

MASTERTHESIS FISCAAL RECHT



Het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijke wetgeving

Zakelijk onderscheid versus fundamenteel onderscheid

P.C.T.J.I. (Priscilla) van Delft

Tilburg University
Master Fiscaal Recht
ANR: 408623

Thesisbegeleider: prof. mr. J.L.M. Gribnau

Examencommissie: prof. mr. J.L.M. Gribnau
mr. M.B.A. van Hout

Afstudeerdatum: 6 augustus 2013

Voorwoord

Voor u ligt mijn Masterthesis, geschreven in het kader van mijn opleiding Fiscaal Recht aan de Tilburg University. Bedenkend dat ik ooit, in het jaar 2000, mijn middelbare schoolcarrière begon aan de VMBO basisberoepsgerichte leerweg, kan ik nog steeds niet geloven dat deze thesis en het afstuderen werkelijkheid gaan worden. Van het VMBO naar het MBO, daarna naar het HBO, daarna naar de premaster en zo uiteindelijk naar de Master. Waar passie voor het vak en doorzettingsvermogen een mens al niet kunnen brengen.

In september 2012 begon ik aan de Master Fiscaal Recht. Aan het einde van de premaster begon ik na te denken over een onderwerp voor mijn Masterthesis. Ik zou natuurlijk wéér voor een vennootschapsbelasting onderwerp kunnen kiezen want dat is helemaal mijn ding. Mijn derdejaars paper voor het HBO ging over de onzakelijke lening, de afstudeerscriptie voor het HBO over de antimisbruikregeling van de bedrijfsfusiefaciliteit was ook een VPB-onderwerp. Ja, dat was de eerste mogelijkheid die bij me opkwam maar tegelijkertijd besepte ik dat dit wel de gemakkelijkste weg zou zijn. Het zit niet in mijn karakter om voor de gemakkelijkste weg te kiezen, wel voor de weg die mij de meeste voldoening zal geven. Tegelijkertijd volgde ik vak Oefenhof in de premaster waarbij ik een successiewet-casus toegewezen had gekregen en mevrouw mr. Hoogeveen als begeleider. De casus ging over de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de Successiewet. Ik kreeg de rol van belastingplichtige toegewezen en mijn primaire standpunt was dat voldaan werd aan de eisen voor het verkrijgen van de faciliteit (moeilijk omdat dit niet het geval was). Mijn subsidair standpunt was dat de faciliteit in strijd was met het gelijkheidsbeginsel. Zodoende kwam ik voor het eerst in aanraking met het gelijkheidsbeginsel. Ik merkte dat ik bij het uitwerken van dat standpunt gaandeweg meer plezier kreeg. Ik hield in mijn achterhoofd dat een Masterthesis over (een aspect van) het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijke wetgeving zeker een optie zou kunnen zijn.

Uiteindelijk heeft het geresulteerd in de scriptie die hier nu voor u ligt. Het schrijven hiervan was zeker geen gemakkelijke opgave en ik heb mezelf vaak genoeg vervloekt dat ik niet 'gewoon' voor een vennootschapsbelasting onderwerp had gekozen. Toch is de voldoening is nu des te groter. De enorme berg aan literatuur en jurisprudentie die ik dag in dag uit moest doorspitten, de paniek die af en toe opspeelde en zelfs de neigingen om met mijn laptop te gooien, omdat het er in mijn hoofd zo mooi uitzag maar ik het niet naar mijn zin op papier kreeg; het was het allemaal dubbel en dwars waard.

Ten slotte wil ik een aantal mensen bedanken. Ten eerste prof. mr. Gribnau die mij heeft begeleid tijdens het roerige proces van het schrijven van deze scriptie. Met zijn commentaar en feedback bracht hij me iedere keer weer op het juiste pad dat uiteindelijk leidde naar dit eindresultaat. Ook wil ik iedereen bedanken die mij ooit gemotiveerd heeft om te blijven doorstuderen; die keuzes bleken de beste van mijn leven te zijn. *Last but not least* wil ik mijn familie en vrienden bedanken voor hun vertrouwen en steun. Ik prijs mezelf ieder dag gelukkig met deze mensen in mijn leven. In het

bijzonder wil ik mijn allerliefste mama bedanken. Dankzij haar voorbeeld wist ik dat het onmogelijke mogelijk is voor wie bereid is om hard te werken.

