zal ik verder niet ingaan: dat gaat het bestek van deze scriptie te buiten. Aan de onafhankelijkheid van de rechter wijd ik wel enkele woorden. In de Grondwet zijn regels opgenomen om deze onafhankelijkheid te waarborgen. Allereerst wijs ik op de bepaling van artikel 117 lid 1 van de Grondwet waarin is vermeld dat een rechter voor het leven wordt benoemd en dat hij op grond van artikel 117 lid 2 van de Grondwet slechts op eigen verzoek en wegens het bereiken van een bij wet te bepalen leeftijd wordt ontslagen. Slechts in gevallen die bij wet worden bepaald kan een rechter door een tot de rechtelijke macht behorend gerecht worden geschorst en ontslagen.³¹

De rechtspositie van een rechter wordt voorts bij wet geregeld.³² Een andere bepaling die de onafhankelijkheid (van andere staatsmachten) waarborgt is het vierde lid van artikel 116 van de Grondwet: de wet regelt het toezicht op de ambtsvervulling van de rechter en wel zodanig dat dit toezicht geschiedt door (andere) rechters. Benoeming van een rechter geschiedt overigens bij koninklijk besluit.

Tot dusverre besprak ik de functionele onafhankelijkheid van de rechterlijk ambtenaar met rechtspraak belast. Van de functionele onafhankelijkheid is de zakelijke onafhankelijkheid van de rechter te onderscheiden. Deze onafhankelijkheid vindt zijn grondslag niet in de Grondwet maar in artikel 6 EVRM en in diverse bepalingen van de Wet RO. Deze zakelijke onafhankelijkheid houdt in dat de rechter beslissingsvrijheid heeft tegenover de beide andere staatsmachten. Het houdt in theorie in dat geen ambt van de uitvoerende of de wetgevende macht de rechter aanwijzingen kan geven: de rechter kan zijn beslissing baseren op zijn eigen, vrije oordeel omtrent feiten en rechtsgronden zonder enige binding ten opzichte van partijen en de overheid en zonder dat zijn beslissing door een andere dan in dezelfde zin onafhankelijke instantie kan worden gewijzigd.³³

Naast de functionele en zakelijke onafhankelijkheid onderscheidt Bovend'Eert nog de institutionele onafhankelijkheid.³⁴ Hij bedoelt daarmee dat de rechterlijke organisatie is te beschouwen als een afzonderlijke, zelfstandige en gelijkwaardige staatsmacht naast de wetgevende en de uitvoerende macht. Aan haar is exclusief de overheidsfunctie rechtspraak opgedragen (zie hoofdstuk 6 van de Grondwet). Hij wijst er op dat de scheiding van de rechterlijke macht ten opzichte van de andere staatsmachten echter niet absoluut is. Zowel de wetgever als het bestuur oefenen bevoegdheden uit op het terrein van de rechterlijke organisatie: de wet wijst de gerechten aan die behoren tot de rechterlijke macht³⁵, de wet regelt haar inrichting, samenstelling en bevoegdheid van de gerechten en de

³¹ Artikel 117 lid 3 van de Grondwet.

³² Artikel 117 lid 4 van de Grondwet.

³³ P.P.T. Bovend'Eert, m.m.v. C.A.J.M. Kortmann, Rechterlijke organisatie, rechters en rechtspraak, Alphen aan den Rijn: Kluwer, 2008, p. 21.

³⁴ P.P.T. Bovend'Eert, m.m.v. C.A.J. M. Kortmann, Rechterlijke organisatie, rechters en rechtspraak, Alphen aan den Rijn: Kluwer, 2008, p.27 e.v.

³⁵ Op grond van artikel 117 lid 1 van de Grondwet, bij Koninklijk Besluit.

benoeming van rechters geschiedt door de regering. Hieruit volgt dat de institutionele onafhankelijkheid van de rechterlijke organisatie ten opzichte van de wetgever en het bestuur niet absoluut is en dat hier “checks en balances” zichtbaar zijn.

2.2 De taken en bevoegdheden van de rechter

De primaire taak van de rechter is natuurlijk in het aan hem voorgelegde geschil een beslissing nemen waardoor het geschil wordt beslecht, althans waardoor het einde van het geschil dichterbij wordt gebracht. Dit is overigens wat anders dan het geschil oplossen. Volgens Bovend'Eert³⁶ heeft de overheidsfunctie rechtspraak betrekking op een concrete en bindende beslissing van een geschil of de berechting van een strafbaar feit door een overheidsambt, dat daarbij de rechtens relevante feiten vaststelt en op grond van rechtmatigheidscriteria een oordeel uitspreekt. Aardema³⁷ spreekt over conflictoplossing in geschillen tussen de bij dat geschil betrokken partijen. Hij noemt dit de taak van de rechtspraak in directe zin. Ik zet vraagtekens bij het door hem gebruikte begrip “conflictoplossing” en ik zou daar het begrip “*geschillenbeslechting*” voor in de plaats willen stellen. Deze directe taak laat ik verder rusten, ook al is deze rechterlijke taak in de praktijk veruit de belangrijkste en zal me hierna verder beperken tot de overige “indirecte” taken van de rechtspraak: rechtsbescherming, rechtsontwikkeling en rechtsvorming, nu deze taken direct raken aan het onderwerp van de scriptie. De taak van de Hoge Raad die ertoe strekt dat de rechtseenheid wordt bewaakt, laat ik onbesproken nu deze taak voor mijn scriptie niet van belang is.

De *rechtsbeschermende* taak van de overheidsrechter is bij mijn weten niet in de wet neergelegd. Deze taak springt in het bijzonder in het oog in zaken waarbij (een) overheid(-sorgaan) en een burger partij zijn en in een geding tegenover elkaar staan: in het strafrecht en in het bestuursrecht waaronder ook het belastingrecht valt. De verdachte of burger behoort (effectieve) bescherming te kunnen krijgen van de rechter tegen optreden van de officier van justitie of belastingadministratie die bewapend met allerlei bevoegdheden ter vervulling van hun respectieve taken inbreuken maken op rechten, privacy en vrijheden van een verdachte respectievelijk belastingplichtige. Bij schending van deze rechten dient de rechter rechtsherstel te kunnen geven. Voor Zwemmer is deze rechtsbeschermende taak van de Hoge Raad het belangrijkste: het bieden van een adequate rechtsbescherming aan de burger tegen het machtige overheidsapparaat.³⁸ Gribnau³⁹ benadrukt dat door de juridische en de feitelijke asymmetrie van de fiscale rechtsbetrekking de behoefte aan rechtsbescherming van de burger tegen de machtige belastingdienst nog eens extra toeneemt. Hij stelt dat naar aanleiding van een aantal ontwikkelingen in het belastingrecht – waarover ik nog in hoofdstuk 2.4 kom te spreken – de rechter extra alert moet zijn om de belangen van de burger te beschermen. Hij stelt verder dat de rechter moet optreden als hoeder van met name het gelijkheidsbeginsel. Happé⁴⁰ stelt dat de idee van de rechtstaat meebrengt dat er een *countervailing power* nodig is die een verstoord evenwicht weer kan herstellen. De rechter vervult een onmisbare functie. Immers, wetgeving is en blijft mensenwerk: strijdigheid met de grondrechten is niet altijd te voorzien en er kunnen zich ontwikkelingen voordoen of er vindt een verschuiving plaats in maatschappelijke opvattingen waardoor zich een conflict met een grondrecht kan voordoen. Bovendien levert democratische besluitvorming niet noodzakelijkerwijs rechtvaardige besluitvorming op. Door de toets van de rechtsbeginselen aan te leggen verschaft de rechter de burger de rechtsbescherming die in een rechtstaat past, aldus Happé.

Aan artikel 81 Wet RO wordt aan de Hoge Raad de taak van de “*rechtsontwikkeling*” toegedicht. Immers, indien in een aan hem voorgelegde zaak geen vraag van rechtsontwikkeling speelt, kan de Hoge Raad bij het afdoen van de zaak zich beperken tot het oordeel dat de aangevoerde klacht niet tot

³⁶ P.P.T.Bovend'Eert, m.m.v. C.A.J.M. Kortmann, Rechterlijke organisatie, rechters en rechtspraak, Alphen aan den Rijn: Kluwer, 2008, p. 3;

³⁷ E. Aardema, “Taak en positie van de belastingrechter”, in: E. Aardema e.a. (red.) “Beschouwingen over grondslagen”, Geppartbundel, Deventer: Kluwer, 1996, p.1 e.v.

³⁸ J.W. Zwemmer, WFR 2002, 211 onder “*Inleidende opmerkingen*”; bijgevallen door Camilo Schutte, “De rechtsvormende taak van de rechter? Een kritische noot”, Nijmegen AA, 2009, p. 676 e.v.

³⁹ J.L.M. Gribnau, NTB 2001/1, p. 13-14;

⁴⁰ R.H. Happé, “Schuivende machten; Over trias politica en het gelijkheidsbeginsel in het belastingrecht”, (oratie), Deventer: Kluwer, 1999, pagina 42;

cassatie kan leiden en niet noopt tot beantwoording van rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling. Het begrip rechtsontwikkeling duidt erop dat de Hoge Raad geacht wordt ongeschreven rechtsregels te creëren. Nieuwe rechtsregels kunnen derhalve niet alleen door de wetgever tot stand worden gebracht, maar ook door de Hoge Raad zo lijkt uit deze taakstelling te kunnen worden afgeleid. Een taakstelling schept echter nog geen bevoegdheid. Aan de Hoge Raad is niet bij of krachtens de wet de bevoegdheid tot rechtsontwikkeling of rechtsvorming toegekend. Als aangenomen moet worden dat desondanks een bevoegdheid bestaat, luidt de vraag is hoe ver de Hoge Raad mag gaan ongeschreven regels te creëren. Naarmate de wetgever meer vage en open normen formuleert, zal de rechter meer in de gelegenheid zijn ongeschreven “rechtersrecht” te scheppen bij de uitleg en toepassing van deze normen. Aan de orde is daarbij of de Hoge Raad buiten het kader van de wetstoepassing bevoegd is om ongeschreven recht te ontwikkelen en toe te passen in zijn rechtspraak. In dit verband wordt dan vaak het begrip “rechtsvormende taak” van de Hoge Raad gebruikt⁴¹. Ook de Hoge Raad meet zich een rechtsvormende taak aan.⁴² Voor een goed begrip: rechtsvorming gaat dus verder dan wetstoepassing of rechtsvinding. Bij rechtsvorming creëert de Hoge Raad immers nieuw recht. De rechter creëert regels in plaats van de wetgever.

Onder rechtsvorming zal ik niet alleen verstaan de situatie dat de rechter zelf regels creëert maar ook de situatie dat de rechter een (fiscaal) wettelijke voorschrift op grond van artikel 94 van de Grondwet buiten toepassing laat na toetsing van het wettelijke voorschrift aan het in het EVRM en IVBPR vastgelegde gelijkheidsbeginsel.⁴³ Deze opvatting is echter niet vanzelfsprekend, omdat de rechter geen nieuw recht vormt, maar slechts een hoger voorschrift toepast in plaats van het Nederlandse (fiscaal-)wettelijk voorschrift. Ik meen echter dat ook in dit geval sprake is van rechtsvorming door de rechter omdat de belastingrechter een open norm invult, namelijk het gecodificeerde gelijkheidsbeginsel, en de belastingrechter in voorkomend geval in een rechtstekort voorziet als hij een Nederlands fiscaal voorschrift strijdig acht met dit beginsel.⁴⁴

Ik wijs op de keerzijde van rechtsvorming door de rechter. De Hoge Raad heeft geen democratische legitimatie, terwijl de formele wetgever die wel heeft.⁴⁵ Voorts maakt rechtsvorming inbreuk op de trias politica. Een ander nadeel is dat de Hoge Raad niet is geëquipeerd om vraagstukken in algemene termen op te lossen. Hij kan geen systeem van regels vormen, omdat hij de gevolgen onvoldoende kan overzien en vaak ook de tijd hem ontbreekt. De rechter oordeelt slechts ex poste. Rechtsvorming door de rechter doet afbreuk aan de rechtszekerheid: niet alleen ten nadele van de burger, maar ook ten nadele van overheidsambten. Zulks kan zich ook voordoen als de rechter rechtsbeginselen toepast als deze zijn vastgelegd in internationale verdragen. Ook is van belang om te onderkennen dat een rechter, die nieuw recht vormt of een door de wetgever tot stand gebracht voorschrift buiten toepassing laat zich in het domein van de politiek begeeft.

Kortmann⁴⁶ neemt krachtig stelling tegen het begrip “*de rechtsvormende taak van de rechter*”. Hij meent dat de rechter deze taak niet heeft en al helemaal geen bevoegdheid heeft om recht te vormen. Alleen de wetgever heeft de taak en bevoegdheid om algemene regels te stellen. Kortmann doet hierbij onder andere beroep op de bepalingen van artikel 11 en 12 Wet AB. Ook betoogt Kortmann dat

⁴¹ P.P.T. Bovend'Eert, m.m.v. C.A.J.M. Kortmann, *Rechterlijke organisatie, rechters en rechtspraak*, Alphen aan den Rijn: Kluwer, 2008, p. 247;

⁴² Voor het eerst in: HR 12 oktober 1984, NJ 1985, 230.

⁴³ Over rechtsvorming in algemene zin: P.P.T. Bovend'Eert, *Wetgever, rechter en rechtsvorming*, “Partners in the business of law?”, in: P.P.T. Bovend'Eert, J.L.W. Broeksteeg, D.E. Bunschoten, M.A.D.W. de Jong, *De staat van wetgeving*, Deventer: Kluwer, 2009, p. 27-45.

⁴⁴ In gelijke zin: A.O. Lubbers, “De belastingrechter als wetgever-plaatsvervanger: hoe kan hij zijn beslissing motiveren?”, in: J.L.M. Gribnau (red.), *Principieel belastingrecht, Liber amicorum Richard Happé*, Oisterwijk: Wolf Legal Publishers, 2011, p. 120-122; vergelijk ook zijn opstel A.O. Lubbers, WFR 2011/62, “Hoe behoudt de belastingrechter op het punt van rechtsvinding en rechtsvorming het vertrouwen van de maatschappij?”. Ook: Luc Verhey, “De rechter en politieke partijen: ruimte voor rechterlijk activisme?” in: A.J. Nieuwenhuis, J.H. Reestman & C.M. Zoethout (red.), “*Rechterlijk Activisme. Opstellen aangeboden aan Prof. Mr. J.A. Peters*”, Nijmegen: Ars Aequi Libri, 2011, p. 235.

⁴⁵ Volgens S.K. Martens, “De grenzen van de rechtsvormende taak van de rechter”, NJB 2000, p. 751 die over de bewering dat de rechter niet democratische gelegitimeerd is, stelt dat deze bewering zinloos is. “*Zeker, de legitimatie van de rechter ligt niet daarin dat hij is verkozen. Maar de grondslag van ons staatsbestel is niet enkel de representatieve democratie, doch óók en vooral the rule of law: Nederland is een rechtsstaat (...)*”

⁴⁶ C.A.J. M. Kortmann, “De rechtsvormende taak van de Hoge Raad”, in: W.M.T. Keukens en M.C.A. van den Nieuwenhuizen (red.), *Raad&Daad, Over de rechtsvormende taak van de Hoge Raad*, Nijmegen Ars Aequi Libri, p. 31 e.v.

overheidsambten zich zelf geen bevoegdheden behoren toe te kennen en dat de Hoge Raad dat wel doet waar hij spreekt over “*zijn rechtsvormende taak*”.⁴⁷ Overigens staat Kortmann alleen in het standpunt dat de rechter geen bevoegdheid en taak tot rechtsvorming heeft.

Ook de Hoge Raad is van oordeel dat de rechter aan rechtsvorming mag doen. De Hoge Raad heeft bij mijn weten *in algemene zin* nog niet geoordeeld wanneer een wettelijk voorschrift buiten toepassing gelaten dient te worden, omdat de toepassing ervan strijdt met een ieder verbindende bepaling van een verdrag. De Hoge Raad heeft wel beslist wanneer de belastingrechter recht mag vormen teneinde aan de belastingplichtige rechtsherstel te bieden.⁴⁸ Als geen rechtsherstel kan worden geboden door de wettelijke regeling buiten toepassing te laten, zal de rechter belangen dienen af te wegen voordat hij zelf in het rechtstekort mag voorzien. De door de rechter in aanmerking te nemen belangen zijn (i) het belang om zelf te voorzien in het rechtstekort ter wille van een voor de belastingplichtige effectieve rechtsbescherming en (ii) het belang dat, *vanwege de gegeven staatsrechtelijke verhoudingen*, de rechter bij ingrijpen in een wettelijke regeling terughoudendheid dient te betrachten. Deze afweging zal in het algemeen ertoe leiden dat de rechter aanstonds zelf in het rechtstekort voorziet indien zich uit het stelsel van de wet, de daarin geregelde gevallen en de daaraan ten grondslag liggende beginselen, of de wetsgeschiedenis, voldoende duidelijk laat afleiden hoe zulks dient te geschieden. In gevallen echter waarin verschillende oplossingen denkbaar zijn en de keuze daaruit mede afhankelijk is van algemene overwegingen van overheidsbeleid of belangrijke keuzes van rechtspolitieke aard moeten worden gemaakt, is aangewezen dat de rechter die keuze vooralsnog aan de wetgever laat, zulks zowel in verband met de staatsrechtelijke terughoudendheid als hiervoor genoemd als wegens zijn beperkte mogelijkheden op dit gebied. Niet uitgesloten is echter dat de afweging anders moet uitvallen ingeval de wetgever ermee bekend is dat een bepaalde wettelijke regeling tot een ongerechtvaardigde ongelijke behandeling in de zin van artikel 14 EVRM juncto artikel 1 Eerste Protocol EVRM en artikel 26 IVBPR leidt, maar nalaat zelf een regeling te treffen die de discriminatie opheft.

Als dus verschillende oplossingen denkbaar zijn om de discriminatie op te heffen en de keuze daaruit mede afhankelijk is van algemene overwegingen van overheidsbeleid of belangrijke keuzes van rechtspolitieke aard gemaakt dienen te worden, dient de rechter niet zelf in het rechtstekort te voorzien, maar dient de rechter zulks aan de wetgever over te laten.⁴⁹ Het komt mij voor dat dit vaak het geval zal zijn.

2.3 De formele wetgever

In de klassieke staatsrechtelijke visie is de wet in formele zin de uitdrukking van democratische besluitvorming, waaraan het bestuur, rechter en onderdaan onderworpen zijn: de algemene volkswil. Het is de uitdrukking van het primaat van de politiek: de vastlegging van vooraf bepaald beleid door de regering.⁵⁰ De wetgever kan in beginsel elke gewenste inhoud aan de wet geven met dien verstande dat de formele wetgever niet in strijd mag handelen met de grondwet en dus ook de grondrechten eerbiedigt. De wetgever is mitsdien gehouden ook het gelijkheidsbeginsel van artikel 1 van de Grondwet in acht te nemen en ongeschreven rechtsbeginselen. Daarbij is onder andere te denken aan het beginsel van de rechtszekerheid. Het feit dat de rechter daaraan niet mag toetsen, doet aan deze rechtsplicht niet af.⁵¹ De wetgever dient ook internationale verplichtingen uit hoofde van verdragen te eerbiedigen. De rechter toetst de uitwerking, de toepassing van de wettelijke regel. Ook al voldoet de wettelijke bepaling in abstracto aan de eisen die een verdragsbepaling stelt, de rechter dient na te gaan of de toepassing van dat voorschrift in concreto verenigbaar is met de verdragsbepaling in kwestie.⁵²

⁴⁷ C.A.J.M. Kortmann, “Staatsrecht en raison d’Etat (afscheidsrede), Deventer: Kluwer, 2009, p. 5 e.v.

⁴⁸ HR 12 mei 1999, BNB 1999/271 en HR 14 november 2008, BNB 2009/3.

⁴⁹ Zie verder over de grenzen van rechtsvorming door de rechter en HR 12 mei 1999, BNB 1999/271: S.K. Martens, “De grenzen van de rechtsvormende taak van de rechter”, NJB 2000, p. 747 e.v.

⁵⁰ C.A.J.M. Kortmann, Constitutioneel recht, Deventer: Kluwer, 2008, p. 334-335.

⁵¹ C.A.J.M. Kortmann, Constitutioneel recht, Deventer: Kluwer, 2008, p. 335-336.

⁵² C.A.J.M. Kortmann, De Grondwetsherzieningen 1983 en 1987, Deventer: Kluwer, 1987, p. 333-335.

Niet alleen de rechter is aan wetten en het recht gebonden ook voor de wetgever geldt de gebondenheid aan het recht. Zulks betekent dus ook dat de wetgever *in beginsel* geen wetten tot stand brengt die strijdig zijn met fundamentele rechtsbeginselen. Voorts dient de wetgever bij het tot stand brengen van (formele) wetten hogere regelgeving te eerbiedigen. Hieruit volgt dat de formele wetgever geen wetten tot stand mag brengen die strijdig zijn met de Grondwet. Dit berust niet op een wettelijke regel, maar vloeit voort uit de opbouw van onze staatsrechtelijke organisatie. Materiële wetgeving kan door de rechter onverbindend worden verklaard als fundamentele rechtsbeginselen door de wetgever worden veronachtzaamd. Die bevoegdheid berust op ongeschreven recht.⁵³

2.4 Enige beschouwingen over fiscale wetgeving

In de literatuur zijn over doel en aard van fiscale wetgeving talrijke beschouwingen gewijd. Voor deze scriptie zijn deze beschouwingen over fiscale wetgeving van belang, omdat (het gewijzigde) doel en aard van fiscale wetgeving eventueel van invloed kunnen zijn op de taak van de belastingrechter.