Ik ben het levende bewijs van het feit dat het niet uitmaakt waar je begint. Het gaat erom waar je bereid bent te eindigen. Het was werkelijk de rit van mijn leven.

Priscilla van Delft

Inhoudsopgave

Voorwoord	2
Inhoudsopgave	4
Hoofdstuk 1: Inleiding	7
§ 1.1 Aanleiding tot onderzoek	7
§ 1.2 Probleemstelling.....	8
§ 1.3 Doelstelling.....	8
§ 1.4 Verantwoording van de opzet	9
Hoofdstuk 2: De toetsing aan het gelijkheidsbeginsel	11
§ 2.1 Inleiding.....	11
§ 2.2 Artikel 1 Grondwet	11
§ 2.3 Toetsingsverbod.....	12
§ 2.4 Het gelijkheidsbeginsel in internationale verdragen	13
§ 2.4.1 Artikel 14 EVRM.....	14
§ 2.4.2 Artikel 26 BUPO	14
§ 2.5 Inhoudelijke toets.....	15
§ 2.5.1 Gelijke of ongelijke gevallen	16
§ 2.5.2 Objectieve en redelijk rechtvaardigingsgrond.....	18
§ 2.5.2.1 Legitieme doelstelling.....	18
§ 2.5.2.2 Proportionaliteitstoets.....	19
§ 2.6 Beoordelingsvrijheid wetgever	20
§ 2.7 Conclusie	22
Hoofdstuk 3: Zakelijk onderscheid versus fundamenteel onderscheid	24
§ 3.1 Inleiding.....	24
§ 3.2 Zakelijk onderscheid.....	24
§ 3.2.1 Zakelijk onderscheid in de jurisprudentie	24
§ 3.2.1.1 Studeerkamer-arrest	25
§ 3.2.1.2 Autokostenforfait-arrest.....	25
§ 3.2.1.3 Grootwagenparkhouders-arrest.....	26
§ 3.2.1.4 Arbeidskostenforfait-arrest	26
§ 3.2.1.5 Goodwill-arrest.....	26
§ 3.2.1.6 Recht van overgang-arrest.....	27
§ 3.2.2 Toetsing van een zakelijk onderscheid	27
§ 3.2.3 Fundamentele eis van een rechtvaardige belasting	27
§ 3.3 Fundamenteel onderscheid	28

§ 3.3.1 Fundamenteel onderscheid in de jurisprudentie.....	28
§ 3.3.1.1 Tandartsvrouw-arrest	28
§ 3.3.1.2 Griffierecht-arrest.....	29
§ 3.3.1.3 Alimentatie-zaak	29
§ 3.3.2 Toetsing van een fundamenteel onderscheid.....	30
§ 3.4 Zakelijk onderscheid met fundamentele aspecten	32
§ 3.4.1 Zakelijk onderscheid met fundamentele aspecten in de jurisprudentie	32
§ 3.4.1.1 Arbeidskosten-arrest.....	32
§ 3.4.1.2 Tweede arbeidskosten-arrest.....	33
§ 3.4.2 Toetsing aan een zakelijk onderscheid met fundamentele aspecten	34
§ 3.5 Kritiek op de huidige werkwijze van de Hoge Raad; hoe nu verder?.....	35
§ 3.6 Conclusie	36
 Hoofdstuk 4: Internationale bedragen en het belastingrecht.....	37
§ 4.1 Inleiding.....	37
§ 4.2 Karakter artikel 26 BUPO.....	37
§ 4.3 Karakter artikel 14 EVRM	37
§ 4.3.1 Darby-arrest.....	38
§ 4.3.2 Twaalfde protocol.....	39
§ 4.4 Gelijkheid in het belastingrecht als fundamenteel recht?	39
§ 4.5 Conclusie	43
 Hoofdstuk 5: Leerstuk van de rechtvaardige belastingheffing.....	44
§ 5.1 Inleiding.....	44
§ 5.2 Geen privileges in het stuk van belastingen.....	44
§ 5.3 Zakelijk onderscheid in drie categorieën	44
§ 5.3.1 Budgettaire overwegingen.....	45
§ 5.3.2 Bewust voordeel zonder geldige redenen	45
§ 5.3.3 Irrelevante of geen redenen voor het gemaakte onderscheid.....	45
§ 5.3.3.1 Fout in de wetgevingstechniek	46
§ 5.4 Wetgeving als gevolg van een amendement.....	47
§ 5.5 Conclusie	47
 Hoofdstuk 6: Feitelijke bedragen	49
§ 6.1 Inleiding.....	49
§ 6.2 Zakelijk onderscheid in bedragen.....	49
§ 6.2.1 Studeerkamer-arrest	49
§ 6.2.2 Autokostenforfait-arrest	50
§ 6.2.3 Grootwagenparkhouders-arrest.....	50
§ 6.2.4 Arbeidskostenforfait-arrest	50

§ 6.2.5 Goodwill-arrest.....	51
§ 6.2.6 Recht van overgang-arrest	51
§ 6.3 Fundamenteel onderscheid in bedragen	51
§ 6.3.1 Tandartsvrouw-arrest	51
§ 6.3.2 Griffierecht-arrest	51
§ 6.3.3 Alimentatie-zaak	52
§ 6.4 Zakelijk onderscheid met fundamentele aspecten in bedragen.....	52
§ 6.4.1 Arbeidskosten-arrest	52
§ 6.4.2 Tweede arbeidskosten-arrest	52
§ 6.5 Alle bedragen op een rijtje; een overzicht.....	52
§ 6.6 Conclusie	54
Hoofdstuk 7: Conclusie	55
§ 7.1 Inleiding.....	55
§ 7.2 De toetsing aan het gelijkheidsbeginsel	55
§ 7.3 Zakelijk onderscheid versus fundamenteel onderscheid.....	55
§ 7.4 Internationale verdragen en belastingrecht	56
§ 7.5 Leerstuk van de rechtvaardige belastingheffing.....	57
§ 7.6 Feitelijke bedragen	58
§ 7.7 Eindconclusie: beantwoording probleemstelling en aanbevelingen.....	58
Literatuurlijst.....	61
Jurisprudentielijst.....	65
Parlementaire stukken.....	67

1. Inleiding

1.1 Aanleiding tot onderzoek

*"Allen die zich in Nederland bevinden, worden in gelijke gevallen gelijk behandeld. Discriminatie wegens godsdienst, levensovertuiging, politieke gezindheid, ras, geslacht of op welke grond dan ook, is niet toegestaan."*¹

Op 13 juli 2012 heeft de Rechtbank in Breda besloten dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit als bedoeld in artikel 35b Successiewet 1956 (hierna: SW 1956) ook moet gelden voor de verkrijging van privévermogen.² De zaak die zich in deze uitspraak afspeelde viel nog onder de oude Successiewet. Onder de huidige Successiewet zijn de verschillen tussen verkrijgers van ondernemingsvermogen en niet-ondernemingsvermogen alleen nog maar groter geworden. Het blijft de vraag of deze uitspraak overeind blijft tot aan en bij de Hoge Raad gezien een eerder arrest waarin door de Hoge Raad geoordeeld werd dat er met betrekking tot de successiefaciliteiten geen sprake is van strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel.³ De Hoge Raad deed de motivering van deze uitspraak af met artikel 81 Wet op Rechtelijke Organisatie (hierna: Wet RO) waaruit de grote mate van terughoudendheid met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijke wetgeving nog maar eens blijkt.

Het gelijkheidsbeginsel is één van de fundamentele rechtsbeginselen binnen onze samenleving. Voor de toepassing in het belastingrecht dient er een onderscheid gemaakt te worden tussen het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijk bestuur en het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijke wetgeving. Deze laatste zal in deze thesis centraal staan. Er is veel discussie over de wijze waarop er door de belastingrechter wetgeving aan het gelijkheidsbeginsel aan het beginsel van behoorlijke wetgeving wordt getoetst. De belastingrechter en wetgever staan met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijke wetgeving altijd met elkaar op gespannen voet. De belastingrechter mag immers niet op de stoel van onze wetgever gaan zitten.