Allereerst meld ik de term “*terugtrekking van de wetgever*”⁵⁴ waarmee wordt bedoeld dat de eigenlijke normstelling geschiedt door het bestuur en niet door de wetgever. Het gaat dan om een gelede normstelling. De formele wetgever blijkt vaak niet in staat om de concrete norm in de wet in formele zin op te nemen. Dit geschiedt dan door een bestuursorgaan. Deze gelede normstelling geniet op grond van doelmatigheidsoverwegingen vaak de voorkeur te meer veranderende inzichten er toe kunnen nopen de norm aan te passen hetgeen sneller en eenvoudiger kan door een bestuursorgaan dan door de formele wetgever.⁵⁵ Happé⁵⁶ benadrukt dat de fiscale wetgever niet in staat is alle fiscale regelgeving in formele wetten neer te leggen. Het parlement is overbelast. Er is sprake van een toenemende delegatie door de formele wetgever aan de lagere wetgever. Het parlement is veelal niet zelf meer betrokken bij de totstandkoming van belangrijke delen van de fiscale regelgeving. Hierdoor wordt de macht van de regering versterkt. Soms vindt gelede normstelling plaats op grond van een toezegging van de staatssecretaris aan het parlement. De staatssecretaris zegt dan toe de belastingdienst op een bepaalde wijze te zullen instrueren. De tot stand te brengen beleidsregels door de staatssecretaris binden de inspecteur door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.⁵⁷

De tweede ontwikkeling die ik wil signaleren is hetgeen Gribnau noemt “*van codificatie naar modificatie*”: van het wettelijk vastleggen van in de samenleving gedeelde rechtsnormen naar het gebruik maken van de wet om de samenleving een ander aanzien te geven. De overheid wil de maatschappelijke ontwikkelingen in de door haar gewenste richting dirigeren. Wetgeving wordt dan vaak beschouwd als het sturingsinstrument bij uitstek. De wetgever bemoeit zich zeer actief met de vormgeving van de samenleving. Fiscale wetgeving heeft dan niet alleen tot doel om staatsmiddelen te generen zodat uitgaven kunnen worden gefinancierd, maar tegelijkertijd ook om allerlei maatschappelijke doelen te bereiken zoals economische groei en werkgelegenheid en om de samenleving op een bepaalde wijze – afhankelijk van de politieke gezagsdragers – vorm te geven. Gribnau⁵⁸ noemt dit de vermaatschappelijking van het recht. Deze ordening en structurering van de maatschappij door rechtsregels heeft geleid tot een *Normenflut* van steeds specifiekere wordende wetgeving maar waarvan de kwaliteit afneemt. In dit verband wordt ook vaak het begrip *instrumentalisering* van het belastingrecht gebruikt. Indien het belastingrecht echter ondergeschikt wordt gemaakt aan het economische beleid is sprake van *instrumentalisme*: het gaat dan om het bovenmatige gebruik van het belastingrecht als beleidsinstrument. Consequenties daarvan zijn onder andere dat in de fiscale wetgeving bepalingen worden opgenomen die wezensvreemd zijn aan de

⁵³ Landbouwwliegers-arrest: HR 16 mei 1986, NJ 1987, 251.

⁵⁴ C.A.J.M. Kortmann, Constitutioneel recht, Kluwer: 2008, p. 60 die stelt dat de term “terugtrekking van de wetgever” afkomstig is van A.A.H. Struycken, Administratie of Rechter, Arnhem, 1910, p. 17.

⁵⁵ J.L.M. Gribnau, Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht, Gouda: Quint, 1998, p. 145-146 en J.L.M. Gribnau, Beleidsinstrument of recht? Het belastingrecht op een kruispunt, TFO 1999, p. 129 e.v.

⁵⁶ R.H. Happé, “Van trias politica naar duas politica”, in: Belastingrechtspraak in een veranderende wereld: belastingadviseursdag 2001, Den Haag: Sdu uitgevers, 2001, pagina 19-20;

⁵⁷ L.J.A. Damen, AA 2010, afl. 1, p. 32, “Een bewindspersoon moet de Tweede kamer geen sprookjes vertellen”.

⁵⁸ J.L.M. Gribnau, Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht, Gouda: Quint, 1998, p. 147 en J.L.M. Gribnau, “Beleidsinstrument of recht? Het belastingrecht op een kruispunt”, TFO, 1999, 130 e.v.

eigenlijke structuur van de heffing. Het eigen karakter en het systeem van de heffing komt onder druk te staan. De inbouw van nevendoeleinden in de fiscale wetgeving heeft een versturende invloed op de kwaliteit van de belastingwetgeving. Instrumentalisering heeft ook tot gevolg dat de toch al zo lastig te doorgronden wetgeving nog gecompliceerder wordt. Zulks gaat onder andere ten koste van de rechtszekerheid. Gribnau stelt verder dat een verder gaande instrumentalisering ten koste gaat van de beschermende rechtswaarden en inbreuk maakt op fundamentele rechtsbeginselen waaronder het gelijkheidbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel. Immers, gelijke inkomens worden verschillend belast door enerzijds kunstmatige en mogelijk ongerechtvaardigde onderscheidingen tussen groepen belastingplichtigen en anderzijds doordat doelgroepen belastingplichtigen vaak niet worden bereikt, zodat ook binnen de doelgroep ongelijkheid ontstaat. Ook ontstaat er bij de burgers onzekerheid over hun fiscale rechtspositie. Het gevolg hiervan is dat het gezag van de wet afneemt en daarmee de legitimiteit van de belastingheffing.⁵⁹

De derde en laatste te bespreken ontwikkeling ontleen ik eveneens aan Gribnau⁶⁰: *de partijdige wetgever*. De wetgever is geneigd om veel wetgeving vooral vanuit het gezichtspunt van het bestuur te benaderen waardoor het parlement tekort schiet in zijn controlerende taak. De wetgever verlangt immers dat het bestuur veelvuldig interenieert in de samenleving en wil het bestuur hiervoor ook voldoende mogelijkheden bieden. Dit bestuurscentrisme impliceert dat de wetgever frequent regels geeft vanuit het perspectief en in het belang van het bestuur. Daarnaast wijst Gribnau erop dat de voorbereiding van fiscale wetgeving grotendeels op het departement plaatsvindt. De fiscale wetgeving wordt dan ook vanuit een bestuurlijke invalshoek door de regering bepaald. Op grond hiervan wordt fiscale wetgeving teveel vanuit het perspectief van de overheid ingericht: de inhoud van fiscale wetgeving wordt in beginsel bepaald door de wensen van het bestuur. De wetgever beperkt zich tot het geven van een juridische grondslag voor het overheidsbeleid, waarbij het bestuur zelf de inhoud van het beleid bepaalt. Happé⁶¹ voegt daaraan nog toe dat de staatssecretaris over een deskundig ambtenarenapparaat beschikt, terwijl in het parlement slechts een enkeling met enige fiscale kennis rondloopt. Het parlement is daarmee in hoge mate afhankelijk geworden van de regering. Door de staatssecretaris aangevoerde argumenten voor wetsvoorstellen zijn door het parlement nauwelijks te toetsen, laat staan te weerleggen. Voorts wijst Happé op het fenomeen van de totstandkoming van regeerakkoorden. Coalitiepartners binden zich op voorhand. Bij de parlementaire behandeling vindt dan nog nauwelijks een substantiële inhoudelijke discussie plaats. De zaak is reeds beklonken. Happé noemt tot slot nog het fenomeen van de package deal. Wetswijzigingen van principiële aard worden gekoppeld aan wetswijzigingen met een meer technisch karakter. Hierdoor wordt een zuivere discussie bemoeilijkt omdat afwijzing van het wetsvoorstel vergaande gevolgen heeft.

Volgens de hiervoor genoemde schrijvers is een belangrijk gevolg van deze ontwikkelingen, dat het parlement/medewetgever geen reëel tegenwicht meer kan bieden aan het bestuur/ de staatssecretaris. Vanuit het perspectief van de rechtsbescherming van de belastingplichtige wordt van de rechter een gewijzigde taakopvatting verlangd. Immers, de beschreven ontwikkelingen brengen mee dat macht ten koste van het parlement door het bestuur wordt opgeslokt waardoor een machtsconcentratie bij het bestuur/ staatssecretaris ontstaat: de *duas politica* welk begrip al eerder is genoemd. De rechter zal in het belang van de rechtsbescherming van de burger zijn macht ten koste van het bestuur dienen te vergroten, zodat een tegenwicht kan worden geboden aan de machtsvergroting van het bestuur.

Volgens Gribnau⁶² heeft de rechter tot taak de partijdige wetgever te corrigeren in het belang van de rechtsbescherming van de burger. Hierbij kan de rechter beroep doen op “*voor de wetgeving en in de*

⁵⁹ Over instrumentalisme: E. Aardema, “Inkomstenbelasting – een terugblik”, MBB, 2006/05 onder 6 *Instrumentalisme* en over nevendoeleinden en instrumenteel gebruik van belastingheffing en R.E.C.M. Niessen, Inleiding van het Nederlands belastingrecht, Deventer: Kluwer, 2010, p. 122 e.v.;

⁶⁰ J.L.M. Gribnau, Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht, Gouda: Quint, 1998, p. 148 – 150 en J.L.M. Gribnau, WFR 2007/1068, “Wat maakt u zo bijzonder? Herendiensten en rechterlijk overgangsrecht” onder 4. *Onduidelijke en partijdige wetgeving*.

⁶¹ R.H. Happé, “Van trias politica naar duas politica”, in: Belastingrechtspraak in een veranderende wereld, Den Haag Sdu, 2001, p. 17 – 18 en J.L.M. Gribnau, WFR 2007/1068, “Wat maakt u zo bijzonder? Herendiensten en rechterlijk overgangsrecht.”

⁶² J.L.M. Gribnau, Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht, Gouda: Quint, 1998, p. 153 en ik wijs ook op J.L.M. Gribnau WFR 2007/1068, “Wat maakt u zo bijzonder? Herendiensten en rechterlijk overgangsrecht”, die onder 5. *De rechter moet het maar oplossen?* stelt dat belastingrechter steeds vaker wordt geroepen om de problemen op te lossen van een slordige, hyperactieve, belastingwetgever.

wetgeving liggende normen of beginselen” maar de rechter “dient de operationalisering van beleidsdoelen aan de wetgever over te laten.” De rechter mag daarom slechts “taakverlozing” door de wetgever die strijd oplevert met fundamentele rechtsbeginselen corrigeren. Immers, het primaat ligt bij de wetgever. Bij gebrek aan terughoudendheid van de rechter wordt rechtsonzekerheid geschapen en het legaliteitsbeginsel ondergraven. De opportuniteit van de wetgeving mag de rechter niet beoordelen.⁶³

2.5 Afsluitende opmerkingen

In dit hoofdstuk heb ik geprobeerd om de taken en bevoegdheden van de rechter en de formele wetgever vast te stellen. Voorts heb ik de grenzen van hun bevoegdheden proberen te trekken. De bevoegdheid van formele wetgever wordt beteugeld door de Grondwet en fundamentele rechtsbeginselen al dan niet vastgelegd in verdragen of wettelijke voorschriften. Ten aanzien van de wetgeving wordt in de literatuur in algemene zin geconstateerd dat die in een crises verkeert.⁶⁴ Over fiscale wetgeving wordt in de literatuur in het bijzonder opgemerkt dat de volksvertegenwoordiging geen tegenmacht is voor de regering als medewetgever. Hierdoor is volgens die opvatting een *duas politica* ontstaan omdat de volksvertegenwoordiging geen reële invulling kan geven aan haar controlerende en medewetgevende taak. Schrijvers⁶⁵ bepleiten dat de rechter zijn macht vergroot teneinde een (nieuw) machtsevenwicht tot stand te brengen. De rechter heeft immers ook tot *taak* om de belastingplichtige rechtsbescherming te bieden. Uit dit pleidooi kan worden afgeleid dat deze schrijvers een activistischere rol van de rechter voorstaan en dat de rechter ten koste van de wetgever zich zelf meer armslag moet toemeten. De rechter zou in het belang van belastingplichtigen een nieuw machtsevenwicht kunnen forceren door een ruime uitleg aan het gecodificeerde gelijkheidsbeginsel te geven. Hierdoor zal de belastingrechter zich dus jegens de wetgever activistischer moeten opstellen en ten koste van de wetgever zelf recht moeten vormen. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat hij een rechtsvormende taak heeft en uitgelegd wanneer de rechter ter bescherming van de belangen van een belastingplichtige zelf rechtsherstel mag bieden. De Hoge Raad ziet onder ogen dat hij slechts met de nodige terughoudendheid zelf rechtsherstel mag bieden: de gegeven staatsrechtelijke verhoudingen dienen zulks mee te brengen.

Kortmann betwist dat de rechter nieuw recht mag vormen. *De bevoegdheid* hiertoe kan immers niet in enige wet worden teruggevonden. Slechts aan de Hoge Raad is *de taak* van de rechtsontwikkeling toegedicht. Aan het voorgaande voeg ik toe dat als aan het gecodificeerde gelijkheidsbeginsel een ruimere toepassing wordt gegeven, deze ruimere toepassing zou kunnen leiden tot een rechtvaardigere lastenverdeling: één van de twee fiscale rechtsbeginselen. Ik wijs op hoofdstuk 1.3 waarin ik dit heb vastgesteld: een gelijke behandeling draagt bij aan rechtvaardigheid en een rechtvaardige(-re) belastingheffing. Een activistischere rechter zal echter afbreuk doen aan de rechtszekerheid en de voorspelbaarheid van de fiscale rechten en verplichtingen: niet alleen van de belastingplichtige maar ook van de heffende overheid. Immers, een activistische rechter zal eerder (willen) ingrijpen in de toepassing van een fiscaal wettelijk voorschrift. Hierdoor wordt onduidelijker wat de omvang is van de fiscale verplichtingen van belastingplichtigen. Niet alleen de fiscale wet bepaalt kennelijk wat (de omvang van) iemands fiscale positie is maar ook de belastingrechter. De keerzijde hiervan is dat de heffende overheid voor de vaststelling van de belastinginkomsten zich niet alleen kan baseren op de fiscale wet, maar hierbij ook rekening dient te houden met een eventueel ingrijpen door de rechter. Ook zal hierdoor afbreuk worden gedaan aan het legaliteitsbeginsel, één van de basiselementen van de democratische rechtsstaat. Een activistischere rechter loopt ook het risico dat hij politiek moet bedrijven. Deze taak is in ieder geval niet aan de rechter toegekend. Ik stel vast dat aan een andere rol van de rechter, een activistischere, eentje die zich zelf meer armslag toemeet, dus ook nadelen kleven. Welke van de basiselementen van de democratische rechtsstaat en welk fiscaal rechtsbeginsel uiteindelijk naar mijn mening zwaarder wegen ingeval van toetsing van fiscale ficties en forfaits aan het in het EVRM en IVBPR vastgelegde gelijkheidsbeginsel zal ik in hoofdstuk 5 uiteenzetten. Bij de bespreking hiervan zal ik ook terugkomen op rechtsvorming door de rechter.

⁶³ Zie conclusie van Mok bij HR 9 juni 1989, AB 1989, 412.

⁶⁴ C.A.J.M. Kortmann, *Constitutioneel recht*, Deventer: Kluwer, 2008, p. 361.

⁶⁵ Ik wijs op de schrijvers die ik heb genoemd in hoofdstuk 2.4 van de scriptie.

Hoofdstuk 3 Het gecodificeerde gelijkheidsbeginsel

3.1 Inleiding

Het gelijkheidsbeginsel is niet alleen vastgelegd in artikel 1 van de Grondwet, maar ook in artikel 26 IVBPR en artikel 14 EVRM. Ten aanzien van het EVRM merk ik op dat voor Nederland per 1 april 2005 het Twaalfde Protocol EVRM in werking is getreden dat een zelfstandige non-discriminatie bepaling bevat. Voordien diende een belastingplichtige beroep te doen op artikel 26 IVBPR dat ook een zelfstandige non-discriminatie bepaling bevat en/of op artikel 14 in verbinding met artikel 1 Eerste Protocol EVRM. Artikel 14 EVRM bepaalt namelijk dat *het genot, de rechten en vrijheden die in het EVRM zijn vermeld*, moeten worden verzekerd zonder onderscheid op welke grond dan ook. Het artikel bevat mitsdien geen zelfstandige non-discriminatie bepaling.

De genoemde artikelen van het EVRM en IVBPR zijn een ieder verbindende bepalingen in de zin van artikel 94 van de Grondwet. De rechter dient (formeel-) wettelijke voorschriften aan een ieder verbindende voorschriften te toetsen.⁶⁶

3.2 De betekenis van het gelijkheidsbeginsel en artikel 1 Eerste Protocol EVRM

Het gelijkheidsbeginsel brengt mee dat gelijke gevallen gelijk behandeld moeten worden en ongelijke gevallen naar de mate van hun ongelijkheid: de formele gelijkheid en de materiële gelijkheid. Probleem is echter dat geen criteria gegeven zijn om vast te stellen welke gevallen gelijk zijn. Bovendien is het probleem van het gelijkheidsbeginsel niet zozeer dat gelijke gevallen gelijk behandeld worden, doch (schijnbaar) ongelijke gelijk en (schijnbaar) gelijke ongelijk.⁶⁷ De bepaling richt zich ook tot de wetgever maar de bepaling verlangt niet een gelijk maken, maar een gelijk behandelen en veronderstelt dat er verschillen zijn maar ook dat er verschil wordt gemaakt. De vaststelling welke verschillen relevant zijn en in welke mate is een politieke vaststelling. Een objectieve, zakelijke vaststelling hiervan is niet mogelijk. In dit verband wijst Koekkoek⁶⁸ er op dat het gelijkheidsbeginsel verlangt dat de onderscheidingscriteria die in iedere wet zijn opgenomen zakelijk relevant dienen te zijn en noodzakelijk om een op zich geoorloofd doel te bereiken. Koekkoek benadrukt de plicht tot het motiveren van een ongelijke behandeling. De verplichting van deze bepaling geldt voor ieder overheidsorgaan als zodanig.

Hiervoor stipte ik al aan dat lastig is om precies vast te stellen welke norm uit het gecodificeerde beginsel voortvloeit. Immers, niet eenvoudig is vast te stellen welke gevallen gelijk of vergelijkbaar zijn. Vervolgens zal dan nog beoordeeld dienen te worden of het maken van onderscheid in de te beoordelen gevallen gerechtvaardigd wordt door bepaalde omstandigheden: immers er kunnen belangen zijn die zo zwaar wegen dat een ongelijke behandeling is te rechtvaardigen.⁶⁹ De bepaling van het gewicht van dergelijke belangen zal naar tijd en plaats verschillend (kunnen) uitvallen. Voor het maken van onderscheid zijn criteria onmisbaar; er moet worden aangegeven waarom, op welke grond onderscheid wordt gemaakt. Wanneer criteria worden gehanteerd die niet acceptabel zijn is sprake van discriminatie. Dit zal meestal het geval zijn wanneer het criterium uitgaat van eigenschappen die onlosmakelijk met de persoon zijn verbonden, dan wel zodanig met de persoon zijn verweven dat deze daarvan niet kunnen worden losgemaakt zonder de identiteit van de persoon geweld aan te doen.

Het maken van onderscheid kan op verschillende manieren plaatsvinden. Het meest duidelijk is de vorm die als “direct onderscheid” wordt betiteld: een regeling, maatregel of beslissing, die naar de letter onderscheid maakt tussen gelijke gevallen, ofwel formeel ongelijke behandeling bewerkstelligt van gelijke of vergelijkbare gevallen. Tot deze categorie behoort ook de “voorkeursbehandeling”: het

⁶⁶ Dit heeft niet alleen tot het gevolg dat deze bepalingen inroepbaar zijn door de belastingplichtige, maar dit betekent voorts dat het nationale fiscaal wettelijk voorschrift – ook de formele wettelijke voorschriften – geen toepassing vindt, indien de toepassing van het nationaal wettelijke voorschrift niet verenigbaar is met het een ieder verbindend voorschrift.

⁶⁷ Van der Pot-Donner-L. Prakke, Handboek van het Nederlandse Staatsrecht, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, 1989, p. 261-262.

⁶⁸ A.K. Koekkoek (red.), de Grondwet, een systematisch en artikelsgewijs commentaar, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, 2000, p. 65.