Door het toetsingsverbod is het niet mogelijk voor een rechter om formele wetten te toetsen aan de Nederlandse Grondwet en zodoende dus ook niet aan artikel 1 Grondwet (hierna: GW).⁴ Echter, via een omweg⁵ is het toch mogelijk om formele wetgeving te toetsen aan het gelijkheidsbeginsel in internationale verdragen.⁶ Dit gaat echter ook niet zonder slag of stoot omdat er veel discussie is over de vraag of deze verdragen wel bedoeld zijn voor het belastingrecht gezien het feit dat er wel meer serieuze en ernstigere zaken bestaat dan een beetje meer of minder belasting te moeten betalen.

¹ Artikel 1 van de Nederlandse Grondwet.

² Rechtbank Breda 13 juli 2012, *LJN BX3386*.

³ HR 9 december 2011, *LJN BU6998*, V-N 2012/6.4.

⁴ Artikel 120 van de Nederlandse Grondwet.

⁵ Artikel 94 van de Nederlandse Grondwet.

⁶ Artikel 14 EVRM en artikel 26 BUPO.

Er is dan ook sprake van een onderscheid tussen twee verschillende soort zaken; dit verschil bepaald (mede) de terughoudendheid van de belastingrechter. Zo zijn er zaken waarbij wetgeving een fundamenteel onderscheid maakt en er zijn zaken waarbij wetgeving een zakelijk, technisch onderscheid maakt. In het laatste geval zal de rechter zich terughoudender moeten opstellen dan in het eerste geval. Het onderzoek gaat over de vraag in hoeverre het maken van dit onderscheid gerechtvaardigd is.

1.2 Probleemstelling

De probleemstelling bestaat uit een vraag, die centraal zal staan tijdens de gehele scriptie. De probleemstelling luidt als volgt:

“In hoeverre is het onderscheid dat gemaakt wordt, bij de toetsing van het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijk wetgeving, tussen zaken waarbij een zakelijk onderscheid centraal staat en zaken waarbij een fundamenteel onderscheid centraal staat gerechtvaardigd?”

De bovenstaande probleemstelling brengt verschillende deelvragen met zich mee welke beantwoord moeten worden om uiteindelijk tot een antwoord en oplossing voor de hoofdvraag te komen. De onderstaande deelvragen zullen in de scriptie aan bod komen:

- Op welke manier wordt wetgeving door de belastingrechter aan het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijke wetgeving getoetst?
- Wanneer is er sprake van een zakelijk onderscheid en wanneer van een fundamenteel onderscheid?
- In hoeverre speelt de discussie over de vraag of internationale verdragen wel bedoeld zijn voor het belastingrecht hierin een rol?
- Speelt in deze kwestie mogelijk de fundamentele eis van een rechtvaardige belastingheffing een rol?
- Over wat voor feitelijke bedragen gaat het hier nu eigenlijk en kan dit mogelijk van doorslaggevende redenen zijn voor het gemaakte onderscheid?

1.3 Doelstelling

Het doel van dit onderzoek is om vast te stellen op welke wijze de belastingrechter onderscheid maakt tussen zaken, met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel, waarbij de wetgever een fundamenteel onderscheid maakt en wanneer de wetgever een zakelijk of technisch onderscheid maakt. Er zal worden vastgesteld hoe deze tweedeling is ontstaan en of deze in de huidige samenleving nog wel gerechtvaardigd is.

1.4 Verantwoording van de opzet

De opzet van deze thesis zal gelijk zijn aan de deelvragen welke onder paragraaf 1.2 aan bod zijn gekomen en waarvoor beantwoording nodig is om tot een antwoord op de probleemstelling te kunnen komen.

In hoofdstuk twee wordt daarom eerst gekeken naar de manier waarop wetgeving door de belastingrechter aan het gelijkheidsbeginsel wordt getoetst. Hierbij wordt stilgestaan bij artikel 1 GW, maar ook bij het toetsingsverbod van artikel 120 GW en hoe de rechter via artikel 94 GW uiteindelijk uitkomt bij het gelijkheidsbeginsel in de internationale verdragen.⁷ De inhoudelijke toetsing van het gelijkheidsbeginsel komt ook aan bod. Er moet getoetst worden of er sprake is van gelijke gevallen die ongelijk behandeld worden zonder dat hier een rechtvaardigingsgrond voor is. Wanneer spreken we dan eigenlijk van gelijke gevallen? En wanneer kan iets beschouwd worden als een rechtvaardigingsgrond? Deze vragen zullen in dit hoofdstuk beantwoordt worden.