⁶⁹ A. Woltjer, Wetgever, rechter en het primaat van de gelijkheid, (diss. Utrecht), Den Haag: Boom juridische uitgeverij, 2002, p.177.

bewust ongelijk behandelen van gelijke gevallen met de bedoeling bestaande feitelijke ongelijkheden op te heffen.⁷⁰ Daarnaast bestaan vormen van indirect onderscheid, waarin niet naar de letter, maar in effect sprake is van ongelijke behandeling van gelijke of vergelijkbare gevallen. Het onderscheidingscriterium zelf is dan op zich geoorloofd – niet discriminatoir – maar de toepassing van een dergelijk onderscheidingscriterium kan desondanks tot discriminatie leiden of tot een ongelijke behandeling. Er is dan sprake van een materieel onderscheid.⁷¹

Happé onderscheidt in artikel 26 IVBPR het formele gelijkheidsbeginsel en het materiële gelijkheidsbeginsel. Onder het eerste gelijkheidsbeginsel verstaat Happé de eis dat de wetten gelijkelijk moeten worden toegepast. Onder het tweede gelijkheidsbeginsel de eis dat de wetten zelf geen discriminatoire elementen mogen bevatten. Zowel het formele als het materiële gelijkheidsbeginsel dient door overheidsambten in acht genomen te worden: door de wetgever en het bestuursorgaan.⁷² Het formele gelijkheidsbeginsel lijkt voor onderhavige probleemstelling van ondergeschikt belang te zijn. Het materiële gelijkheidsbeginsel ziet op de inhoud van wettelijke bepalingen en is daarom voor deze scriptie van groter belang.⁷³

Het gelijkheidsbeginsel een problematische beginsel. Gelijkheid kan slechts slaan op bepaalde aspecten die gelijk of ongelijk zijn. Het gaat er dus om deze aspecten vast te stellen. Maar het gelijkheidsbeginsel zegt hierover niets. Het is een waarheid als een koe en tegelijkertijd een leeg begrip.⁷⁴

Over artikel 1 Eerste Protocol EVRM merk ik op dat belastingheffing *in beginsel* een aantasting van de eigendom van burgers betekent, maar dat in het algemene belang belastingen en heffingen toegelaten zijn mits bij wet geregeld. De aantasting van eigendom kan dus geoorloofd zijn. Daarvoor is nodig dat deze langs (i) rechtmatige weg geschiedt (*“the applicable provisions of domestic law (...) be sufficiently accessible, precise and foreseeable”*), (ii) dat deze een door het algemeen belang gelegitimeerd doel dient en (iii) dat deze proportioneel is, dat wil zeggen dat het individuele en het algemene belang in evenwicht zijn: op de belanghebbende mag niet een *disproportionate burden/excessive burden* worden gelegd. Bij de beoordeling van de geoorloofdheid van de aantasting komt de overheid een *wide margin of appreciation* toe.⁷⁵ De Hoge Raad heeft tot op heden in een drietal zaken geoordeeld dat de wetgever artikel 1 Eerste Protocol EVRM heeft geschonden.⁷⁶

3.3 De aan het gecodificeerde gelijkheidsbeginsel toetsende fiscale rechter

Het heeft tot 1997 geduurd voordat de Hoge Raad in fiscale zaken betekenis hechtte aan het in artikel 14 EVRM in samenhang met het Eerste Protocol EVRM neergelegde gelijkheidsbeginsel, hoewel het Hof al in 1990 in het Darby-arrest expliciet had beslist dat artikel 14 EVRM, bezien in samenhang met artikel 1 Eerste Protocol EVRM discriminatie in belastingzaken verbiedt. In het Reiskostenarrest van 1997 geeft de Hoge Raad ambtshalve aan dat hij de klacht mede zou beoordelen aan de hand van

⁷⁰ A. Woltjer, Wetgever, rechter en het primaat van de gelijkheid, (diss. Utrecht), Den Haag: Boom juridische uitgevers, 2002, p. 178.

⁷¹ A. Woltjer, Wetgever, rechter en het primaat van de gelijkheid, (diss. Utrecht), Den Haag: Boom juridische uitgevers, 2002, p.179: van indirecte discriminatie is sprake indien een regeling een kenmerk bevat dat op zich niet als discriminatoir kan worden beschouwd, maar dat tot gevolg heeft dat feitelijk een groep van burgers wordt getroffen die een ander kenmerk gemeen hebben. In het feit dat juist die groep burgers door de regeling wordt getroffen is dan het discriminerende karakter gelegen. Er is dan sprake van op indirecte wijze discrimineren van gelijke gevallen;

⁷² R. H. Happé, Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming, (diss. Leiden), Deventer: Kluwer, 1996, p. 51.

⁷³ R.H. Happé, Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming, (diss. Leiden), Deventer: Kluwer, 1996, p. 52.

⁷⁴ J.W. van den Berge, “Gelijkheid, de toepassing van het non-discriminatiebeginsel (art.14 EVRM en art. 26 IVBPR)”, WFR 2000/895.

⁷⁵ R.E.C.M. Niessen, Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, Deventer: Kluwer, 2010, p. 146 – 149 ; voor een uitgebreide bespreking van artikel 1 Eerste Protocol EVRM verwijs ik naar: (i) C. Bruijsten, “Art.1 Eerste protocol EVRM: het recht op ongestoord genot op eigendom”, WFR 2011/68 die op grond van de jurisprudentie van de Hoge Raad tot het oordeel komt dat de Hoge Raad slechts geneigd is een beroep op deze bepaling te honoreren indien een belastingplichtige door een wettelijke bepaling wordt belemmerd om een vermeende inbreuk op zijn eigendomsrecht aan te vechten: de categorische uitsluiting en (ii) de uitgebreide conclusie van AG Niessen in HR 19 oktober 2007, BNB 2008/17.

⁷⁶ HR 10 juli 2009, BNB 2009/246: de categorische uitsluiting tegen maatregel in de Kostenwet; HR 22 oktober 2010, V-N 2010/54.4 en HR 3 december 2010, V-N 2010/64.28: beslissingen inzake de Fierensmarge. Over de Fierensmarge-arresten kom ik nog in hoofdstuk 4 uitgebreider te spreken.

artikel 14 EVRM in verbinding met het Eerste Protocol EVRM, hoewel slechts geklaagd was over schending van artikel 26 IVBPR.⁷⁷

Ten aanzien van het toetsingsmodel van fiscale wetgeving aan het gelijkheidsbeginsel zijn twee perioden te onderscheiden: de periode vóór publicatie in 2002 van het arrest van EHRM inzake Della Ciaja uit 1999 en de periode van na dit arrest. In dit verband is van belang dat de Hoge Raad het toetsingsmodel van EHRM van Della Ciaja - na publicatie in 2002 van dit arrest⁷⁸ - heeft overgenomen. Beide perioden zal ik bespreken.

3.3.1 De periode vóór publicatie van het Della Ciaja arrest

De jurisprudentie vangt aan met het Studeerkamerarrest⁷⁹ en Tandartsvrouwarrest⁸⁰ uit respectievelijk 1988 en 1989 in welke arresten de Hoge Raad voor het eerst formeelwettelijke bepalingen toetste aan het gelijkheidsbeginsel. In het laatstgenoemde arrest formuleert de Hoge Raad uitdrukkelijk als een van zijn uitgangspunten *“dat aan de wetgever een zekere beoordelingsvrijheid toekomt bij het beantwoorden van de vraag of gevallen voor de toepassing van het verdrag als gelijk moeten worden beschouwd, en of, in het bevestigende geval, een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat om die gevallen niettemin in verschillende zin te regelen”*. In EHRM 8 juli 1986, NJ 1986, 4 werd overwogen: *“The contracting states enjoy a certain margin of appreciation in assessing whether and to what extent differences in otherwise similar situations justify a different treatment in law”*. De gelijkheid tussen de Hoge Raad jurisprudentie en de EVRM jurisprudentie is opvallend.⁸¹

Uit het Tandartsarrest blijkt dat eerst wordt gekeken of gevallen gelijk zijn. Omdat gevallen nooit helemaal gelijk zijn, wordt voor deze beoordeling naar de doelstelling van de desbetreffende wetgeving gekeken.⁸² Daarbij gaat het niet alleen om de wetsgeschiedenis, maar ook na inwerkingtreding van de te toetsen wet opgetreden maatschappelijke ontwikkelingen. De wettelijke doelstelling is essentieel voor de beoordeling of sprake is van gelijke gevallen.⁸³ Slechts vanuit dat perspectief kan worden vastgesteld of gevallen in de relevante opzichten gelijk zijn.

Als blijkt dat sprake is van gelijke situaties die ongelijk worden behandeld, wordt onderzocht of daarvoor een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat die niet disproportioneel is.⁸⁴ Ook hier neemt de Hoge Raad de rechtspraak van het EHRM als leidraad.⁸⁵ Hieraan is voldaan als twee opvolgende voorwaarden zijn vervuld:

- a. er wordt een legitieme doelstelling van overheidsbeleid nagestreefd; en
- b. er is een redelijke proportionaliteit tussen het gebruikte middel en de nagestreefte doelstelling.

Ook hier geldt weer dat aan de wetgever een zekere beoordelingsruimte wordt gelaten.

Doelmatigheid rechtvaardigt volgens de Hoge Raad het maken van onderscheid, maar slechts budgettaire overwegingen niet.⁸⁶ Verschillen van financieel gering belang vormen geen grond voor ingrijpen door de rechter. Ook kan van de wetgever niet worden verlangd dat hij dermate uitgewerkte regelingen treft dat elk denkbare ongelijkheid of onevenredigheid wordt vermeden. De Hoge Raad grijpt evenmin in wanneer de desbetreffende regeling reeds door de wetgever is gewijzigd, dan wel

⁷⁷ R.H. Happé, “Het gelijkheidsbeginsel: de rechtspraak van het EHRM biedt meer ruimte dan de Hoge Raad benut”, in: L.J.A. Pieterse (red.), “Draaicirkels van formeel belastingrecht”, (Niessen-bundel), Amersfoort: Sdu uitgevers, 2009, p. 176.

⁷⁸ BNB 2002/398.

⁷⁹ HR 8 juli 1988, BNB 1988/302.

⁸⁰ HR 27 september 1989, BNB 1990/61.

⁸¹ R.H. Happé, “De betekenis van het gelijkheidsbeginsel voor het Nederlandse belastingrecht”, ongepubliceerd in collegebundel methodologie collegejaar 2008-2009, Tilburg: UvT., p.58-64.

⁸² R.H. Happé, “Het gelijkheidsbeginsel: de rechtspraak van het EHRM biedt meer ruimte dan de Hoge Raad benut”, in: L.J.A. Pieterse (red.), “Draaicirkels van formeel belastingrecht” (Niessen-bundel), Amersfoort: Sdu uitgevers, 2009, p. 177.

⁸³ R.H. Happé, “Het gelijkheidsbeginsel: de rechtspraak van het EHRM biedt meer ruimte dan de Hoge Raad benut”, in: L.J.A. Pieterse (red.), “Draaicirkels van formeel belastingrecht” (Niessen-bundel), Amersfoort: Sdu uitgevers, 2009, p. 177.

⁸⁴ R.E.C.M. Niessen, “De belastingrechter en het gelijkheidsbeginsel”, TFB, 2009/01 onder 2.2 “Toetsingsmodel”.

⁸⁵ R.H. Happé, “Het gelijkheidsbeginsel: de rechtspraak van het EHRM biedt meer ruimte dan de Hoge Raad benut”, in: L.J.A. Pieterse (red.) Draaicirkels van formeel belastingrecht (Niessen-bundel), Amersfoort: Sdu uitgevers, 2009, p. 178.

⁸⁶ R.E.C.M. Niessen, “De belastingrechter en het gelijkheidsbeginsel”, TFB 2009/01 onder 2.2 “Toetsingsmodel”.

wanneer een wijziging is aangekondigd.⁸⁷ Ook controleerbaarheid en uitvoerbaarheid kunnen rechtvaardigingsgronden zijn evenals redenen van eenvoud en uitvoerbaarheid.⁸⁸

De derde stap is die van het rechterlijke ingrijpen ingeval van geconstateerde ongerechtvaardigde ongelijke behandeling. Echter, er is niet vaak door de Hoge Raad gevolgen verbonden aan met het gelijkheidsbeginsel strijdige en dus onrechtmatig fiscale wetgeving zodanig dat aan de individuele belanghebbende redres werd geboden. Deze terughoudendheid van de Hoge Raad kan worden verklaard door de staatsrechtelijke positie van de rechter in verhouding tot die van andere overheidsambten. Om het platter te zeggen: de rechter mag niet op de stoel van de wetgever gaan zitten.⁸⁹

Ingeval de Hoge Raad tot het oordeel komt dat wetgeving in strijd komt met het in het EVRM en het IVBPR vastgelegde gelijkheidsbeginsel kunnen vier typen van beslissingen van de Hoge Raad worden onderscheiden.

Allereerst is mogelijk dat de Hoge Raad het wettelijke voorschrift buiten toepassing laat. Ik wijs op de formulering van artikel 94 van de Grondwet. Hiervan zijn geen voorbeelden te geven als het gaat om formele wetten. Een probleem dat aan buiten toepassing laten van een wettelijk voorschrift verbonden is, is dat die beslissing geen redres hoeft te bieden voor de gediscrimineerde. Immers, als een wettelijk voorschrift een bepaald recht aan anderen toekent, maar niet aan de gediscrimineerde, wordt met buiten toepassing laten van zo'n voorschrift geen redres aan de gediscrimineerde geboden.⁹⁰ De rechter dient dan te overwegen of hij zelf in het rechtstekort zal moeten voorzien. Ik wijs in dit verband op hoofdstuk 2.2 van de scriptie: de rechtsvormende rechter.

Een tweede categorie van beslissingen is dat de Hoge Raad overgaat tot verdragsconforme inpassing in de wettelijke regeling. Dat kan de rechter doen door een wettelijke bepaling extensief uit te leggen zodat geen strijd met de verdragsbepaling ontstaat. Of door een verwijzing in een bepaling te vervangen door een verwijzing naar een andere bepaling. De rechter handelt en beslist als wetgever. Happé⁹¹ heeft het over een elegante mogelijkheid de wettelijke bepaling in overeenstemming te brengen met de verdragsbepaling.

Een derde categorie van beslissingen is dat de rechter niets doet, omdat een keuze moet worden gemaakt die niet binnen zijn rechtsvormende taak valt. Als uiteenlopende oplossingen denkbaar zijn en er dus een keuze gemaakt moet worden die gevolgen heeft voor de verschillende rechtsbelangen zoals rechtszekerheid, rechtsgelijkheid, uitvoerbaarheid etc. dient die keuze volgens de Hoge Raad door de wetgever gemaakt te worden en niet door de rechter. Het gevolg is dat de gediscrimineerde gelijk heeft, maar geen gelijk krijgt, omdat de rechter geen soelaas wenst te bieden. De rechter kan hierbij de wetgever een termijn stellen waarbinnen de aangeschoten wetgeving aangepast moet worden. Ik verwijs in dit verband naar hoofdstuk 2.2 van deze scriptie waarin ik deze materie in het kader van "rechtsvorming door de rechter" heb besproken.

Tot slot onderscheidt Happé⁹² nog *een vierde categorie* van beslissingen waarin de rechter het gelijkheidsbeginsel niet toepast. Het gaat dan om gevallen waarin de wet inmiddels is gewijzigd dan

⁸⁷ R.E.C.M. Niessen, "De belastingrechter en het gelijkheidsbeginsel", TFB, 2009/01 onder 2.2 "Toetsingsmodel".

⁸⁸ R.H. Happé, "De betekenis van het gelijkheidsbeginsel voor het Nederlandse belastingrecht", ongepubliceerd in collegebundel methodologie collegejaar 2008 – 2009, Tilburg: UvT., p. 70.

⁸⁹ Als strijdigheid met het in het EVRM en het IVBPR vastgelegde gelijkheidsbeginsel door de belastingrechter wordt aangenomen, maar de belastingrechter weigert in fiscalibus redres te bieden, zou de belastingplichtige kunnen overwegen om een actie uit onrechtmatige daad tegen de Staat bij de civiele rechter te entameren op de grond dat het voorschrift uit de wet in formele zin jegens hem onrechtmatig is en de Staat dus zijn schade dient te vergoeden.

⁹⁰ Ingeval van fiscale ficties en forfaits is dit naar mijn mening anders omdat dan het betoog van de belastingplichtige zal zijn dat de wetgever ten onrechte geen verdere wettelijke onderscheiding heeft aangebracht en dat hierdoor het gelijkheidsbeginsel jegens hem is geschonden. De wettelijke fictie of het forfait leent zich dan voor buiten toepassing verklaring hetgeen naar het oordeel van de belastingplichtige voldoende redres zou opleveren: het heffingsrecht zal hierdoor in zoverre de belastingdienst komen te ontvallen.

⁹¹ R.H. Happé, "De betekenis van het gelijkheidsbeginsel voor het Nederlandse belastingrecht", ongepubliceerd in collegebundel methodologie 2008 – 2009, Tilburg: UvT, p. 73.

⁹² R.H. Happé, "De betekenis van het gelijkheidsbeginsel voor het Nederlandse belastingrecht", ongepubliceerd in collegebundel methodologie 2008 – 2009, Tilburg: UvT, p. 75.

wel de wet binnenkort zal worden gewijzigd. Zo'n uitkomst acht Happé buitengewoon onbevredigend voor de rechtszoekende. Immers, de rechter oordeelt niet over een argument dat door de rechtszoekende is aangevoerd, maar laat zijn oordeel in het midden.

3.3.2 De periode na publicatie van het Della Ciaja arrest

Hiervoor noemde ik de periode *voor* en *na* (de publicatie van) het Della Ciaja-arrest. Dit is niet helemaal nauwkeurig als het erom gaat een onderscheid te maken in de wijze van toetsing door het EHRM en de Hoge Raad van belastingwetgeving aan het gelijkheidsbeginsel van het EVRM. De beslissing inzake Della Ciaja is voorafgegaan aan de zaak "Gasus" van het EVRM 23 februari 1995, BNB 1995, 262. In dit arrest wordt nadrukkelijk overwogen dat aan de nationale wetgever "*as to procedural tax laws (laws which regulate the formalities of taxation, including the enforcement of tax debt) must be allowed a wide margin of appreciation (...)*" In dit arrest overwoog het Hof ook nog: "*The court will respect the legislature's assessment in such matters unless it is devoid of reasonable foundation (...)*".

Wat opvalt is dat niet meer de woorden worden gebruikt "*a certain margin of appreciation*" maar "*a wide margin of appreciation*". In 1999 worden dezelfde woorden gebruikt in de zaak van Della Ciaja waar het niet ging om een bepaling van formeel belastingrecht maar om een bepaling van "substantive tax laws": materieel belastingrecht. Het EHRM overwoog in die zaak: *(...) 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 (...)*.⁹³

De Hoge Raad heeft deze afstandelijke toetsing overgenomen. Ik verwijs naar Van den Berge en Groeneveldt⁹⁴ en Happe⁹⁵. In HR 12 juli 2002, BNB 2002, 399-400 wordt namelijk overwogen:

"(...) dat op fiscaal gebied aan de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toekomt bij het beantwoorden van de vraag of gevallen voor de toepassing van (art. 14 EVRM in verbinding met artikel 1 Eerste Protocol bij het EVRM en art. 26 IVBPR) als gelijk moeten worden beschouwd, en of, in het bevestigende geval, een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat om die gevallen niettemin in verschillende zin te regelen."

Ook in het arbeidskosten-arrest uit 2005⁹⁶ zet de Hoge Raad deze lijn voort ook al betekende dit dat in dit arrest een fiscaal grondbeginsel sneuvelde: het netto beginsel⁹⁷ of wel de symmetrie van aftrek en vergoeding van arbeidskosten. Ook het draagkrachtbeginsel woog niet op tegen de aan de wetgever gegunde vrijheid. In latere arresten verlaat de Hoge Raad deze lijn niet. In geen enkel arrest van de Hoge Raad sneeft na Della Ciaja een formeel fiscaal-wettelijke bepaling als strijdig met het in het EVRM of het IVBPR vastgelegde gelijkheidsbeginsel. Wel overigens op grond van artikel 1 Eerste Protocol EVRM waarop ik later in hoofdstuk 4 van deze scriptie nog terugkom.

Wellicht is op deze bestendige jurisprudentie van de Hoge Raad van invloed geweest dat het Mensenrechtencomite in 2005 heeft beslist dat verschillen in behandeling die zijn gebaseerd op louter fiscaaltechnische criteria buiten het bereik van de regeling van artikel 26 IVBPR moeten worden geplaatst.⁹⁸ Niessen⁹⁹ lijkt uit deze uitspraak de conclusie te trekken dat het Comite buiten schending

⁹³ J.W. van den Berge en Th. Groeneveldt, "Uit Frankrijk liberté en geen égalité", in: D.A. Albrechtse & P. Kavelaars (red.), "Maatschappelijk heffen. De wetenschap" (Stevens-bundel), Deventer: Kluwer, 2006, p. 69.

⁹⁴ J.W. van den Berge en Th. Groeneveldt, "Uit Frankrijk liberté en geen égalité", in: D.A. Albrechtse & P. Kavelaars (red.), "Maatschappelijk heffen. De wetenschap" (Stevens-bundel), Deventer: Kluwer, 2006, p. 70.

⁹⁵ R.H. Happé, "Het gelijkheidsbeginsel: de rechtspraak van het EHRM biedt meer ruimte dan de Hoge Raad benut", in: L.J.A. Pieterse (red.) Draaicirkels van formeel belastingrecht (Niessen-bundel), Amersfoort: Sdu uitgevers, 2009 p. 183.

⁹⁶ HR 8 juli 2005, BNB 2005/310.

⁹⁷ J.W. van den Berge en Th. Groeneveldt, "Uit Frankrijk liberté en geen égalité", in: D.A. Albrechtse & P. Kavelaars (red.), "Maatschappelijk heffen. De wetenschap" (Stevens-bundel), Deventer: Kluwer, 2006, p. 70.