Vervolgens is het belangrijk om, na de bespreking van de toetsing aan het gelijkheidsbeginsel, vast te stellen wanneer er sprake is van een fundamenteel onderscheid en wanneer er sprake is van een zakelijk of een technisch onderscheid. Deze tweedeling zal verder worden uitgewerkt aan de hand van jurisprudentie om duidelijk aan te tonen wat het verschil tussen beide is. In hoofdstuk drie zal dit alles aan bod komen.

Daarnaast is het van belang om te onderzoeken welke invloed de discussie, over de vraag of de internationale verdragen bedoeld zijn voor het belastingrecht, mogelijk van invloed is geweest op het onderscheid dat gemaakt wordt tussen een fundamenteel onderscheid en een zakelijk onderscheid. Er zijn immers wel serieuzere en ernstigere zaken te bedenken dan dat men een beetje meer of minder belasting moet betalen. Waar zijn de internationale verdragen als het Europese Verdrag voor de Rechten van de Mens (hierna: EVRM) en het Internationaal verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (hierna: BUPO) nu eigenlijk voor bedoeld? In dit verband zal ook jurisprudentie van het Europese Hof voor de Rechten van de Mens (hierna: EHRM) aan bod komen. Dit alles zal terug te vinden zijn in hoofdstuk vier.

Mogelijk is het ook zo dat de fundamentele eis van een rechtvaardige belastingheffing een rol kan spelen in deze kwestie. In artikel 189 van de oude Nederlandse GW was het volgende opgenomen: *"Geen privilegiën kunnen in het stuk van belastingen worden verleend"*. Kan dit er op duiden dat ook zakelijke onderscheiden onder deze fundamentele eis vallen? Wanneer is dit mogelijk het geval? Hoofdstuk vijf zal de antwoorden gaan bieden.

Het is ten slotte belangrijk om te analyseren over welke feitelijke bedragen het nu gaat. Is het onderscheid nog wel gerechtvaardigd indien het bij een fundamenteel onderscheid maar om tientallen euro's gaat terwijl het bij het zakelijke of technische onderscheid mogelijk wel om een veelvoud

⁷ Artikel 14 EVRM en artikel 26 BUPO.

hiervan kan gaan. Dit wordt bekeken aan de hand van jurisprudentie. Dit alles zal terug te vinden zijn in hoofdstuk zes.

Uiteindelijk zullen de antwoorden op de bovenstaande vragen leiden tot beantwoording van de probleemstelling. Dit zal gebeuren in hoofdstuk zeven, de conclusie van deze scriptie waar naast de beantwoording van de probleemstelling ook aanbevelingen gedaan zullen worden.

Deze masterthesis is geschreven in de periode van oktober 2012 tot en met mei 2013. Op 31 mei 2013 is deze thesis afgesloten waarna de actualiteiten niet meer zijn bijgewerkt.