⁹⁸ J.W. van den Berge en Th. Groeneveldt, "Uit Frankrijk liberté en geen égalité", in: D.A. Albrechtse & P. Kavelaars (red.), "Maatschappelijk heffen. De wetenschap" (Stevens-bundel), Deventer: Kluwer, 2006, p. 71-72.

⁹⁹ R. E.C.M. Niessen, TFB 2009/01, onder 3.4 "Geneve".

van de typische discriminatiegronden zoals ras, familiale status e.d. alleen de confiscatoire belastingheffing onder het bereik van 26 IVBPR wil brengen.

De bestendige lijn in de jurisprudentie van EHRM en Hoge Raad wordt verschillend gewaardeerd. Happé en Niessen staan afwijzend tegenover deze jurisprudentie en beiden hopen op een aanstaande kentering. Van den Berg en Groeneveldt lijken een positievere houding tegen deze jurisprudentie in te nemen.

Niessen¹⁰⁰ stelt dat een belastingheffing die burgers in gelijke omstandigheden ongelijk behandelt niet meer is dan een ongemotiveerde ontneming van eigendom. Door belastingheffing kan zeer ernstig onrecht worden aangedaan dat voorts levensbedreigend kan zijn. Niessen haalt hierbij ook het Twaalfde Protocol EVRM aan dat eerst per 1 april 2005 voor Nederland in werking is getreden. Dit Protocol houdt een zelfstandig recht in op gelijke behandeling onafhankelijk van overige rechten uit het EVRM en het heeft hierdoor een volwaardige plaats gekregen te midden van de overige mensenrechten. Hij wijst op de mogelijkheid dat inwerkingtreding van dit protocol de toetsing van wetgeving aan het gelijkheidsbeginsel zal intensiveren.

Happé¹⁰¹ onderscheidt naar gelang de verschillende behandeling. Gaat het om een zakelijk en technisch karakter van de onderscheidingen in de belastingwetgeving dan acht hij een “*wide margin of appreciation*” op zijn plaats. Is een fundamenteel aspect in het spel, bijvoorbeeld het draagkrachtbeginsel, de toegang tot de rechter of de symmetrie van kosten en vergoedingen, dan meent Happé dat de beoordelingsruimte van de wetgever aangepast moet worden aan de hand van de gemaakte onderscheidingen en de daarmee verband houdende belangen. Happé wijst erop dat het de nationale rechter volgens jurisprudentie van het EHRM is toegestaan om discriminatie vast te stellen waar het EHRM dat niet zou doen.¹⁰² Happé benadrukt derhalve dat er voor de Nederlandse rechter lees: de Hoge Raad, geen noodzaak bestaat om de deze bestendige rechtspraak van het EHRM te blijven volgen.

Van den Berge en Groeneveldt¹⁰³ wijzen er naar aanleiding van het arbeidskosten-arrest van de Hoge Raad in 2005 erop dat het de wetgever gegund moeten worden de koers te verleggen: wat in het verleden als wijsheid gold mag best ter discussie gesteld worden en uiteindelijk worden verlaten zeker als het een technische kwestie betreft. Over het gelijkheidsbeginsel merken zij op dat na invoering van het rechterlijk toetsingsrecht van wetten aan de Grondwet het tij kan keren voor het gelijkheidsbeginsel.¹⁰⁴ Immers, het EVRM verbiedt volgens deze schrijvers niet dat de nationale rechter het keurs nauwer te snoeren.¹⁰⁵ Volgens deze schrijvers is geen égalité te verwachten uit Straatsburg en ‘s- Gravenhage, zolang het rechterlijk toetsingsrecht niet is ingevoerd. Hetgeen Wattel al in 1998 stelde “*Wat hebben de mensenrechten met mijn studeerkamer te maken?*” lijkt door de Hoge Raad en het EHRM onderschreven te worden.

¹⁰⁰ R.E.C.M. Niessen, “De rechter en het gelijkheidsbeginsel”, TFB 2009/01, onder 4.1 “*De banaliteit van fiscale verplichtingen*”.

¹⁰¹ R.H. Happé, “Het gelijkheidsbeginsel: de rechtspraak van het EHRM biedt meer ruimte dan de Hoge Raad benut”, in: L.J.A. Pieterse (red.), “Draaicirkels van formeel belastingrecht” (Niessen-bundel), Amersfoort: Sdu uitgevers, 2009, p. 184.

¹⁰² J.W. van den Berge, “Reageren op Straatsburg; toetsing van wetgeving aan het verdragsrechtelijke discriminatieverbod (artikel 14 EVRM)”, in: J.L.M. Gribnau (red.), “Principieel Belastingrecht.” Liber Amicorum Richard Happé, Oisterwijk: Wolf Legal Publishers, 2011, p. 18-19, die het onverenigbaar met artikel 94 van de Grondwet acht dat een Nederlandse rechter een formeel wettelijke bepaling buiten toepassing laat op grond van zijn eigen uitleg van een internationale verdragsbepaling, als die eigen uitleg ingaat tegen de uitleg die de daarvoor aangewezen internationale rechter aan die bepaling geeft.

¹⁰³ J.W. van den Berge en Th. Groeneveldt, “Uit Frankrijk liberté en geen égalité”, in: D.A. Albrechtse & P. Kavelaars (red.), “Maatschappelijk heffen. De wetenschap” (Stevens-bundel), Deventer: Kluwer, 2006, p. 72-73.

¹⁰⁴ J.W. van den Berge en Th. Groeneveldt, “Uit Frankrijk liberté en geen égalité”, in: D.A. Albrechtse & P. Kavelaars (red.), “Maatschappelijk heffen. De wetenschap” (Stevens-bundel), Deventer: Kluwer, 2006, p. 73; vergelijk hiervoor het Voorstel van wet van het lid Halsema (...), Kamerstukken, II, 2001/2002, 28 331, nr. 2 p.1-2 waarin o.a. wordt voorgesteld een tweede lid aan artikel 120 van de Grondwet toe te voegen dat ertoe strekt dat wetten geen toepassing vinden voor zover deze toepassing strijdt met de klassieke grondrechten en een enkel andere bepaling uit de Grondwet. Vergelijk ook J.W. Zwemmer, “De taak van de Hoge Raad in belastingzaken”, WFR 2002/211, onder 2. *De toetsing van fiscale wetgeving aan verdragen*; hij benadrukt dat de Hoge Raad slechts “vorm” heeft gegeven aan zijn rechtvormende taak in futiele zaken. Verder verwijs ik naar P.J. Wattel die in zijn noot onder HR 12 mei 1999, BNB 1999/271 invoering van een kniesoortbeginsel bepleit: “*het moet wel ergens om gaan*”.

¹⁰⁵ Anders: J.W. van den Berge, “Reageren op Straatsburg; toetsing van wetgeving aan het verdragsrechtelijke discriminatieverbod (artikel 14 EVRM)”, in: J.L.M. Gribnau (red.), “Principieel belastingrecht.” Liber Amicorum Richard Happé, Oisterwijk: Wolf Legal Publishers, 2011, p. 18-19 die meent dat de nationale rechter aan de uitleg van een voorschrift van het EVRM door het EHRM is gebonden.

3.4 Recente jurisprudentie

Vanaf 2002 heeft bij mijn weten de Hoge Raad geen schending meer aangenomen van het in het EVRM en IVBPR vastgelegde gelijkheidsbeginsel als wetgevingstoets. De Hoge Raad heeft zich in talrijke arresten over de aan de orde zijnde materie kunnen uitspreken en de Hoge Raad geeft telkenmale een (zeer) beperkte strekking aan het in deze verdragen vastgelegde gelijkheidsbeginsel.¹⁰⁶ Uit de arresten Hoge Raad volgt dat de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid heeft bij de beoordeling van de vraag of sprake is van gelijke gevallen en – zo ja – of een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat om die gevallen in verschillende zin te regelen. Het oordeel van de wetgever wordt geëerbiedigd, tenzij dat van redelijke grond is ontbloot. De Hoge Raad volgt de in de totstandkomingsgeschiedenis van de wet vermelde motivering van de beleidskeuzes. De hierin vermelde rechtvaardiging voor de verschillende behandeling wordt niet kritische door de Hoge Raad beoordeeld.¹⁰⁷ Verder aanvaardt de Hoge Raad als rechtvaardiging voor de ongelijke behandeling: doelmatigheid, eenvoud van de heffing, uitvoerbaarheid en de handhaafbaarheid van de belastingwet. Aan de wetgever wordt een ruime beoordelingsmarge gelaten. Voor het onderwerp van de scriptie stel ik verder nog vast dat in HR 2 maart 2007 LJN AU6477¹⁰⁸ de Raad expliciet overweegt dat verdragverplichtingen niet zulke verfijnde en uitgewerkte regelingen verlangen dat elke ongelijkheid of onevenredigheid wordt vermeden. Zulks volgt overigens ook uit HR 9 mei 2008, BNB 2008, 188.

3.5 Afsluitende opmerkingen

Uit het voorgaande volgt dat een beroep op het gelijkheidsbeginsel in fiscale aangelegenheden zoals vastgelegd in het EVRM en het IVBPR geen dan wel nagenoeg geen kans van slagen heeft. De Hoge Raad wenst aan het in de verdragen vastgelegde gelijkheidsbeginsel geen ruime strekking meer te geven. Van een activistische rechter die ter wille van de bescherming van de belangen van de belastingplichtige ruimhartig belastingwetgeving aan verdragen toetst, is niets te bespeuren.¹⁰⁹ De Hoge Raad past de belastingwet toe en komt niet aan rechtsvorming toe. De Hoge Raad laat aan de wetgever alle ruimte om door middel van wetgeving in formele zin haar beleidsdoelstellingen te realiseren. Zelfs wanneer belangrijke fiscale beginselen in het geding zijn, bijvoorbeeld het draagkrachtbeginsel, grijpt de Hoge Raad niet in. Overwegingen van doelmatigheid zijn voor de Hoge Raad preponderant, dus ook als belangrijke fiscale beginselen in het geding zijn. De opvatting van Niessen dat rechtvaardige lastenverdeling van hogere orde is dan doelmatigheid lijkt niet gedeeld te worden door de Hoge Raad.¹¹⁰ Deze constatering lijkt van belang voor de hierna te behandelen fiscale ficties en forfaits waaraan het volgende hoofdstuk gewijd is, omdat het koppel “eenvoud” en “doelmatigheid” het bestaansrecht is voor fiscale ficties en forfaits. Overigens meen ik dat de beslissingen van de Hoge Raad inzake de indeling in tariefgroepen in de Sw ook voor de fiscale fictie en het forfait veelzeggend is niet alleen omdat ook bij de indeling van tariefgroepen overwegingen van eenvoud en doelmatigheid voorliggen, maar ook omdat een dergelijke wetsconstructie (een zekere) grofheid van de belastingheffing veroorzaakt. De Hoge Raad oordeelt over de wettelijke indeling in

¹⁰⁶ vergelijk bijvoorbeeld HR 8 juli 2005, BNB 2005, 310 over de asymmetrische wettelijke behandeling van beroepskosten (geen aftrek) en (belastingvrije) vergoeding door werkgever; HR 10 augustus 2007, BNB 2008/88c geen aftrek van kosten rechtsbijstand van werknemer naar aanleiding van een arbeidsconflict met zijn werkgever; HR 2 maart 2007, BNB 2007/240 en BNB 2007/241 dat belastingschulden uit hoofde van Inv. 1990 en Awr op grond van artikel 5.3 lid 3 IB 2001 niet in mindering strekken op de rendementsgrondslag is geen verboden discriminatie: EVRM en IVBPR eisen niet zulk uitgewerkte regelingen dat elke ongelijkheid of onevenredigheid in elke denkbare situatie wordt vermeden; HR 19 oktober 2007, BNB 2008/17 en HR 15 oktober 2010, LJN BO0407 over de tarifiering in de Successiewet 1956: onder andere: nadere verfijning van wettelijke regeling niet vereist; HR 25 januari 2008, BNB 2008, 61 en HR 21 november 2008, BNB 2009/9 over de tbs-regeling: geen verboden discriminatie tussen de belastingplichtige die vermogen aan verbonden vennootschap ter beschikking stelt en belegger die vermogen aan een derde ter beschikking stelt met progressieve heffing uit hoofde van tbs-regeling en de degressieve heffing uit hoofde van box 3; HR 9 mei 2008, BNB 2008/188 verkrijging van aandeel op 24 december 2002 in rendementsgrondslag box 3 van 2002 maar met buiten beschouwing laten van de materiële belastingschuld geen strijd met gelijkheid; wetgever hoefde geen nadere verfijning op te nemen over waardeveranderingen van bezittingen en schulden in de loop van het jaar.

¹⁰⁷ Zie ook de annotaties van Happé onder BNB 2005/301 en BNB 2008/88c;

¹⁰⁸ Bij mijn weten ongepubliceerd gebleven.

¹⁰⁹ Anders: annotator G.J. Van Leijenhorst onder HR 22 oktober 2010, BNB 2010/335, die naar mijn oordeel ten onrechte stelt: “De opmars van de mensenrechtenverdragen in de fiscaliteit gaat door. Vroeg men zich aanvankelijk af of het slakken-en-zout-beginsel (...) aan die opmars in de weg zou staan, dan is daarvoor nu, zeker na dit arrest, geen aanleiding meer. (...)”. Deze uitspraak geldt voor het gelijkheidsbeginsel noch de bescherming van eigendom ex. artikel 1 Eerste Protocol EVRM. Slechts zeer sporadisch sneuvelt fiscale wetgeving op grond van het laatstgenoemde voorschrift en een kleine 10 jaren niet meer op grond van het gecodificeerde gelijkheidsbeginsel.

¹¹⁰ Hoofdstuk 1.3 van deze scriptie.

tariefgroepen tot tweemaal toe dat de wetgever de grenzen van zijn vrijheid niet heeft overschreden. Verder oordeelt de Hoge Raad dat verdragverplichtingen niet zulke verfijnde en uitgewerkte regelingen van de wetgever verlangen dat elke ongelijkheid of onevenredigheid wordt vermeden. In het volgende hoofdstuk zal blijken dat de toepassing van ficties en forfaits leidt tot grofmazige belastingheffing. De Hoge Raad lijkt zulks dus niet strijdig te achten met het in het EVRM en IVBPR vastgelegde gelijkheidsbeginsel. Hierna, in hoofdstuk 4, volgt een uitgebreide bespreking van fiscale ficties en forfaits. In dit hoofdstuk probeer ik de vraag te beantwoorden of de Hoge Raad ingeval van fiscale ficties en forfaits ruimhartiger aan het in verdragen vastgelegde gelijkheidsbeginsel toetst. Voordat ik dit kan doen, probeer ik vast te stellen wat fiscale ficties en forfaits zijn, wat hun doel is, en waarom het gelijkheidsbeginsel bij de toepassing van fiscale ficties en forfaits, zoals dit in de verdragen is vastgelegd, volgens de literatuur, een bijzondere rol heeft te vervullen.

Hoofdstuk 4 Fiscale ficties en forfaits

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk zal ik fiscale ficties en forfaits analyseren. Ik zal hierbij in het bijzonder putten uit de literatuur. Ik zal ook jurisprudentie van de Hoge Raad vermelden waar de toetsing van een fiscale fictie of forfait aan het in verdragen vastgelegde gelijkheidsbeginsel in het geding is waaronder een recent arrest van de Hoge Raad inzake de Fierensmarge.¹¹¹ In dit arrest is niet alleen een korte overweging gewijd aan het fiscale forfait, maar de Hoge Raad heeft ook een belangrijke beslissing gegeven over artikel 1 Eerste Protocol EVRM. Ik zal in dit hoofdstuk ook mijn eigen mening formuleren over fiscale ficties en forfaits mede in verhouding tot het in het EVRM en IVBPR vastgelegde gelijkheidsbeginsel.

4.2 Wat is een fiscale fictie of forfait?

Ravels¹¹² stelt dat met de fictie wordt beoogd het rangschikken van feiten, zaken of personen onder een juridische categorie, waartoe zij bepaaldelijk niet behoren, om daarmee te bereiken, dat de typisch voor bedoelde categorie geldende rechtsregels ook op die feiten, zaken of personen van toepassing worden. Voor een juridische fictie is nodig dat de juridische begrippen zelf worden verdraaid. De fictie is dus een middel tot een bepaald doel namelijk om de rechtsregels, die voor een zekere juridische categorie gelden, ook te doen gelden voor een geheel andere juridische categorie. Als ratio voor de fictie stelt Ravels vast: *de gewenste gelijkheid van rechtsgevolgen*. Vandaar dat onder bepaalde omstandigheden een schenking als een legaat wordt aangemerkt en een in het buitenland woonachtige diplomaat geacht wordt hier te lande te wonen.

Geppaart¹¹³ schrijft dat de wetgever gebruik kan maken van de techniek van de wettelijke fictie als een feitelijke grondslag niet zonder meer houvast biedt voor de toepassing van een wettelijke regel die leidt tot belastingheffing. Alsdan worden rechtsregels die gelden voor een bepaalde feitelijke grondslag bewust van toepassing verklaard op een andere feitelijke grondslag. Bij een forfait is sprake van een fictie voor een kwantitatieve maatstaf. Hij wijst er verder op dat het onzinnig is te stellen dat de wetgever met ficties in strijd met de waarheid handelt of dat de wetgever hierdoor liegt. Immers, bij het redigeren van een wet gaat het niet om het verkondigen van de waarheid, laat staan om te misleiden.

Freudenthal¹¹⁴ neemt Geppaart's omschrijving van het begrip forfait over: een fictie voor een kwantitatieve maatstaf. Hij beschouwt het forfait als een species van de genus fictie. Forfait is een fictie. Hij definieert een fiscale fictie als een wettelijke bepaling op grond waarvan de werkelijkheid verplicht geheel of ten dele terzijde wordt gesteld, en die een rechtstreeks gevolg heeft voor de hoogte van het voor de inkomstenbelasting in aanmerking te nemen inkomen.

Freudenthal onderscheidt in zijn inaugurele rede verschillende ficties. Ficties die betrekking hebben op het inkomen dat een belastingplichtige geacht wordt te genieten, noemt hij inkomensficties. Van een omstandigheidsfictie is sprake als voor fiscale doeleinden wordt aangenomen dat een zekere omstandigheid bestaat die er in werkelijkheid niet is of niet in die mate. Binnen de inkomensficties wordt onderscheiden tussen ficties waarbij feitelijk genoten inkomen in kwantitatieve zin worden vervangen door een wettelijke norm enerzijds, en ficties op basis waarvan feitelijk niet-genoten inkomen toch wordt geacht te zijn genoten anderzijds. Ook worden ficties gebruikt om anti-misbruik bepalingen te redigeren: de werkelijke situatie wordt dan niet in aanmerking genomen, maar de fictieve situatie in verband met anti-misbruik redenen.

¹¹¹ HR 22 oktober 2010, BNB 2010/335.

¹¹² W.G. Ravels, "Republiek der ficties", WFR 1963/661.

¹¹³ Ch. P.A. Geppaart, "Over een robuuste fictie", WFR 1999/493.

¹¹⁴ R.M. Freudenthal, "In de ban van de vervlakkingsprookje in drie delen" (oratie), Amersfoort: Sdu Fiscale & financiële uitgeverij, 2004 onder *Hoofdstuk 3 Van werkelijkheid naar fictie*.

In de vriendenbundel van Jaap Zwemmer stelt Albert¹¹⁵, na geconstateerd te hebben dat over het algemeen door fiscalisten negatief over ficties en forfaits wordt gedacht, dat de fictie wetgevingstechniek is en dat het geen zin heeft om een fictie als goed of slecht te beoordelen. Een fictie heeft een bepaald doel. *Waar het om gaat is het doel te beoordelen dat de wetgever met de fictie voor ogen staat*, aldus Albert.

Albert¹¹⁶ poogt ook een definitie vast te stellen van een fictie. Nadat hij vastgesteld heeft dat niet alleen de wetgever een fictie kan creëren, maar ook de rechter komt hij tot de volgende (belasting-) fictie: *“iets bewust in strijd met de werkelijkheid – daaronder begrepen de door de wetgever gecreëerde civielrechtelijke werkelijkheid – als feitelijke toestand aannemen.”* Hij komt tot deze definitie omdat volgens hem onder werkelijkheid ook valt de door de wetgever gecreëerde juridische werkelijkheid. Albert verwijst dan naar het rechtspersonenrecht dat een grote (juridische) fictie is, maar dat wel als werkelijkheid wordt beschouwd. Albert onderscheidt definitieficties en resultaatficties. Onder een definitiefictie verstaat Albert een fictie die onderdeel uitmaakt van een begripsomschrijving. Onder een begrip dat in het normale of juridische spraakgebruik een bepaalde betekenis heeft, wordt – voor de toepassing van een wettelijke bepaling – iets begrepen dat in het spraakgebruik een geheel andere betekenis heeft. Bijvoorbeeld ingeval van inkomen uit aanmerkelijk belang en artikel 4.16 lid 1, sub h IB 2001 waarin onder vervreemding emigratie wordt begrepen of artikel 4.4. IB 2001 waarin opties tot koop van een aandeel gelijkgesteld worden met aandelen. De fictie heeft ten doel een gelijke behandeling te bewerkstelligen van een begrip met een ander begrip. Een resultaatfictie beoogt ook een bepaald doel te bereiken dat verband houdt met het voorkomen van misbruik, met een doelmatige belastingheffing of met de verdeling van de bewijslast.

Niessen¹¹⁷ komt tot de volgende omschrijving van een forfaitaire regeling: een forfaitaire regeling houdt in dat voor soortgelijke, of althans dicht bij elkaar liggende, figuren, waar de vaststelling van de exacte bedragen bezwaren oplevert, vaste bedragen worden vastgesteld. Niessen benadrukt dat forfaitaire regelingen tot stand komen als middel van doelmatige wetgeving. Hierdoor kunnen elementen gestandaardiseerd worden omdat een overgrote aandacht voor details de aandacht al te zeer van de essentiële punten in de belastingheffing kan afleiden. Niessen komt in WFR 2002/105 tot een kwalificatie van de te onderscheiden ficties. Als schot voor de boeg stelt hij dat een heffing anders dan op grond van de werkelijkheid verzet kan oproepen. Bij nader inzien meent Niessen dat waarderingsforfaits aanvaardbaar lijken zolang de uitkomst hiervan maar niet al te sterk afwijkt van de realiteit. Met waarderingsforfaits bedoelt Niessen een wettelijke vaste waardering aan inkomsten of uitgaven die daadwerkelijk aan te wijzen zijn, maar variërend in reële omvang. Ficties die een heffingsgrondslag aanwijzen waar deze niet is zijn naar de mening van Niessen *in principe* onaanvaardbaar. Het gaat dan om ficties die bereiken dat iemand voor een bate wordt belast die niet daadwerkelijk aanwezig is. Slechts zwaarwegende argumenten kunnen zo’n wettelijk voorschrift rechtvaardigen.

4.3 Het doel van een fiscale fictie of forfait

Niessen¹¹⁸ stelt dat in verband met doelmatigheid van wetgeving de belastingwet niet te gecompliceerd mag zijn. En dat de wet zonder te grote kosten voor overheid en burger uitvoerbaar moet zijn. Grote perceptiekosten zijn in strijd met het primaire doel van de overheid namelijk het vergaren van middelen voor de schatkist. Hierdoor kan het dus dienstig zijn om niet al te veel detailregels in de wet op te nemen en om het rechtvaardigheidsstreven niet te zeer tot in kleinigheden door te drijven. Hij vervolgt dan met de opmerking dat *“Uit dien hoofde kunnen forfaits en andere ficties soms*

¹¹⁵ P.G.H. Albert, “Ficties in het belastingrecht”, in: R.P.C. Cornelisse en P.J. Wattel (red.) “Dat is verder geen probleem” (Vriendenbundel Jaap Zwemmer), Amersfoort: Sdu Fiscale & financiële uitgevers, 2006, p. 11.

¹¹⁶ P.G.H. Albert, “Fictie en werkelijkheid in het belastingrecht” (oratie), Sdu Fiscale & financiële uitgevers, 2006, onder: *Hoofdstuk 1 Ficties in de Nederlandse belastingwet*.

¹¹⁷ R.E.C.M. Niessen, Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, Deventer: Kluwer, 2010, p. 59 en p. 219 e.v.

¹¹⁸ R.E.C.M. Niessen, Inleiding tot het Nederlandse belastingrecht, Deventer: Kluwer, 2010, p. 58.

gerechtvaardigd zijn". Volgens Niessen mag een en ander ook weer niet tot een te ruwe heffing leiden, want, zo vat ik samen, dat gaat ten koste van de "*rechtvaardigheid*".¹¹⁹

Over het forfait stelt Geppaart¹²⁰ dat het de doelmatigheid dient en dat zonder de toepassing van het forfait de wetstoepassing ernstig zou worden bemoeilijkt.

Volgens Freudenthal¹²¹ kunnen als doelen worden vermeld (tevens voordelen voor de belastinguitvoerder):

- (i) *eenvoud en doelmatigheid*: immers de werkelijke inkomsten zijn niet relevant voor de vaststelling van het inkomen: de formele regels van de wet dienen slechts te worden gecontroleerd. Een fictie biedt voorts weinig ontsnappingsmogelijkheden voor de belastingplichtige. Ingeval de fictie tevens een forfait is "tendeert de controlerende taak van een belastingambtenaar" naar nihil. Als geen ficties door de wetgever zouden worden gebruikt, wordt de belastingheffing in meer of mindere mate bemoeilijkt;
- (ii) *voorspelbare belastingopbrengst*: ficties kunnen een koppeling bewerkstelligen van een op het eerste gezicht volatiele inkomenscomponent, aan een stabiele kernwaarde, waardoor op voorhand beter in te schatten is welke vermoedelijke belastingopbrengst resulteert. Als voorbeeld hiervan noemt Freudenthal de vermogensrendementsheffing;
- (iii) *minder procedures*: immers, de toepassing van de fictie zal relatief weinig discussie opleveren. Overigens wijst Freudenthal wel op de mogelijkheid dat als fictie en werkelijk te zeer uit een gaan lopen het gevaar bestaat dat belastingplichtigen zullen betogen dat de fictie strijdig is met het gelijkheidsbeginsel;
- (iv) *anti-misbruikoogmerk*: fiscaal ongewenst gedrag kan door het gebruik van ficties op bijzonder efficiënte en eenvoudige wijze worden tegengegaan. Freudenthal noemt in dit verband de bepalingen van artikel 3.91 en 3.92 IB 2001 en 12a Wet LB. Ook kan met het gebruik van een fictie de bewijslast van de belastingdienst naar de belastingplichtige worden verlegd.

Niessen¹²² stelt verder dat de forfaitaire regeling mikt op een redelijk gemiddelde waarbij met individuele afwijkingen geen rekening wordt gehouden: een botsing van rechtvaardigheid met doelmatigheid is latent aanwezig. Hij legt vervolgens een verband tussen de stand van belastingtechniek en het gebruik van forfaitaire regelingen. Een hoogontwikkelde belastingtechniek zou eigenlijk zonder forfaitaire regelingen moeten kunnen – zo begrijp ik hem – terwijl een primitieve techniek niet zonder kan. Toch blijkt dat ook een hoogontwikkelde belastingtechniek vaak gebruik maakt van fiscale forfaits. Niessen haalt de box 3 heffing aan als voorbeeld dat bij een hoogontwikkelde belastingtechniek de vaststelling van reële vermogensinkomsten volgens de wetgever onhaalbaar is en hierdoor zijn toevlucht neemt tot een heffingstechniek uit 1892.

4.4 De nadelen van fiscale ficties en forfaits

Freudenthal¹²³ behandelt uitgebreid de volgende nadelen van het gebruik van ficties:

- (i) *aantasting van het maatschappelijk draagvlak*: de acceptatie brokkelt van een belasting af naarmate die belasting de werkelijkheid negeert en ficties daarvoor in de plaats stelt. Zulks geldt zeker voor belastingen met een op het individu gerichte structuur en grondslag en die dus als persoonlijk worden ervaren zoals de inkomstenbelasting. Gebruik van ficties kan het stamvermogen van de

¹¹⁹ wat hieronder in algemene zin verstaan dient te worden, legt hij niet uit; wat rechtvaardig is en wat niet is naar mijn mening in zijn algemeenheid moeilijk te duiden.

¹²⁰ Ch.P.A. Geppaart, "Over een robuuste fictie", WFR1999/493.

¹²¹ R.M. Freudenthal, "In de ban van de vervlakkingsprookje in drie delen", (oratie), Amersfoort: Sdu Fiscale & financiële uitgeverij, 2004, onder: "3.3 Voordelen van het gebruik van ficties".

¹²² R.E.C.M. Niessen, Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, Deventer: Kluwer, 2010, p. 59.

¹²³ R.M. Freudenthal, "In de ban van de vervlakkingsprookje in drie delen", (oratie), Amersfoort: Sdu Fiscale & financiële uitgeverij, 2004, onder: "3.4 Nadele van het gebruik van ficties".

- belastingplichtige aantasten en daarmee zou ook het recht op private eigendom van artikel 1 Eerste Protocol EVRM schenden. Verdere gevolgen kunnen zijn: vergroting van de kans op ontwijkgedrag of belastingfraude. Immers, als de wet als oneerlijk wordt ervaren wordt die oneerlijkheid als rechtvaardigingsgrond gebruikt voor het niet naleven ervan. Ficties zullen aanleiding geven tot belastingontwijking dan wel fraude. Freudenthal wijst ook op het fenomeen van gewenning: eerst werden wettelijke ficties alleen aanvaardbaar geoordeeld ingeval van ernstig misbruik terwijl nu niemand er meer van opkijkt. Freudenthal verzet zich ertegen dat ficties hierdoor maatschappelijk geaccepteerd raken. Gewenning is geen rechtvaardiging;
- (ii) *zwakkere relatie met (fiscale) rechtsbeginselen*: Freudenthal acht het draagkrachtbeginsel het belangrijkste beginsel dat aan de inkomstenbelasting ten grondslag ligt dan wel behoort te liggen, hoewel hij de tekortkomingen van dit beginsel onderkent. Immers, de vertaling van dit beginsel naar een deugdelijk fiscaal inkomensbegrip is problematisch. Hij meent dat geen alternatief voorhanden is en dat de overheid nu eenmaal geld nodig heeft en dat de heffing zo eenvoudig mogelijk dient te geschieden onvoldoende rechtvaardiging voor een inkomstenbelasting is. Freudenthal meent dan ook dat fiscaal wettelijke ficties aan het draagkrachtbeginsel getoetst dienen te worden. Freudenthal vreest dat bij gebruik van een fictie het werkelijke inkomen (te) sterk afwijkt van het fiscaal in aanmerking te nemen inkomen. Ficties behoren geen alternatief te zijn voor vermogenswinstbelasting en doelmatigheidsoverwegingen kunnen niet zomaar dienen voor het gebruik van wettelijke ficties. Slechts als laatste redmiddel mag volgens Freudenthal de wettelijke fictie door de wetgever worden gebruikt omdat de wettelijke inkomensfictie de realiteit en het draagkrachtbeginsel te veel geweld aandoet. Hij acht de vermogensrendementsheffing op deze gronden “een onacceptabele verlegenheidsoplossing”. Freudenthal stelt verder dat ficties die te ver van de werkelijkheid afstaan strijdig zijn met het gelijkheidsbeginsel. Hij wijst dan bijvoorbeeld op de terbeschikkingstellingregeling van 3.91 IB 2001 bij welke regeling het in het geheel niet gaat om het inkomen maar om vermogensetikettering;
- (iii) *schending van eisen van een behoorlijke belastingwetgeving*: doorzichtigheid consistentie en eerlijkheid zijn enkele beginselen waaraan de belastingwet dient te voldoen. Het gebruik van ficties en de toepassing van de beginselen in de belastingwet is volgens Freudenthal problematisch. Immers, de achtergrond en de wijze waarop de fictie tot stand is gekomen wordt niet meer gezien door de belastingplichtigen. De fictie verwordt tot een oncontroleerbaar en onbeïnvloedbaar feit. Met inconsistentie van de belastingwetgeving bedoelt Freudenthal dat het inkomen deels op grond van ficties wordt vastgesteld en deels op het werkelijke inkomen. Het door elkaar gebruiken van “beide soorten” acht hij niet consistent. Met eerlijkheid bedoelt Freudenthal gelijkheid. Dezelfde inkomensfictie hanteren bij iemand met een hoog en bij iemand met een laag inkomen is niet eerlijk in de zin van een gelijke behandeling bij de belastingheffing. Immers, ongelijke gevallen worden gelijk behandeld dan wel niet naar de mate van hun ongelijkheid;
- (iv) *toename grove karakter van de wet*: door het gebruik van ficties wordt de detaillering van de wetgeving beperkt. Immers, een fictie beperkt de beïnvloeding van feitelijke omstandigheden op het fiscale inkomen die specifiek zijn voor een bepaalde belastingplichtige. Eigenlijk dient een fictie alleen gebruikt te worden als het inkomen niet op een reguliere wijze kan worden vast gesteld, althans als het te bezwaarlijk is om dit inkomen op een reguliere wijze vast te stellen;
- (v) *teruggang in de tijd*: Freudenthal bedoelt hiermee eigenlijk dat bij de huidige stand van de heffingstechniek het niet past een heffingstechniek te introduceren van twee eeuwen geleden zonder nader te onderzoeken of vast te stellen of deze gedateerde heffingstechniek naar de huidige maatstaven noodzakelijk is en zonder de tekortkomingen van die oude wetten te evalueren. Hij wijst op Vermogensbelasting

- 1892 en de Wet op de inkomstenbelasting 1914 in verhouding tot de vermogensrendementsheffing van de Wet IB 2001;¹²⁴
- (v) *internationale spanning*: hiermee wijst Freudenthal op het probleem hoe op grond van een wettelijke fictie vastgesteld inkomen naar verdragsmaatstaven gekwalificeerd dient te worden. Zulks geldt ook voor de bij fictie vastgestelde afzonderlijke inkomenscategorieën;
 - (vi) *spanning met ontwikkeling van fiscale waarheidsvinding in de rechtspraak*: de rechter pleegt het wezen in plaats van de schijn voorop te stellen: het gaat de rechter om de “werkelijke” feiten als het gaat om de belastingheffing. Freudenthal acht het merkwaardig dat wetgeving een omgekeerde ontwikkeling doormaakt waarbij de werkelijkheid juist vervangen wordt door de schijn;
 - (vii) *versterkend effect in de tijd*: de uitgangspunten van de door ficties vervangen reële inkomenscomponenten worden nimmer geëvalueerd. Ficties worden niet herzien of heroverwogen. Ficties en werkelijkheid kunnen dus steeds verder uit elkaar gaan lopen, zodat heffing niet meer op de werkelijkheid is gebaseerd. Freudenthal wijst op het eigenwoningforfait en wederom artikel 12a Wet LB;
 - (viii) *strijdigheid met gelijkheidsbeginsel*: Freudenthal wijst op het betoog van Happé (zie hierna onder hoofdstuk 4.5 van deze scriptie) en
 - (ix) *onzuivere wetteksten*: ficties kunnen leiden tot onzuivere en onduidelijke wetteksten. Hij noemt artikel 3.91 lid 1 onderdeel c IB 2001 als mislukte fictie dat met resultaat uit overige werkzaamheden gelijkstelt (“wordt mede verstaan”) een reeks handelingen die – mits op correcte wijze uitgelegd – ook zonder gelijkstelling onder die bron van inkomsten zouden vallen. Op dit nadeel wijst ook Ravels.¹²⁵

Afsluitend stelt Freudenthal dat de nadelen van ficties groter zijn dan de voordelen. Voorts stelt hij dat zij bij uitstek de belangen dienen van de belastingdienst en niet die van de belastingplichtige waarbij hij verwijst naar Rijkers.¹²⁶ Hij meent voorts dat ter wille van de doelmatigheid in de IB 2001 te vaak van ficties gebruik is gemaakt en wel zodanig dat de grenzen van rechtvaardigheid zijn overschreden. Freudenthal meent dat het gebruik teruggedrongen dient te worden en dat dit gebruik ten principale heroverwogen dient te worden. “*Het sprookje dat ficties een goed middel vormen om de inkomenshoogte van belastingplichtigen op eenvoudige wijze te bepalen, zonder in ernstig conflict te komen met elementaire beginselen van behoorlijke belastingwetgeving, is voorbij. Niets gaat boven de werkelijkheid, althans in fiscaal opzicht.*”

Ook Albregtse¹²⁷ wijst op nadelen van het gebruik van ficties en forfaits. De spanning tussen fictie en werkelijkheid tast de gewenste (belasting-)drukverdeling aan en zal reactie(s) uitlokken zoals een verslechtering van de belastingmoraal, vermijdingsacties en een vergroting van het zwartgeldcircuit en dat op deze grond een heroverweging van het gebruik van ficties en forfaits op zijn plaats kan zijn.

Tot slot meent Albert¹²⁸ dat het klagen over ficties onzinnig is omdat in het gehele belastingrecht geen onderscheid wordt gemaakt tussen fictie en werkelijkheid of als erkend wordt dat vrijwel het gehele belastingrecht op fictie gebaseerd is.

4.5 Fiscale ficties en forfaits en het gelijkheidsbeginsel

¹²⁴ Vergelijk ook E. Aardema, “Inkomstenbelasting – een terugblik”, MBB 2006/05, onder “4 Forfaitair inkomen”, die ook de terugval ziet op de in principe primitievere forfaitaire inkomensvaststellingen; hij wijdt verder het vaststellen van inkomen door middel van een forfait aan uitvoeringstechnisch pragmatisme dan wel een gebrek aan voldoende controlemogelijkheden; hij constateert ook een spanning met het draagkrachtbeginsel en de starheid van een forfait: een forfait wordt veelal niet aangepast aan de economische realiteit; zie verder hiervoor ook R.E.C.M. Niessen, Inleiding tot het Nederlandse belastingrecht, Deventer: Kluwer, 2010, p. 220.

¹²⁵ W.G. Ravels, “Republiek der ficties”, WFR 1963/661.

¹²⁶ P.G.H. Albert, “Fictie en werkelijkheid in het belastingrecht”, (oratie), Amersfoort: Sdu Fiscale & financiële uitgevers, 2006, onder: “1.9 Ficties ten voordele van de belastingplichtige” noemt hij een aantal ficties die voordelig zijn voor de belastingplichtige; ik noem zelf nog de fictieve eigen woning van artikel 3.111 IB 2001.

¹²⁷ D.A. Albregtse, “Fictie en werkelijkheid in de inkomstenbelasting”, WFR 1985/1487.

¹²⁸ P.G.H. Albert, “Fictie en werkelijkheid in het belastingrecht” (oratie), Amersfoort: Sdu Fiscale & financiële uitgevers, 2006, onder: “1.15 Conclusies”.

Happé¹²⁹ behandelt dit onderwerp uitgebreid. In dit verband stelt hij dat aan wetgeven het maken van onderscheid inherent is. Wettelijke onderscheidingen brengen ongelijke behandeling met zich. Dat doet de wetgever om grotere materiële gelijkheid in de samenleving te creëren. Dit is de al eerder genoemde “paradox van de rechtsgelijkheid”. Of de wetgever de beoordelingsvrijheid bij het maken van onderscheid overschrijdt, wordt beoordeeld door de rechter die daarbij niet alleen de gronden in beschouwing neemt die ten tijde van de parlementaire behandeling door de wetgever zelf zijn genoemd, maar ook andere gronden die een rechtvaardiging voor het onderscheid kunnen zijn. Het gaat dus volgens Happé niet alleen om wat de historische wetgever als rechtvaardiging heeft aangevoerd, maar ook wat de *hypothetische* wetgever zou kunnen aanvoeren. Als een gemaakt onderscheid een fundamenteel recht raakt is de beoordelingsruimte kleiner en vraagt strenger toezicht dan een zakelijk, technisch onderscheid.

Deze inleiding is nodig om de mening van Happé bij wettelijke ficties en forfaits uiteen te kunnen zetten. Hij stelt dus dat bij zakelijke onderscheidingen, zoals autokosten- en arbeidskostenforfaits of bij de fictie van het recht van overgang (Sw), de rechter bij de beoordeling van die wettelijke regelingen een grotere terughoudendheid in acht dient te nemen. Maar, zo vervolgt Happé, de beoordelingsvrijheid van de wetgever bij forfaits en ficties is weer relatief kleiner dan bij “gewone” zakelijke onderscheidingen waardoor het toezicht van de rechter een strikter karakter heeft. De reden waarom de wetgever ingeval van een wettelijke fictie of forfait een kleinere beoordelingsvrijheid heeft, is “*dat aan forfaits en ficties eigen is dat zij een inherente spanning met het gelijkheidsbeginsel hebben*”. Ter motivering hiervan voert Happé aan dat het bij forfaitaire regelingen gaat om de vaststelling van vaste bedragen voor soortgelijke of althans bij elkaar behorende situaties indien het bepalen van de werkelijke bedragen overwegend uitvoeringstechnische bezwaren oplevert. Dicht bij elkaar liggende gevallen worden niet behandeld naar de mate van ongelijkheid. Zij worden met verwaarlozing van de onderlinge verschillen en dus in strijd met de werkelijkheid als identieke gevallen gezien. De rechtvaardiging hiervoor is gelegen in het beginsel van eenvoud en doelmatigheid. Forfaitaire regelingen mikken op een redelijk gemiddelde, waarbij met individuele afwijkingen geen rekening wordt gehouden. Ter wille van eenvoud en doelmatigheid wordt afbreuk gedaan aan de gelijke behandeling.¹³⁰ Volgens Happé creëert een fictie een vergelijkbare spanning met het gelijkheidsbeginsel. Immers, de wetgever neemt bij een fictie iets bewust in strijd met de werkelijkheid als feitelijke toestand aan. Situaties die niet onder een wettelijke bepaling, de hoofdregel, gevat kunnen worden, maar daar naar doel en strekking volgens de opvatting van de wetgever wel onder behoren te vallen, worden bij expliciete, aanvullende wettelijke bepaling, de fictiebepaling, daarmee gelijkgesteld. Ondanks verschillen in feitelijk karakter en civielrechtelijke kwalificatie worden deze situaties daarmee toch op een lijn gesteld. Happé verwijst bijvoorbeeld naar de Successiewet 1956: een aantal wettelijke assimilaties aan het fenomeen “*krachtens erfrecht verkrijgen*”. Voor verschillende situaties treden dezelfde rechtgevolgen in. Happé vervolgt dat in verband met de gesignaleerde spanning een fictiebepaling niet verder mag reiken dan strikt noodzakelijk is in het licht van het oneigenlijke gebruik dat zij wenst tegen te gaan. Er dient een objectieve en redelijke rechtvaardiging te zijn voor het onderscheid dat de fictiebepaling aanbrengt ten opzichte van andere verwante situaties die buiten het bereik van de fictiebepaling blijven. Immers, de gelijke behandeling die door de fictiebepaling wordt bewerkstelligd met de door de hoofdregel bestreken “normale” gevallen, staat tegenover de tegelijkertijd gecreëerde ongelijke behandeling met die andere verwante situaties. Happé bespreekt een aantal arresten van de Hoge Raad waarin hij oordeelt dat er geen rechtvaardiging kan worden gevonden voor de verschillende behandeling. Het gaat dan om gevallen waarin de wetgever een tweede doelstelling van de wettelijke regeling stapelt op de oorspronkelijke doelstelling van de wettelijke regeling of om gevallen waarin de oorspronkelijke doelstelling door de wetgever wordt vervangen door een andere. Rechtvaardigingen voor het in de wettelijke regeling gemaakte onderscheid passen niet bij de nieuwe doelstelling of de fictie bevat – beoordeeld vanuit die nieuwe doelstelling – een discriminatoir element. Uiteindelijk gaat het dan volgens Happé om fouten in wetgevingstechniek.