2. De toetsing aan het gelijkheidsbeginsel

2.1 Inleiding

Door de horizontalisering van de samenleving waarin de overheid en burgers steeds meer op gelijke voet met elkaar staan, is het belangrijk dat de overheid meer rekening houdt met de belangen van de burger.⁸ Het is voor de burger van belang dat de wet voldoet aan rechtsbeginselen, zoals rechtszekerheid en rechtsgelijkheid. Door de enorme tijdsdruk die achter de fiscale wetgeving zit (*pressure cooker*) wordt de kwaliteit van wetgeving minder en daarmee ook de rechtszekerheid en rechtsgelijkheid die de wetgeving dient te waarborgen. Een goed voorbeeld hiervan is de Wet Inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001). Door de hoge snelheid waarmee deze wet werd ingevoerd moesten er in 2001 zogenaamde 'veegwetten' aan te pas komen om oneffenheden te herstellen. Aan de heffing van belasting krachtens de Wet IB 2001 ligt het draagkrachtbeginsel ten grondslag. Echter is bij de invoering van de Wet IB 2001 nauwelijks aandacht besteed aan het draagkrachtbeginsel. Dit is ook duidelijk terug te zien rondom de wettelijke regeling van box 3. Het voordeel uit deze box wordt vastgesteld op een rendement van 4% over het vermogen. Er wordt dus helemaal geen rekening gehouden met individuele draagkrachtverschillen terwijl het draagkrachtbeginsel wel ten grondslag ligt aan de Wet IB 2001.⁹ De partijdigheid van de wetgever, onze staatssecretaris van Financiën, komt de rechtsgelijkheid ook niet ten goede aangezien hij zowel de pet als fiscale wetgever, als die van politiek verantwoordelijke van de Belastingdienst draagt.¹⁰ Door deze ontwikkelingen is een vertaling van de rechtsgelijkheid in de vorm van een gelijkheidsbeginsel, opgenomen in de wet, des belangrijker. In dit hoofdstuk is beschreven waar een belastingrechter de wetgeving op het gebied van rechtsgelijkheid aan kan toetsen en wat deze toets precies inhoudt.

2.2 Artikel 1 Grondwet

Onze huidige Grondwet dateert van 1983 en bestaat uit een aantal hoofdstukken. In hoofdstuk 1 zijn de grondrechten vastgelegd. Deze grondrechten zijn gesplitst in de klassieke grondrechten welke terug zijn te vinden in artikel 1 tot en met 18 en de sociale grondrechten welke zijn opgenomen in artikel 19 tot en met 23.

De tekst van het gelijkheidsbeginsel, neergelegd in de Grondwet, luidt als volgt:

“Allen die zich in Nederland bevinden, worden in gelijke gevallen gelijk behandeld. Discriminatie wegens godsdienst, levensovertuiging, politieke gezindheid, ras, geslacht of op welke grond dan ook, is niet toegestaan”

⁸ Gribnau 2009, paragraaf 6.

⁹ Gribnau 2007, paragraaf 4.2.

¹⁰ Happé 2001, p. 17-25 en Gribnau 2007, paragraaf 6.2.

Het gelijkheidsbeginsel is in onze nationale wetgeving opgenomen in artikel 1 GW en valt daarmee onder het klassieke grondrecht. Door de plaats die het gelijkheidsbeginsel in onze wetgeving heeft gekregen, wordt aangetoond hoe belangrijk rechtsgelijkheid in onze samenleving is.

2.3 Toetsingsverbod

Rechtsgelijkheid staat door middel van het formuleren van het gelijkheidsbeginsel in artikel 1 GW dus hoog in het vaandel van de overheid. Logischerwijs zou een rechter wetgeving die mogelijk in strijd is met het gelijkheidsbeginsel, moeten toetsen aan artikel 1 GW om te kijken of dit inderdaad wel of niet het geval is. Deze kans krijgt een rechter echter niet doordat wetgeving in formele zin, gemaakt volgens de procedure van artikel 81 GW, niet aan artikel 1 GW getoetst mag worden.

Dit zogenaamde toetsingsverbod is opgenomen in artikel 120 GW. De tekst van het artikel luidt als volgt:

“De rechter treedt niet in de beoordeling van de grondwettigheid van wetten en verdragen”

De gedachte hierachter is dat een rechter door een dergelijke toetsing op de stoel van de wetgever gaat zitten. Dit zou de democratische legitimiteit van onze democratische rechtstaat niet ten goede komen omdat onze wetgever democratisch verkozen is en onze rechters niet. Door deze bepaling op te nemen in de Grondwet bepaalt de wetgever nu in feite zelf of zijn wetgeving binnen de grenzen van de Grondwet valt. Zeer opmerkelijk omdat de wetgever op deze manier niet gecontroleerd kan worden en hier mogelijk ook misbruik van kan maken.