¹²⁹ R.H. Happé, “Fiscale discriminatie en de kunst van het wetgeven”, WFR 2002/553.

¹³⁰ Doordat de verschillende gevallen feitelijk als gelijke gevallen worden behandeld en dus niet ongelijk of niet naar de mate van hun ongelijkheid. De belastingwetgever had mitsdien (verdere) onderscheidingen dienen aan te brengen hetgeen de wetgever ten onrechte heeft nagelaten.

4.6 Recente jurisprudentie fiscale ficties en forfaits

De Hoge Raad gunt de wetgever ook een ruime beoordelingsvrijheid als hij wordt geroepen om een fiscale fictie of forfait aan het in het EVRM en IVBPR vastgelegde gelijkheidsbeginsel te toetsen. De schaarse jurisprudentie¹³¹ die ik over fiscale ficties en forfaits heb gevonden biedt geen aanknopingspunt dat de Hoge Raad een fiscale fictie of forfait in verband met de inherente spanning met het in het EVRM en IVBPR vastgelegde gelijkheidsbeginsel kritischer beoordeeld. Dit kan verband houden met de beoordeling van de Hoge Raad van een fiscale fictie en forfait. In HR 22 oktober 2010, BNB 2010/335 en HR 3 december 2010 V-N 2010/64.28 had de Hoge Raad de Fierensmarge van artikel 26a van de Wet WOZ te beoordelen. De Hoge Raad oordeelde dat de Fierensmarge buiten toepassing gelaten dient te worden, omdat deze bepaling strijdig is met artikel 1 Eerste Protocol EVRM. Immers, artikel 26a Wet WOZ brengt mee dat een onrechtmatige beschikking van de heffingsambtenaar niet met succes bij de rechter kan worden aangevochten: de rechter moet namelijk op grond van deze bepaling de onjuiste waardevaststelling handhaven. In rechtsoverweging 3.4.5 van het arrest zet de Hoge Raad de Fierensmarge af tegen een forfaitaire waardebepaling of een indeling van zaken in waardeklassen. In tegenstelling tot de Fierensmarge is bij een forfaitaire waardebepaling of een indeling in waardeklassen een onjuist oordeel van de heffingsambtenaar/ inspecteur (veelal) niet van invloed op het bedrag van de verschuldigde belasting, zodat de rechtmatigheid van de heffing (veelal) niet op het spel staat. De Hoge Raad toetste de Fierensmarge slechts aan artikel 1 Eerste Protocol EVRM en niet aan het in het EVRM en IVBPR vastgelegde gelijkheidsbeginsel, hoewel belanghebbende de toepassing van het in de verdragen vastgelegde gelijkheidsbeginsel nadrukkelijk aan de Hoge Raad had voorgelegd. De Hoge Raad doet echter de zaak slechts af op grond van artikel 1 Eerste Protocol EVRM: het ongestoorde genot van het eigendomsrecht.

4.7 Afsluitende opmerkingen

Naar mijn mening is een wettelijke fictie een wettelijke bepaling die bewerkstelligt dat een rechtsregel die van toepassing is op een bepaald feitencomplex ook van toepassing is/wordt op een ander feitencomplex. Een forfait is een fictie maar dan voor een kwantitatieve maatstaf. Allereerst en de belangrijkste conclusie is dat de wetgever zich van ficties en forfaits bedient omdat dit gebruik bijdraagt aan de doelmatigheid en de eenvoud van belastingheffing. Verder voorkomt het gebruik van ficties en forfaits fiscaal ongewenst gedrag en wel op eenvoudige en efficiënte wijze. Als de wetgever niet in staat is om een toereikende heffingsmaatstaf te bedenken, gebruikt de wetgever ficties en forfaits. De reden voor het gebruik van ficties en forfaits geeft Geppaart¹³² treffend weer: namelijk als een feitelijke grondslag onvoldoende houvast biedt voor de toepassing van een wettelijke regel die dient te leiden tot belastingheffing.

De meeste schrijvers achten het (veelvuldige) gebruik door de wetgever van fiscale ficties en forfaits onwenselijk. Sommige schrijvers menen dat ficties en forfaits geen dan wel onvoldoende verband houden met *de werkelijkheid* en dat op deze grond het gebruik van een fictie achterwege behoort te blijven, althans niet de voorkeur verdient: *“Niets gaat boven de werkelijkheid, althans in fiscaal opzicht!”* stelt Freudenthal in zijn uitgebreide artikel.

Ik vraag me af of deze kritiek nauwkeurig is. Fiscale ficties en forfaits maken namelijk deel uit van de werkelijkheid. Weliswaar van de juridisch fiscale werkelijkheid, maar een juridische werkelijkheid maakt deel uit van de werkelijkheid, van ons bestaan en is realiteit. Er is dus naar mijn mening geen tegenstelling aan te wijzen tussen de werkelijkheid en fiscale ficties en forfaits. Met de “waarheid” hebben ficties en forfaits niets van doen. Met Albert ben ik van mening dat fiscale ficties en forfaits

¹³¹ HR 28 mei 2004, BNB 2004/233 op grond van overwegingen van eenvoud en doelmatigheid hoeft wetgever voor de toepassing van artikel 16 Wet WOZ geen onderscheid te maken tussen gesplitste gebouwen en ongesplitste gebouwen hoewel gesplitste gebouwen veel meer waard zijn; HR 29 juni 2007, BNB 2007/263 opnemen van een wettelijk waardeplafond van het eigenwoningforfait levert geen strijd op met artikel 14 juncto 1 Eerste Protocol EVRM en 26 IVBPR: een simpele methodiek waarbij bruto huurwaarde grondgedachte is geweest valt binnen ruime beoordelingsvrijheid van wetgever.

¹³² Hoofdstuk 4.2 van de scriptie.

niets meer of minder zijn dat een constructie van de wetgever.¹³³ Het is slechts wetgevingstechniek. Een techniek die de wetgever in fiscalibus vaak gebruikt, omdat de wetgever kennelijk niet in staat is of niet bereid is om gedetailleerdere wetgeving tot stand te brengen waarmee dezelfde beleidsdoel(en) van de wetgever en dus de politiek kan/ kunnen worden bereikt. *De kern is dus om de doelstelling van de wettelijke bepaling te achterhalen: wat beoogt de wetgever met de bepaling? En wordt zulks bereikt met deze bepaling? Het doel dat met de fiscale fictie en het forfait wordt beoogd, dient mitsdien vastgesteld en beoordeeld te worden.*

Het doel kan blijken uit de toelichting op de wettelijke bepaling. In dit doel kan de beoordelaar zich vinden of niet. Of de beoordelaar kan menen dat de tekst van de wettelijke bepaling, gelet op het beoogde doel van de wetgever, de toets der kritiek niet kan doorstaan. Maar onderkend moet worden dat het realiseren van beleid door het tot stand brengen van wetgeving tot het domein van de wetgever behoort. Doel en strekking van de wettelijke regeling worden bepaald door de wetgever. Deze kwestie zal ik overigens verder in hoofdstuk 5 bespreken. De talrijke bezwaren tegen fiscale ficties en forfaits richten zich overigens tot de wetgever, die verantwoordelijkheid draagt voor de wet en de doelstellingen die hiermee worden beoogd, en niet zo zeer tegen de rechter die in voorkomende gevallen de fiscale ficties en forfaits zou moeten beoordelen.

Ik onderschrijf Happé's stelling dat ficties en forfaits een inherente spanning hebben met het in het EVRM en IVBPR vastgelegde gelijkheidsbeginsel. Immers, verschillende gevallen vallen onder dezelfde rechtsregel en krijgen een gelijke behandeling. Verschillende gevallen worden niet naar de mate van het verschil door de wetgever behandeld. Het gelijkheidsbeginsel brengt mee dat de wetgever nadere onderscheidingen in de wet behoort op te nemen maar in plaats daarvan bedient de wetgever zich van een fictie. Verschillende gevallen worden dan gelijk behandeld. De vraag is of de rechter deze nadere onderscheidingen dient aan te brengen in verband met zijn rechtsbeschermende taak ter verlening van rechtsherstel aan de belastingplichtige. In hoofdstuk 5 kom ik hierop terug.

De stelling van Happé dat de beoordelingsvrijheid van de wetgever ingeval van ficties en forfaits kleiner is dan bij andere zakelijke onderscheidingen, na analyse van pre-Della Ciaja jurisprudentie, vindt geen steun in de recente jurisprudentie van de Hoge Raad die ik hiervoor in hoofdstuk 4.6 kort heb besproken. Eenvoud en doelmatigheid wegen voor de Hoge Raad zwaar(-der). Uit recente jurisprudentie van de Hoge Raad kan worden afgeleid dat doelmatigheid van wettelijke ficties en forfaits door de Hoge Raad wordt gerespecteerd.

Het Fierensmarge-arrest¹³⁴ lijkt ook hierop te wijzen nu in dit arrest nadrukkelijk is overwogen dat anders dan bij de Fierensmarge bij een forfaitaire waardebepaling veelal de rechtmatigheid van de heffing van de belasting niet op het spel staat. Hieruit volgt naar mijn mening dat de Hoge Raad van oordeel is dat in zijn algemeenheid een wettelijk forfait niet strijdig is met het in de verdragen vastgelegde gelijkheidsbeginsel. Anders zou van een rechtmatige heffing geen sprake kunnen zijn. De Hoge Raad toetst niet aan het in het EVRM en IVBPR vastgelegde gelijkheidsbeginsel - hoewel dit beginsel wel door belanghebbende was aangevoerd - maar aan de bepaling van artikel 1 Eerste Protocol EVRM. De Hoge Raad past slechts dit voorschrift toe. Uit deze keuze van de Hoge Raad kan wellicht worden afgeleid dat de Hoge Raad het gecodificeerde gelijkheidsbeginsel van ondergeschikte betekenis acht.

De kwestie die beoordeeld dient te worden is of de doelmatigheid, de eenvoud en de controleerbaarheid van de belastingheffing zozeer afbreuk doet aan een rechtvaardige lastenverdeling dat de fiscale fictie en forfait buiten toepassing dient te worden gelaten. Ik verwijs naar hoofdstuk 1.3 en 2.6 van de scriptie waarin ik heb betoogd dat gelijke behandeling van belastingplichtigen bijdraagt aan een rechtvaardige lastenverdeling. Deze beoordeling zal hierna volgen. Twee fiscale beginselen strijden om voorrang. Welk beginsel dient naar mijn mening zwaarder te wegen bij de toetsing van

¹³³ Ik wijs op hoofdstuk 4.2 van de scriptie. Vergelijk ook Ch.P.A. Gepaart, die de term "hulpconstructie" van de wetgever gebruikt in WFR 2004/1625, Boekbespreking van " In de ban van de vervlakking; een inkomstenbelastingspreekje in drie delen (oratie) van R.M. Freudenthal.

¹³⁴ Hoofdstuk 4.6 van deze scriptie.

fiscale ficties en forfaits aan het in het EVRM en IVBPR vastgelegde gelijkheidsbeginsel: de doelmatigheid of de rechtvaardige belastingheffing? In hoofdstuk 5 van deze scriptie formuleer ik mijn mening hierover.

Ik maak een laatste afsluitende opmerking. Indien de rechter oordeelt dat een fictie of forfait strijdig is met het in verdragen vastgelegde gelijkheidsbeginsel betekent zulks veelal dat de wettelijke fictie of het forfait op grond van artikel 94 van de Grondwet buiten toepassing moet blijven. Het buiten toepassing laten van de fictie of het forfait kan verstrekken financiële gevolgen hebben zeker als een fictie waarbij een heffingsgrondslag wordt aangewezen onverbindend wordt geacht. Meestal bereikt een belastingplichtige niet veel met het betoog dat een wettelijke fiscale bepaling, niet zijnde een fictie of forfait, jegens hem discriminatoir is. Indien een belastingplichtige erfgenaam met succes zou betogen dat de nieuwe verruimde bedrijfsopvolgingsfaciliteiten van de Successiewet een ongerechtvaardigde ongelijke behandeling jegens hem betekent omdat hierdoor een (onrechtmatig) privilege aan anderen wordt vergund¹³⁵, biedt buiten toepassing laten van deze bedrijfsfaciliteiten voor de erfgenaam geen soelaas. Zijn heffing blijft buiten schot. De buiten toepassing te laten wetgeving is immers niet op hem van toepassing. Op deze grond heeft de belastingplichtige erfgenaam geen enkel belang bij het buiten toepassing laten van de verruimde bedrijfsopvolgingsfaciliteiten van de Successiewet. Bij een fiscale fictie of forfait ligt dit in zijn algemeen anders en is de buiten toepassing te laten wetgeving wel op hem van toepassing en heeft de belastingplichtige een rechtens te respecteren belang bij buiten toepassing laten van de fiscale fictie of forfait. Dit heeft tot gevolg dat bij een succesvol beroep op het in het EVRM en IVBPR vastgelegde gelijkheidsbeginsel de fictie of het forfait niet toegepast wordt en ingeval van een fictie die een heffingsgrondslag creëert, heffingsbevoegdheid wegvalt. Zulks kan verstrekken (financiële) gevolgen hebben voor de heffende overheid. Mijn inschatting is dat de rechter ter verzachting van deze gevolgen zelf regels zal willen stellen: het buiten toepassing laten van de fiscale fictie of het forfait creëert naar mijn oordeel verdere rechtsvorming: rechterlijke regels ter verzachting van het buiten toepassing laten. Rechtsvorming door de rechter niet ter bescherming van de belastingplichtige en dus om rechtsherstel te verlenen, maar ter wille van de heffende overheid om de gevolgen van het buiten toepassing laten van de fictie of het forfait te verzachten. Ik zal dit eventuele gevolg in hoofdstuk 5 waarderen.¹³⁶

¹³⁵ Het voorbeeld is ontleend aan I.J.F.A. van Vijfeijken, "De bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in het licht van het gelijkheidsbeginsel", in: J.L.M. Gribnau (red.), "Princiepelijk Belastingrecht", Liber Amicorum Richard Happé, Oisterwijk: Wolf Legal Publishers, 2011, p. 235 e.v.

¹³⁶ Vergelijk hiervoor ook A.O. Lubbers, "De belastingrechter als wetgever –plaatsvervanger: hoe kan hij zijn beslissing motiveren?" in J.L.M. Gribnau (red.), "Princiepelijk Belastingrecht", Liber Amicorum Richard Happé, Oisterwijk: Wolf Legal Publishers, 2011, p. 121 die onderscheidt en stelt dat soms buiten toepassing verklaring niet mogelijk is en de rechter zelf zal moeten voorzien in het rechtstekort. Echter, soms kan rechtsherstel worden geboden door eenvoudigweg het fiscale voorschrift buiten toepassing te verklaren. Hij verwijst dan naar het Fierens-arrest waarin het fiscale voorschrift buiten toepassing werd verklaard. Rechtsherstel zal bij toetsing van fiscale fictie en forfait aan het gecodificeerde gelijkheidsbeginsel kunnen worden geboden door buiten toepassing laten van de fictie en forfait.

Hoofdstuk 5 “Judicial restraint” of “rechterlijk activisme”?

5.1 Inleiding

In hoofdstukken 3 en 4 van deze scriptie is al opgemerkt dat het recentelijk niet is voorgekomen dat de Hoge Raad een fiscaal voorschrift buiten heeft gelaten op grond van het in het EVRM en IVBPR vastgelegde gelijkheidsbeginsel. De Hoge Raad aanvaardt de beleidskeuzes van de wetgever. Het betreft sedert 2002 constante jurisprudentie van de Hoge Raad met nagenoeg identieke overwegingen.

Happé's mening dat de Hoge Raad wel dient in te grijpen¹³⁷, indien een fundamenteel aspect in het geding is wordt bevestigd in het Fierens-arrest, maar in dit arrest toetste de Hoge Raad niet aan het gelijkheidsbeginsel maar aan artikel 1 Eerste Protocol EVRM. Het draagkrachtbeginsel - een Nederlands fundamenteel fiscaal beginsel voor de inkomstenbelasting - is voor de Hoge Raad echter van onvoldoende gewicht. Een verklaring hiervoor kan zijn dat de bescherming van het eigendomsrecht in het EVRM is vastgelegd en het draagkrachtbeginsel niet is gecodificeerd. Daartegen pleit echter dat het draagkrachtbeginsel in het gelijkheidsbeginsel ligt besloten en dit beginsel in verdragen is gecodificeerd. Naar mijn oordeel is veelbetekenend dat de Hoge Raad in het Fierens-arrest ingrijpt op grond van artikel 1 Eerste Protocol EVRM en niet op grond van het in het EVRM en IVBPR vastgelegde gelijkheidsbeginsel hoewel dat wel had gekund. Uit deze vaststelling zou namelijk afgeleid kunnen worden dat de Hoge Raad niet snel bereid zal zijn om op grond van het gelijkheidsbeginsel fiscale ficties en forfaits buiten toepassing te laten.

Ik verwacht overigens niet dat de Hoge Raad zijn koers zal verleggen. Het aanleggen van een strengere toets voor de wetgever zal noodzakelijkerwijs meebrengen dat de Hoge Raad vaker fiscale voorschriften buiten toepassing zal moeten laten dan wel zelf regels zal moeten vormen om de belastingplichtige rechtsherstel te bieden dan wel om het buiten toepassing laten van de fictie of het forfait te mitigeren. De Hoge Raad zal mijns inziens er niet voor kiezen om enerzijds de beoordelingsvrijheid van de wetgever te verkleinen om zich vervolgens geconfronteerd te zien met de moeilijkheid om daadwerkelijk rechtsherstel aan een belastingplichtige te bieden. Immers, de gegeven staatsrechtelijke verhoudingen brengen mee dat de rechter hierbij terughoudendheid dient te betrachten. Een *rechterlijke* oplossing doet afbreuk aan de rechtsgelijkheid, rechtszekerheid en/of de uitvoerbaarheid. Begrijpelijkerwijs zal de Hoge Raad zich niet snel in dit wespennest willen steken. En uiteindelijk schiet de belastingplichtige er ook niets op als hem daadwerkelijk herstel wordt onthouden na de vaststelling dat de wetgever gelijke gevallen ongerechtvaardigd ongelijk behandelt.¹³⁸

Wat opvalt is, dat ook al overweegt de Hoge Raad dat het zijn taak is om recht te vormen, hij het veelal niet doet. En als hij het wel doet, dat het dan gaat vaak om bagatelzaken. Ik breng in dit verband nog het standpunt van Koekkoek in herinnering die meent dat bij de vaststelling van wettelijke onderscheidingcriteria het aan de politiek, lees de wetgever, is om vast te stellen welke verschillen relevant zijn.¹³⁹ In de literatuur wordt in dit verband opgemerkt dat het verbod van ongelijke behandeling in fiscale zaken, gelet op de talrijke door de wetgever gemaakte onderscheidingen, nagenoeg inhoudsloos is geworden.¹⁴⁰

Ficties en forfaits worden in het bijzonder in fiscale wetgeving opgenomen vanwege de eenvoud, de doelmatigheid, controleerbaarheid en simpelheid (van de uitvoering) van de belastingwet. De Hoge Raad is van oordeel dat deze doelen van de wetgever voldoende rechtvaardiging vormen dat onvoldoende onderscheid wordt gemaakt en dat verschillende gevallen dus gelijk worden behandeld. Dit betekent dat het niet waarschijnlijk is dat een wettelijke fiscale fictie of forfait zal sneuvelen op het

¹³⁷ Hoofdstuk 3.3.1 en 3.3.2 van de scriptie.

¹³⁸ De belastingplichtige zou kunnen overwegen om ten overstaan van de civiele rechter schadevergoeding van de Staat te vorderen in verband met onrechtmatige wetgeving (namelijk strijdig met een ieder verbindend voorschrift);

¹³⁹ Hoofdstuk 3.1 van de scriptie.

¹⁴⁰ Hoofdstuk 1.5 van de scriptie.

in het EVRM en IVBPR vastgelegde gelijkheidsbeginsel en dat het pleidooi van Happé om fiscale ficties en forfaits extra kritisch te beoordelen niet door de Hoge Raad wordt onderschreven.

Afsluitend merk ik nog op dat de Hoge Raad ter beoordeling van de gerechtvaardigdheid van de verschillende behandeling de doelstelling(-en) die de wetgever voor ogen staat met het formuleren van de wettelijke fictie of forfait preponderant acht. Er kan echter ook worden vastgesteld dat de Hoge Raad deze doelstellingen niet echt kritisch beoordeelt. De Hoge Raad beoordeelt de (motivering van de) doelstelling slechts marginaal, waarschijnlijk omdat de opportuniteit van wetgeving aan de wetgever is en niet aan de rechter. Dit is politiek waarvan de rechter verre dient te blijven. Ik wijs ook op Mok in zijn conclusie van het eerder aangehaalde Harmonisatiewet-arrest.¹⁴¹

5.2 De beoordeling

Hieronder beoordeel ik de recente jurisprudentie van de Hoge Raad over het in het EVRM en het IVBPR vastgelegde gelijkheidsbeginsel in verhouding tot fiscale ficties en forfaits. Hierin ligt mijn eigen mening besloten. Allereerst zal ik een aantal algemene opmerkingen maken naar aanleiding van eerdere vaststellingen in deze scriptie over Montesquieu en de basiselementen van de rechtsstaat. “Rechtsvorming” door de rechter dient in dit afsluitende hoofdstuk een plaats te krijgen en hiermee ook het “rechterlijk activisme”. Ik probeer verder de vraag te beantwoorden hoe de rechter de vrijheid van de wetgever kan beteugelen. Ik sluit in hoofdstuk 5.3 af met de conclusie.

5.2.1 De idee van de democratische rechtstaat

Als inleidende opmerking merk ik op dat in het onderzoeksvoorstel¹⁴² wordt geopperd om de trias politica onder de loep te nemen. Bij nader inzien stelt de opsteller van dit onderzoeksvoorstel aan de orde de uitleg door de Hoge Raad en/of EHRM van het gecodificeerde gelijkheidsbeginsel. De opsteller van het onderzoeksvoorstel staat mogelijk een andere uitleg van artikel 14 juncto Eerste Protocol EVRM en artikel 1 van het Twaalfde Protocol EVRM en artikel 26 IVBPR voor. Men kan zich echter afvragen of de uitleg door de rechter van een verdragsbepaling inbreuk maakt op de trias politica.

Immers, de marges van de nationale fiscale wetgever dienen ten opzichte van de hiervoor genoemde internationale bepalingen door de rechter te worden vastgesteld. De rechter gebruikt voor de vaststelling van deze marges de jurisprudentie van het EHRM en de rechter dient - niets meer of minder - deze bepalingen uit te leggen waarbij dus de uitleg door de internationale rechter voor de nationale rechter veelal richtsnoer is. De rechter handelt alsdan in overeenstemming met zijn klassieke taak. Happé¹⁴³ heeft er op gewezen dat de jurisprudentie van het EHRM niet altijd door de nationale rechter gevolgd hoeft te worden en dat het EVRM niet verplicht tot het volgen van de jurisprudentie van het EHRM en de nationale wetgever een strengere toets kan en mag aanleggen. Deze visie is echter omstreden.¹⁴⁴ In de literatuur zijn echter aanknopingspunten te vinden voor de stelling dat een aan het (gecodificeerde) gelijkheidsbeginsel toetsende rechter zich met rechtsvorming bezighoudt.¹⁴⁵ Alsdan hebben we te maken met een activiteit van de rechter die op grond van de trias politica op het terrein van de wetgever ligt. De vraag of de rechter zich activistischer dient op te stellen, ligt in het

¹⁴¹ Vergelijk: Hoge Raad 9 april 2010, NJ 2010, 388. Ook in dit recente civiele arrest ligt besloten waarom de Hoge Raad erg terughoudend is om voorschriften van fiscale wetten buiten toepassing te laten of om zelf recht te vormen: de Hoge Raad wenst niet aan politiek te doen, dat is namelijk aan de regering en het parlement en een eventuele confrontatie met deze staatsmachten dient vermeden te worden. Ik wijs in dit verband ook op J.W. Zwemmer, “De taak van de Hoge Raad in belastingzaken”, WFR 2002/211, onder: hoofdstuk 2.2; J.J.J. Sillen, “Tegen het toetsingsrecht”, NJB 2010/ 2742 – 2748 over constitutionele toetsing letterlijk: “*Het verplaatst de eindbeslissing over de keuze tussen verschillende belangen naar een ambt dat voor het maken van zulke keuzes veel minder geschikt is.*”

¹⁴² Vergelijk noot 1 van deze scriptie.

¹⁴³ Hoofdstuk 3.3.2 van deze scriptie.

¹⁴⁴ J.W. van den Berge, “Reageren op Straatsburg; toetsing van wetgeving aan het verdragsrechtelijke discriminatieverbod (artikel 14 EVRM), in: J.L.M. Gribnau (red.), “Principieel Belastingrecht”, Liber Amicorum Richard Happé, Oisterwijk: Wolf Legal Publishers, 2011, p. 19 die meent dat de nationale rechter geen strengere toets mag aanleggen dan het EHRM. Hij verwijst voor dit standpunt ook naar Alkemade in een noot in de NJ bij HR 10 november 1989.

¹⁴⁵ Hoofdstuk 2.2 van deze scriptie.

verlengde van de vraag of, en zo ja, in welke mate de rechter zich op het domein van de wetgever mag begeven. Zo bezien is de trias politica in volle omvang in het geding.

De basiselementen van de rechtsstaat, zoals ik die in het eerste hoofdstuk van deze scriptie heb opgesomd, geven in algemene zin geen antwoord op de vraag of de rechter zich meer armslag dient toe te meten, *of hij activistischer dient te zijn*, bij de beoordeling van in fiscale wetgeving opgenomen ficties en forfaits. Deze basiselementen wijzen immers in verschillende richtingen. Het primaat bij het vormen van recht ligt bij de wetgever, terwijl uit het vereiste van onafhankelijke en onpartijdige rechtspraak geen maatstaf voor de rechter volgt voor de toetsing van wetten in formele zin aan hogere in verdragen vastgelegde voorschriften. Het vereiste van gelding van grondrechten, waaronder het gelijkheidsbeginsel, duidt er op dat de rechter in staat moet zijn om de vrijheid van de formele wetgever daadwerkelijk te beteugelen, zodat de burgerlijke rechten en vrijheden kunnen worden gewaarborgd¹⁴⁶. Wanneer of in welke gevallen de rechter wetten in formele zin buiten toepassing dient te laten, is niet gecodificeerd. Het legaliteitsbeginsel zoals vastgelegd in artikel 104 van de Grondwet¹⁴⁷ wijst er echter naar mijn mening op dat de rechter terughoudend dient te zijn om de *belastingwet* buiten toepassing te laten dan wel de (omvang van) de heffing te laten afhangen van de beslissing van de rechter.

Ten principale maakt het voor de “rechtsstaattoets” geen verschil of de *belastingwet* ficties of forfaits bevat die door de rechter getoetst dienen te worden. Fiscale ficties en forfaits zijn wetgevingsproducten van de wetgever aan wie het primaat tot rechtsvorming is toegekend. Vanuit het perspectief van de rechtsstaat en de vereisten die hieraan worden gesteld, kan niet worden gesteld dat de rechter bij toetsing van fiscale wettelijke ficties en forfaits de wetgever eerder de maat dient te nemen, activistischer dient te zijn.

De betogen in de literatuur dat de trias politica is verworpen tot een *duas politica*¹⁴⁸ door samenklontering van de wetgever en het bestuur kunnen aan het voorgaande niet afdoen. Deze bestuurskundige en/of politicologische waarnemingen hebben tot op heden niet geleid tot staatsrechtelijke veranderingen. De rechter zal zijn taak dienen te verrichten op grond van de aan hem toegekende bevoegdheden in het huidige staatsbestel. Hetzelfde geldt voor de overige ontwikkelingen die ik in hoofdstuk 2.4 heb vermeld. Het is in eerste instantie aan de kiezers, of aan hun vertegenwoordigers, om van hun afkeuring over deze ontwikkeling blijk te geven. Het is mogelijk dat na invoering van het voorstel Halsema¹⁴⁹ de rechter bereid is om de fiscale wetgever eerder de maat te nemen, maar dit voorstel kent aan de rechter geen bevoegdheid toe die hij nu niet heeft. Ook nu kan de rechter immers fiscale wetten aan het gecodificeerde gelijkheidsbeginsel toetsen weliswaar niet aan artikel 1 van de Grondwet maar wel aan het in verdragen vastgelegde gelijkheidsbeginsel. Hier voeg ik aan toe dat het maar zeer de vraag is of het voorstel Halsema kracht van wet zal krijgen.

Het voorgaande leidt tot de conclusie dat de idee van de rechtstaat – van waaruit de formulering van het onderzoeksvoorstel tot stand lijkt te zijn gekomen – niet leidt tot het antwoord dat de rechter zich zelf meer armslag moet toemeten bij toetsing van fiscaalrechtelijke ficties en forfaits aan in het EVRM of IVPBR vastgelegde gelijkheidsbeginsel m.a.w. zich activistischer dient op te stellen. Ik zou eerder menen dat dit – louter de idee van de rechtsstaat in ogenschouw nemende – niet geval is, waarbij ik met name wijs op de notie van het legaliteitsbeginsel. Dit beginsel dient niet slechts om de werkzaamheden van de wetgever (en/of het bestuur) te beteugelen, maar ook om de rechtszekerheid te bevorderen in het belang van het bestuur, evenals de doelmatigheid van de heffing, de eenvoud daarvan, de controleerbaarheid van de naleving van de belastingplicht en de voorspelbaarheid van belastinginkomsten te waarborgen.

¹⁴⁶ Over de band van een ieder verbindende bepalingen van internationale verdragen en de besluiten van internationale organisaties: immers artikel 120 van de Grondwet verbiedt tot dusverre de rechter de formele wet aan de Grondwet te toetsen.

¹⁴⁷ Ik wijs in het bijzonder op artikel 104 van de Grondwet; zie ook J.L.M. Gribnau, *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht* (diss.), Gouda Quint, p.187 die hier de verplichtingen van de belastingplichtige op grond van het legaliteitsbeginsel onder de aandacht brengt.

¹⁴⁸ Hoofdstuk 2.4 van de scriptie.

¹⁴⁹ Hoofdstuk 3.3.2 van de scriptie.

5.2.2 De activistische rechter

In hoofdstuk 4.7 heb ik opgemerkt dat buiten toepassing laten van fiscale ficties en forfaits – tot verstrekkend (financiële) gevolgen kan leiden. Dat geldt in het bijzonder voor het buiten toepassing laten van ficties die een heffingsgrondslag creëren. Verder heb ik daar opgemerkt dat door het buiten toepassing laten van fiscale ficties en forfaits door de rechter rechtsherstel kan worden verleend. Het buiten toepassing laten van een fiscale fictie of forfait bewerkstelligt in zijn algemeenheid dat de rechter in het rechtstekort van de belastingplichtige voorziet. In beginsel behoeft de rechter ter bescherming van de belastingplichtige dan ook niet zelf regels te vormen. Buiten toepassing laten van de fictie of forfait volstaat.

De rechter die van oordeel is dat een fictie of forfait buiten toepassing gelaten moet worden op de grond dat de fictie of het forfait strijdt met het gelijkheidsbeginsel, zal veelal van oordeel zijn dat de wetgever verdere wettelijke onderscheidingen had moet aanbrengen en dat de wetgever ten onrechte heeft verzuimd deze onderscheidingen aan te brengen. De gevolgen zullen niet te overzien zijn als fiscale ficties en forfaits door de rechter strenger zullen worden beoordeeld op grond van het in EVRM en IVBPR vastgelegde gelijkheidsbeginsel. Immers, fiscale wetgeving is vergeven van fiscale ficties en forfaits. Ik wijs alleen al op de talrijke ficties in de IB 2001¹⁵⁰. Dit brengt mee dat de belastingrechter vaak zal worden geroepen om in de belastingwet in te grijpen en buiten toepassing te laten.

Hierdoor zullen huidige en toekomstige beleidsplannen van het bestuur en de wetgever op lossen schroeven komen te staan. Er zal onzekerheid ontstaan over de uitvoerbaarheid van de plannen¹⁵¹. Niet alleen voor het bestuur ontstaat onzekerheid ook voor de belastingplichtigen zal onzekerheid ontstaan en wel over de omvang van hun belastingplicht. Ik acht deze rechtsonzekerheid voor het bestuur en de belastingplichtige hoogst onwenselijk.

Ik vermoed dat de belastingrechter deze (financiële) consequenties van het buiten toepassing laten van ficties en forfaits veelal ook wel zal doorzien. Menig belastingrechter zal immers oordelen dat sprake zal zijn van overkill als een fictie of forfait in zijn geheel buiten toepassing wordt gelaten. Onder andere heffingsgrondslagen zullen immers wegvallen. Ik vermoed dat hiervan het gevolg zal zijn dat de belastingrechter ter verzachting van de (financieel) verstrekkende gevolgen zelf recht zal vormen. Rechtsvorming door buiten toepassing laten van de fiscale fictie of forfait zal verdere rechtsvorming door de rechter uitlokken, maar nu in het belang van de heffende overheid. Immers, de activistische belastingrechter zal zelf de verdere wettelijke onderscheidingen gaan maken die de fiscale wetgever ten onrechte heeft verzuimd te maken. Er wordt dan belasting geheven op grond van een rechterlijke beslissing. Een dergelijke heffing staat op gespannen voet met artikel 104 van de Grondwet. Belastingheffing behoort namelijk op grond van de wet te geschieden.

Een gevolg hiervan is ook dat de belastingrechter een (te) grote invloed zou kunnen uitoefenen op de belastingheffing. Immers, niet alleen is de belastingwet voorzien van talrijke ficties en forfaits, ook bevat de belastingwet zo veel onderscheidingen dat het volstrekt onverantwoord is dat belastingrechters zich op dit terrein meer armslag zouden toemeten. Ik vrees dat het broze bouwwerk van de belastingwet ten onder zou gaan aan de creativiteit van de belastingrechter als die zich actiever met de inhoud van belastingwetgeving zou gaan inlaten. Een rechter beschikt in zijn algemeenheid niet over de vereiste bekwaamheid om op adequate wijze vorm te geven aan regels van de belastingheffing¹⁵².

¹⁵⁰ R.M. Freudenthal, “In de ban van de vervlakking; een inkomstenbelastingsprookje in drie delen” (oratie), Amersfoort: Sdu Fiscale & financiële uitgevers, 2004, onder hoofdstuk 3.2 “*Inventarisatie van ficties in de Wet IB 2001*”.

¹⁵¹ A.R. Bloembergen, “Belastingwetgever en belastingrechter in het tijdperk Vermeend?”, FED 2000/322, die het voor een *casus non dabilis* houdt dat een rechter in verband met hieraan verbonden fundamentele ontwrichting van de overheidsfinanciën (bijvoorbeeld) het boxenstelsel in strijd zal achten met het gelijkheidsbeginsel.

¹⁵² H.C.F.J.A. de Waele, *Rechterlijk activisme en het Europees Hof van Justitie* (diss.), Den Haag: Boom Juridische uitgevers, 2009, p. 24-27.

Ik merk nog op dat een rechter die net als de wetgever regels stelt op de stoel van de “politiek” gaat zitten. Het risico bestaat dat rechters bij het nemen van hun (rechtsvormende) beslissingen zelf allerlei beleidskeuzen en beleidsafwegingen zullen moeten maken. Zij zullen dat doen met voorbijgaan aan de fora die hiervoor zijn gekozen of benoemd. Het door Zwemmer¹⁵³ geconstateerde gevaar dat tussen beide staatsmachten een ongewenste rivaliteit zal kunnen ontstaan, is niet ondenkbeeldig. Ook Sillen¹⁵⁴ wijst op de nadelen van politieke rechtspraak.

Op het terrein van de belastingheffing is derhalve naar mijn mening weinig ruimte voor rechterlijk activisme. Hier komt nog bij dat na buiten toepassing laten van een fictie of forfait de wetgever zelf kan ingrijpen om het rechtersrecht teniet te doen. De wetgever kan aan zijn ingrijpen zelfs terugwerkende kracht verlenen met alle rechtsonzekerheid voor de belastingplichtigen van dien.

Op grond van het voorgaande dient naar mijn oordeel de algemene conclusie getrokken worden dat de belastingrechter slechts met de nodige terughoudendheid recht mag vormen door ficties en forfaits buiten toepassing te laten of door zelf regels te stellen.

Hieronder probeer ik afsluitend de effecten te schetsen van een vergaande toetsing door de belastingrechter van formeelwettelijke ficties en forfaits aan het in het EVRM en IVBPR vastgelegde gelijkheidsbeginsel:

- de beïnvloeding van een voorschrift uit een mensenrechtenverdrag op de Nederlandse belastingheffing;
- een voorschrift uit een mensenrechtenverdrag met een algemene strekking en waarvan de reikwijdte slechts lastig is vast te stellen, bewerkstelligt dat gedetailleerde belastingwetgeving, wier reikwijdte veelal nauwkeurig is vast te stellen buiten toepassing wordt gelaten;
- afbreuk aan een doelmatige en eenvoudige belastingheffing;
- de beïnvloeding en de eventuele frustratie door belastingrechters van de belastingheffing;
- het risico van (i) rivaliteit tussen de belastingrechter en “de politiek” en (ii) constitutionele crisis;
- compensatie van nadelige effecten voor de belastingdienst door verdere rechtsvorming door de rechter;
- incoherente en onsystematische door de rechter bijeengebrachte regels doen afbreuk aan de voorspelbaarheid van het recht en de rechtszekerheid;
- rechtsonzekerheid over de verbindendheid van fiscale ficties en forfaits;
- willekeur en een ongelijke behandeling van belastingplichtigen: de procedeerlustige belastingplichtigen zullen vaker de heffing ontlopen, dan de degenen die in de aanslag berusten;
- onrechtvaardigheid: tussen enerzijds degenen die in hun aanslag hebben berust en degenen die de rekening gepresenteerd zullen krijgen en anderzijds degenen die de dans zijn ontsprongen door te procederen¹⁵⁵;
- verdere uitlokking fiscale procedures: een relatief grote kans op succes dat een fiscale fictie en forfait niet mag worden toegepast, lokt talrijke fiscale procedures uit;
- geringere voorspelbaarheid van de jaarlijkse belastingopbrengsten (met alle gevolgen van dien voor de uitvoering van wetten en beleidsplannen van regeerders en bestuurders);
- onzekerheid over omvang van de belastingplicht van de belastingplichtige.

Het belangrijkste argument tegen een beperkte vrijheid van de wetgever in verhouding tot het in het EVRM en IVBPR vastgelegde gelijkheidsbeginsel is echter dat dit beginsel voor de rechter zo weinig houvast biedt. Dit weinig houvast biedende beginsel kan naar mijn mening evenmin leidraad voor de

¹⁵³ J.W. Zwemmer, WFR 2002/211, “De taak van de Hoge Raad in belastingzaken”; ik wijs verder op A.R. Bloembergen, “Belastingwetgever en belastingrechter in het tijdperk Vermeend”, FED 2000/322 die het horrorscenario van een constitutionele crisis noemt als gevolg van te verstrekkende beslissingen van de rechter.

¹⁵⁴ J. J.J. Sillen, NJB, 2010/2742, “Tegen het toetsingsrecht”.

¹⁵⁵ Onrechtvaardigheid wordt gecreëerd, omdat degenen die berusten ongelijk worden behandeld in vergelijking met degenen die verkozen hebben te procederen. Ik wijs op HR 15 juli 1998, BNB 1998/293: buiten toepassing laten van een forfait leidt tot een evenmin te rechtvaardigen ongelijkheid. Hoge Raad laat daarom de buiten toepassing *achterwege*.

rechter te zijn wanneer hij een fictie of forfait buiten toepassing dient te laten. Het beginsel geeft niet aan wanneer er sprake is van een ongerechtvaardigde ongelijke behandeling. Dat behoort naar mijn mening door de politiek, de wetgever, te worden vastgesteld. De rechter is naar mijn oordeel hiertoe onvoldoende in staat. Hieruit blijkt het problematische karakter van het gelijkheidsbeginsel als toets voor de ficties en forfaits en hiermee ook voor zijn zogeheten “rechtsvormende taak”.¹⁵⁶

5.2.3 De beteugeling van de wetgever door de rechter

De fundamentele argumenten tegen het in de literatuur geformuleerde gebruik door de wetgever van ficties en forfaits zijn: de notie van een rechtvaardige lastenverdeling en schending van een behoorlijke belastingwetgeving in de zin dat niet aan de vereisten van doorzichtigheid, consistentie en eerlijkheid wordt voldaan¹⁵⁷. Ik zal op deze argumenten hierna ingaan en beoordelen of deze argumenten aan het voorgaande kunnen afdoen.

Geen rechtvaardige lastenverdeling?

Niessen¹⁵⁸ verstaat hieronder dat een ieder gelijkelijk het zijne behoort bij te dragen. Betoogd wordt dan dat bij het gebruik van ficties en forfaits het “werkelijke” inkomen te sterk afwijkt van het fiscaal in aanmerking te nemen inkomen. Ik wil hiertegen als bezwaar aanvoeren dat discussies over “rechtvaardigheid” zinloos zijn. Ik weet niet wat rechtvaardig is en wat niet. Ook meen ik dat anderen niet weten wat rechtvaardig is, althans niet precies. In wetenschappelijke zin is het dus bezwaarlijk stellingen te verdedigen met het argument dat iets rechtvaardig is of juist niet. Ook de stelling dat een ieder gelijkelijk het zijne behoort bij te dragen, heeft naar mijn smaak een te hoog abstract gehalte om op grond hiervan fiscale ficties en forfaits af te serveren. Dat ficties en forfaits bewerkstelligen dat het “werkelijke” inkomen “te sterk afwijkt” van het fiscaal in aanmerking te nemen inkomen blinkt evenmin uit in duidelijkheid. Hiermee wordt bedoeld dat een te hoog fiscaal inkomen bij de belastingplichtige in aanmerking wordt genomen. Dat kan gesteld worden, maar zulks wordt dan afgezet tegen het “werkelijke inkomen” waarvan mij dan weer niet duidelijk is wat daar dan precies onder moet worden verstaan. Daarbij kan dan nog de vraag gesteld worden *wanneer* een te hoog fiscaal inkomen in aanmerking wordt genomen. Van belang is om te onderkennen dat een fictie en/of forfait slechts een (wets-)constructie van de wetgever is; een hulpconstructie van de wetgever: wetgevingstechniek derhalve. Niets meer of minder dan dat. Ik ben van mening dat in de literatuur allerlei normatieve elementen in de discussie worden betrokken die zich niet of slechts moeilijk in wetenschappelijke zin laten onderbouwen. De enige wetenschappelijk verantwoorde opmerking die kan worden gemaakt, is dat een gelijke behandeling bijdraagt aan rechtvaardigheid en aan een rechtvaardige lastenverdeling. In zoverre doen fiscale ficties en forfaits afbreuk aan een rechtvaardige lastenverdeling. Deze vaststelling weegt echter naar mijn mening niet op tegen de gevolgen en effecten die ik hiervoor in hoofdstuk 5.2.2 heb opgesomd.

Geen behoorlijke belastingwetgeving?

De ondoorzichtigheid en inconsistentie van fiscale ficties en forfaits dienen naar mijn mening te worden gerelativeerd. Wetgeving in zijn algemeenheid en fiscale wetgeving in het bijzonder zijn vaak ondoorzichtig en lastig te doorgronden. Dat ficties en/of forfaits daar nog een schepje bovenop doen, kan goed zijn, maar dit argument dient geadresseerd te worden aan de wetgever. De belastingrechter die geroepen is een concreet geschil te beslechten, zal weinig betekenis kunnen hechten aan dit argument. Dat belastingplichtigen de achtergrond van een fictie of forfait niet meer kunnen doorgronden is bij wettelijke bepalingen veel vaker het geval en kan evenmin gelden als een valide

¹⁵⁶ C.A.J.M. Kortmann, De rechtsvormende taak van de Hoge Raad, in: W.M.T. Keukens en M.C.A. van den Nieuwenhuizen (red.), Raad & Daad, “Over de rechtsvormende taak van de Hoge Raad, Nijmegen: Ars Aequi Libri, 2008, p. 37: ik citeer: “Zou het niet beter zijn als de rechter de gehele idee van de rechtsvormende taak zou laten varen en zich op klassieke wijze zou presenteren als rechtstoepasser en rechtsvinder? Dat zou beter overeenkomen met de Wet AB en art. 79 van de Wet RO (...). Rechtsvorming is een prospectieve activiteit, rechtstoepassing en rechtsvinding zijn retrospectief van aard. Dat is een veiligere en meer bescheiden positie van de rechtspraak dan die van een plaatsvervangende wetgever (...)”.

¹⁵⁷ Hoofdstuk 4.4 en 4.5 van de scriptie.

¹⁵⁸ Hoofdstuk 1.3 van de scriptie.

argument tegen het gebruik van fiscale ficties en forfaits. De belastingrechter kan in een concreet geschil hieraan weinig betekenis hechten. Dat het fiscaal in aanmerking te nemen inkomen deels op ficties en deels op het werkelijke inkomen wordt gebaseerd, mag wellicht inconsistent zijn, maar dit is naar mijn mening geen inhoudelijk bezwaar dat de belastingrechter zich in een concreet geschil zou moeten aantrekken. De wetgever dient consistente wetgeving te produceren. Voor wat betreft de “eerlijkheid” merk ik op dat – gelijk de rechtvaardigheid – lastig vast te stellen is wat “eerlijkheid” in fiscalibus dient mee te brengen. Als daaronder moet worden verstaan “gelijkheid” – zoals Freudenthal doet – begrijp ik wel wat hij bedoelt. Immers, de fiscale fictie en het forfait brengen vaak mee dat ongelijke gevallen gelijk worden behandeld. Zulks speelt in het bijzonder bij het forfait. Ik wijs echter op hetgeen ik hiervoor in hoofdstuk 5.2.2 heb gesteld over rechtvaardige lastenverdeling. Concluderend: de wetgever zou op bovengenoemde gronden kunnen overwegen om minder vaak een fiscale fictie of forfait in de belastingwet op te nemen. Als evenwel de belastingwetgever hiervoor toch kiest vanwege overwegingen van doelmatigheid, rechtszekerheid, eenvoud of controleerbaarheid, dan dient de rechter deze keuze in zijn algemeenheid te respecteren.

Ik zou dan ook willen bepleiten dat de belastingrechter aan het gecodificeerde gelijkheidsbeginsel een beperkte strekking blijft toekennen. Het gelijkheidsbeginsel is naar mijn mening in zijn algemeenheid niet geschikt als rechterlijke toetssteen voor fiscale ficties en forfaits. Een ander oordeel zou ook leiden tot rechtsonzekerheid en uiteindelijk tot willekeur. Bovendien ligt politieke rechtspraak op de loer. Een confrontatie tussen rechtspraak en de politiek is niet ondenkbeeldig. De belastingrechter dient zich dan ook jegens de fiscale wetgever niet meer armslag toe te meten of zich activistischer op te stellen. De ruime beoordelingsvrijheid die de EHRM en de Hoge Raad de fiscale wetgever ingeval van fiscale ficties en forfaits gunt, komt tegemoet aan de door mij geschetste gevolgen van een activistische belastingrechter.

Uitzondering op de hoofdregel bij uitzonderlijke omstandigheden

Er kunnen zich echter naar mijn mening omstandigheden voordoen die de belastingrechter ertoe nopen om de fictie of het forfait wel terzijde te stellen. Deze omstandigheden zullen moeten opwegen tegen de hiervoor in hoofdstuk 5.2.2 van de scriptie geschetste gevolgen. Het moet dan dus gaan om bijzonder zwaarwegende omstandigheden: alleen uitzonderlijke omstandigheden kunnen tot terzijde stelling van de fictie of het forfait leiden.

De Waele¹⁵⁹ stelt dat als de meerderheid een juridisch onjuiste visie is toegedaan en wettelijk onrecht nastreeft of in regels heeft neergelegd, de rechter als rechtsstatelijk anker en als toevluchtsoord voor de minderheid dient te fungeren. Dus alleen wanneer de meerderheid het spoor bijster is, mag de rechter bij zijn werkzaamheid ingaan tegen in het parlement in de meerderheid heersende opvattingen. Het gaat dan om de belangrijkste beschavingspolitieke normen en morele waarden die aan de samenleving ten grondslag liggen die de rechter dan mag en dient te bewaken.

Gribnau¹⁶⁰ meent dat de rechter geroepen is om bij “*taakverwaarlozing*” door de wetgever uiteindelijk de keuzes te maken die de wetgever had behoren te maken. Het moet dan volgens Gribnau gaan om taakverwaarlozing van de wetgever die strijd oplevert met fundamentele rechtsbeginselen. Slechts in zulke gevallen mag de rechter de wetgever corrigeren, aldus Gribnau. De rechter mag dan om de rechten van de individuele belastingplichtige burger te beschermen ingrijpen en formeel wettelijke voorschriften buiten toepassing laten dan wel een andere wijze van redres aan de rechtzoekende bieden.

De president van de Hoge Raad, G.J.M. Corstens¹⁶¹, lijkt in zijn toespraak ter gelegenheid van 25 jaar Grotius Academie te stellen dat de rechter – voor zover voor deze scriptie van belang – een wettelijke bepaling opzij mag zetten als de wetgever de “*apert onrechtvaardige consequenties*” van deze

¹⁵⁹ H.C.F.J.A. de Waele, *Rechterlijk activisme en het Europees Hof van Justitie* (diss.), Den Haag: Boom Juridische uitgevers, 2009, p. 35-36.

¹⁶⁰ J.L.M. Gribnau, *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht* (diss.), Gouda: Quint, 1998, p. 153.

wettelijke bepaling in concreto niet heeft voorzien. Bij hoge uitzondering staat het de rechter dan vrij de wettelijke bepaling niet toe te passen¹⁶². Immers, als de wetgever deze gevolgen wel heeft voorzien maar desondanks deze gevolgen wenselijk acht, mag de rechter niet ingrijpen.

Slechts onder *uitzonderlijke omstandigheden* zou de belastingrechter op grond van het EVRM fiscale ficties en forfaits naar mijn mening niet mogen toepassen. Ik vind dat de eis mag worden gesteld dat de wetgever zijn taak heeft verwaarloosd en dat hierdoor een fundamenteel recht van de belastingplichtige wordt geschonden. Eerst dan mag de belastingrechter afbreuk doen aan de fiscale fictie en het forfait. Onder die omstandigheden moet de belastingrechter de fiscale wetgever beteugelen en adequate rechtsbescherming bieden. Niet op grond van het gelijkheidsbeginsel vastgelegd in het EVRM en het IVBPR, maar zo zou ik willen verdedigen, op grond van artikel 1 Eerste Protocol EVRM: de eerbiediging van het eigendomsrecht.

Ik zou menen dat *eerst* wanneer aan de vereisten van artikel 1 Eerste Protocol EVRM wordt voldaan de verbindendheid van de fiscale fictie of forfait in het geding is en de belastingrechter eerst dan de wettelijke fictie of forfait buiten toepassing dient te laten. Ik ben deze mening toegedaan, niet alleen omdat deze bepaling nadrukkelijk verwijst naar belastingheffing en belastingheffing onder het bereik van het EVRM brengt, maar ook omdat deze bepaling geen beantwoording vergt van de vraag wanneer zich gelijke gevallen voordoen en wanneer niet of wanneer ongelijke gevallen gelijk worden behandeld. Gelet op de talrijke gemaakte onderscheidingen in het belastingrecht – en ik voeg daaraan toe – en door het veelvuldige gebruik van ficties en forfaits door de wetgever – is het gelijkheidsbeginsel nagenoeg inhoudsloos geworden en ongeschikt als rechterlijke toets. Hieraan voeg ik nog toe dat dit beginsel zelf ook inhoudsloos is. Ik wijs op hoofdstuk 3.2 waarin ik dit heb betoogd. De rechterlijke invulling van het beginsel is om verscheidene redenen onwenselijk. Ik verwijs naar hoofdstuk 5.2.2 van de scriptie. Tot slot merk ik nog op dat het voorschrift van artikel 1 Eerste Protocol EVRM een concrete toets inhoudt waaraan de belastingrechter een fictie of forfait nauwkeuriger kan toetsen dan het gecodificeerde gelijkheidsbeginsel.

Alleen bij confiscatoire belastingheffing bijvoorbeeld wanneer een belastingplichtige geen mogelijkheid tot het voeren van verweer wordt geboden of hem geen reële mogelijkheid tot het voeren van verweer tegen de belastingheffing wordt gelaten, moet de wettelijke fictie of het forfait door de rechter buiten toepassing gelaten worden. Artikel 1 Eerste Protocol EVRM hoeft niet alleen te spelen bij bewijsficties. Artikel 1 Eerste Protocol EVRM kan ook in stelling worden gebracht als belastingheffing plaatsvindt zonder genoegzame wettelijke grondslag. Of wanneer de heffing voor de belastingplichtige een *disproportionate burden* betekent. Het voorschrift heeft een ruimer toepassingsbereik dan het in de verdragen vastgelegde gelijkheidsbeginsel, omdat voor de toepassing van dit voorschrift niet verwezen hoeft te worden naar vergelijkbare gevallen. Op grond van dit voorschrift kan de belastingplichtige reële rechtsbescherming worden geboden. De rechtmatigheid van de belastingheffing is in het geding wanneer de wetgever zijn taak ernstig heeft verwaarloosd en hierdoor het fundamentele recht op bescherming van het eigendomsrecht wordt geschonden. Door toepassing van deze regel wordt enerzijds de wetgever effectief door de belastingrechter beteugeld en anderzijds een ruime beoordelingsvrijheid gelaten¹⁶³.

De teloorgang van het in het EVRM en het IVBPR vastgelegde gelijkheidsbeginsel lijkt dan voltooid te zijn en als de belastingplichtige daadwerkelijk rechtsbescherming behoeft, omdat de wetgever zijn taak heeft verwaarloosd bij het formuleren van een fictie of forfait, biedt artikel 1 Eerste Protocol EVRM deze bescherming. Deze bepaling kan dan strekken tot beteugeling van de Nederlandse belastingwetgever en zal slechts onder uitzonderlijke omstandigheden kunnen leiden tot buiten toepassing laten van een fiscale fictie of forfait hetgeen in overeenstemming is met de bescheiden rol die de rechter, niet alleen op grond van gegeven staatsrechtelijke verhoudingen, maar ook op grond van wenselijk recht, als rechtsvormer dient in te nemen.

¹⁶² www.rechtspraak.nl/organisatie/Hoge-raad/OverDeHogeRaad/publicaties/Paginas/Ruleoflaw.aspx. Mij spreekt dit criterium minder aan omdat de notie van rechtvaardigheid wordt gebruikt en de betekenis hiervan niet nauwkeurig kan worden vastgesteld en hierdoor dus afbreuk wordt gedaan aan de rechtszekerheid.

¹⁶³ Ik wijs op hoofdstuk 3.2 van de scriptie.

Het door mij wenselijk geachte recht biedt evenwel geen soelaas voor een door de wetgever ingevolge een fictie of forfait toegekend privilege: het zonder enige rechtvaardiging toekennen van een fiscaal voordeel aan een beperkte groep van belastingplichtigen die een andere groep van belastingplichtigen wordt onthouden. Een dergelijke fictie of forfait kan naar mijn mening niet zonder meer terzijde worden gesteld door toepassing van artikel 1 Eerste Protocol EVRM. Tegen een dergelijke privilegeverlening behoort echter wel met succes het gelijkheidsbeginsel in stelling gebracht te kunnen worden en wel zodanig dat belastingrechter de privilegeverlening terzijde kan stellen dan wel dat het fiscale voordeel ook aan anderen dient te worden verleend. Of de belastingrechter dit vermag onder vigeur van het huidige staats- en belastingrecht weet ik niet met zekerheid te beantwoorden. Wel zou de belastingrechter de wetgever op termijn kunnen stellen zodanig dat de wetgever op kortere termijn de discriminerende belastingwet dient aan te passen bij gebreke waarvan de belastingrechter in een volgend te beslissen geval óf de privilegeverlening ongedaan maakt óf het fiscale voordeel ook aan de andere groep van belastingplichtigen gunt¹⁶⁴.

5.3 Conclusie

De Hoge Raad kent bij toetsing van fiscale voorschriften aan het in het EVRM en IVBPR vastgelegde gelijkheidsbeginsel een uiterst beperkte strekking toe. Voor de fiscale rechtspraak heeft het nagenoeg geen betekenis meer ook al wordt in de rechtspraak er veelvuldig beroep op gedaan. De Hoge Raad kent aan de fiscale wetgever alle vrijheid toe. Zulks geldt ook voor fiscale ficties en forfaits. Deze rechtspraak van de Hoge Raad onderschrijf ik. Een activistischere belastingrechter die derhalve een ruimere strekking wenst toe te kennen aan het gelijkheidsbeginsel vastgelegd in het EVRM en het IVBPR – en de fiscale wetgever minder vrijheid gunt – brengt uiteindelijk rechtsonzekerheid met zich alsmede willekeur. Evenmin bestaat naar mijn oordeel behoefte aan politieke rechtspraak die bij een verdergaande toetsing op de loer ligt. Tegen fiscale ficties en forfaits zijn in de literatuur talrijke bezwaren opgesomd. In zijn algemeenheid meen ik dat deze bezwaren geadresseerd dienen te worden aan de fiscale wetgever: de politiek. Als de fiscale wetgever ervoor kiest desondanks ficties en forfaits in de fiscale wet op te nemen, dient de rechter zulks in zijn algemeenheid te aanvaarden. Aan de rechtsbeschermingfunctie van de belastingrechter wordt hierdoor geen afbreuk gedaan. Als de wetgever zijn taak verwaarloost en een fundamenteel recht van de belastingplichtige schendt, kan de rechter op grond van artikel 1 Eerste Protocol EVRM een streep door de rekening halen van de fiscale fictie of het forfait. Slechts als zonder enige rechtvaardiging een fiscaal privilege wordt verleend, zal artikel 1 Eerste Protocol EVRM geen soelaas bieden, maar behoort het gecodificeerde gelijkheidsbeginsel uitkomst te bieden.

¹⁶⁴ Zie hoofdstuk 2.2 en hoofdstuk 3.3.1 van de scriptie.

Geraadpleegde literatuur:

- E. Aardema e.a. (red.), “Beschouwingen over grondslagen” (Geppart-bundel), Deventer: Kluwer, 1996.
- D.A. Albrechtse & P. Kavelaars (red.), “Maatschappelijk heffen. De wetenschap” (Stevens-bundel), Deventer: Kluwer, 2006.
- P.G.H. Albert, “Fictie en werkelijkheid in het belastingrecht”, (oratie), Amersfoort: Sdu Fiscale & financiële uitgevers, 2006.
- P.P.T. Bovend’ Eert, m.m.v. C.A.J.M. Kortmann, Rechterlijke organisatie, rechters en rechtspraak, Alphen aan den Rijn, 2008.
- M.C. Burkens, H.R.B.M. Kummeling, B.P. Vermeulen, R.J.G.M. Widdershoven, Beginselen van de democratische rechtstaat, Deventer: Kluwer, 2008.
- R.P.C. Cornelisse en P.J. Wattel (red.), “Dat is verder geen probleem” (Vriendenbundel Jaap Zwemmer), Amersfoort: Sdu Fiscale & financiële uitgevers, 2006.
- D.J. Elzinga & R. De Lange, Van der Pot, Handboek van het Nederlandse Staatsrecht, Deventer: Kluwer, 2006. - M.W.C. Feteris, Formeel belastingrecht, Deventer: Kluwer, 2007.
- R.M. Freudenthal, “In de ban van de vervlaking; een inkomstenbelastingprookje in drie delen”, (oratie), Amersfoort: Sdu Fiscale & financiële uitgevers, 2004.
- J.L.M. Gribnau (red.), “Principieel Belastingrecht.” Liber Amicorum Richard Happé, Oisterwijk: Wolf Legal Publishers, 2011.
- J.L.M. Gribnau, Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht, Gouda: Quint, 1998.
- R.H. Happé, Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming, (diss. Leiden), Deventer: Kluwer, 1996.
- R.H. Happé, Schuivende machten, Over trias politica en het gelijkheidsbeginsel in het belastingrecht, (oratie), Deventer: Kluwer, 1999.
- W.M.T. Keukens en M.C.A. van den Nieuwenhuijzen (red.), Raad & Daad, Over de rechtsvormende taak van de Hoge Raad, Nijmegen: Ars Aequi Libri, 2008.
- A.K. Koekkoek (red.), de Grondwet, een systematisch en artikelsgewijs commentaar, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, 2000.
- T. Koopmans, Vergelijkend publiekrecht, Deventer: Kluwer, 1986.
- C.A.J.M. Kortmann, Constitutioneel recht, Deventer: Kluwer, 2008.
- C.A.J.M. Kortmann, De Grondwetsherzieningen 1983 en 1987, Deventer: Kluwer, 1987.
- J.M. de Meij, Inleiding tot het staatsrecht, Groningen: Wolters-Noordhoff, 1986.
- R.E.C.M. Niessen, Inleiding tot het Nederlandse belastingrecht, Deventer: Kluwer, 2010.
- L.J.A. Pieterse (red.), “Draaicirkels van formeel belastingrecht” (Niessen-bundel), Amersfoort: Sdu uitgevers, 2009.
- Van der Pot-Donner-L. Prakke, Handboek van het Nederlandse Staatsrecht, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, 1989.
- H.C.F. Schoordijk en J.M. Smits (red.), Eggens-bundel, een selectie uit het werk van Jannes Eggens, Overveen: Uitgeverij Belvédère, 1998.
- R.J.B. Schutgens, “Onrechtmatige wetgeving”, (diss. RU), Deventer: Kluwer 2009.
- G. van der Schyff, Judicial Review of Legislation, a comparative study of the United Kingdom, The Netherlands and South Africa (diss. Cambridge en Tilburg UvT), Springer Verlag, 2010.
- J.J.J. Sillen, Rechtsgevolgen van toetsing van wetgeving, (diss. Nijmegen), Deventer: Kluwer, 2010.
- H.C.F.J.A. de Waele, Rechterlijk activisme en het Europees Hof van Justitie, (diss.), Den Haag, Boom Juridische uitgevers, 2009.
- Van Wijk-Konijnenbelt & R. Male, Hoofdstukken van bestuursrecht, Den Haag: Elsevier Juridisch, 2008.
- A. Woltjer, Wetgever, rechter en het primaat van de gelijkheid, (diss. Utrecht), Den Haag: Boom juridische uitgevers, 2002.