In 2004 is door, toentertijd GroenLinks-Kamerlid, Femke Halsema een initiatiefvoorstel ingediend dat een beperking van het toetsingsverbod zou inhouden. Het idee was om een tweede lid aan artikel 120 GW toe te voegen, met de volgende tekst:

*“Wetten vinden evenwel geen toepassing indien deze toepassing niet verenigbaar is met de artikelen 1, 2, derde en vierde lid, 3 tot en met 9, 10, eerste lid, 11 tot en met 17, 18, eerste lid, 19, derde lid, 23, tweede, derde, vijfde, zesde en zevende lid, 54, 56, 99, 113, derde lid, 114, 121 en 129, eerste lid.”*¹¹

Door deze toevoeging aan artikel 120 GW zou de toetsing van formele wetgeving aan artikel 1 GW wel mogelijk zijn.

Het wetsvoorstel werd op 14 oktober 2004 door de Tweede Kamer aangenomen.¹² De fracties van SP, GroenLinks, PvdA, Groep Wilders, D66, VVD, ChristenUnie, SGP en LPF stemden voor en alleen de fractie van CDA stemde tegen. Ruim twee jaar later werd het voorstel, op 2 december 2008, behandeld in de Eerste Kamer. Er waren 36 stemmen tegen (de fracties van CDA, VVD en SGP) en

¹¹ Kamerstukken II, 2001/2002, 28 331, nr. 2, p. 1.

¹² Handelingen II 14 oktober 2004, p. 12-643.

37 stemmen voor (de overige fracties).¹³ Voorstanders van het wetsvoorstel vonden een dergelijke toetsing goed passen binnen het streven om eventueel machtsmisbruik van de overheid tegen te gaan. Tegenstanders vonden dat deze taak bij het parlement ligt.

Omdat het hier ging om een wetsvoorstel tot wijziging van de Grondwet was het nodig dat het wetsvoorstel voor een tweede keer door de Eerste en Tweede Kamer zou worden behandeld. De toenmalige fractieleider van de VVD gaf echter, nog voor deze tweede lezing, aan dat de VVD niet langer meer zou instemmen met een dergelijk wetsvoorstel. Hierdoor zou een meerderheid van twee derde voor instemming van het wetsvoorstel bij de tweede lezing voor dat moment onhaalbaar zijn geworden. Het vertrek van Femke Halsema uit de Tweede Kamer en de verschillende interne perikelen waarmee GroenLinks mee te maken kreeg zijn de voornaamste redenen waardoor de voortzetting van de behandeling van het wetsvoorstel tot op heden is uitgebleven.¹⁴

Er bestaat echter nog steeds veel animo om het toetsingsverbod te beperken of op te heffen. Zo is Happé de volgende mening toegedaan:

*“Evenwicht van machten brengt tot uitdrukking dat ook de wetgever als democratisch gelegitimeerde staatsmacht gebonden is aan het recht en dat de rechter daarop toeziet. Gebondenheid van de wetgever aan algemene rechtsbeginselen en toetsing door de rechter maken een integrerend onderdeel daarvan uit.”*¹⁵

In de vriendenbundel van Happé deelt Stevens deze mening.¹⁶ Ook van der Geld¹⁷ kan genoemd worden in het rijtje van voorstanders, net als Juch¹⁸ en Gribnau¹⁹. Mijns inziens is een beperking of opheffing van artikel 120 GW op zijn plaats. De wetgever wordt op deze manier door de rechter geholpen om de rechtsgelijkheid van de wetgeving te waarborgen. In plaats van bang te zijn voor de gevolgen, zou de wetgever hier juist kansen in moeten zien.

2.4 Het gelijkheidsbeginsel in internationale verdragen

Het is echter niet zo dat de rechter op dit moment formele wetgeving niet aan het gelijkheidsbeginsel kan toetsen. Weliswaar niet aan artikel 1 GW, maar het gelijkheidsbeginsel is op meerdere plaatsen terug te vinden in verschillende internationale verdragen. Door de werking van artikel 94 GW mag een rechter formele wetgeving wel toetsen aan internationale verdragen.

¹³ *Handelingen I* 2 december 2008, p. 11-543.

¹⁴ Voor mee informatie over de actuele status van dit wetsvoorstel zie Breunese.

¹⁵ Happé 1999, p. 16.

¹⁶ Stevens 2011a, p. 215.

¹⁷ Van der Geld.

¹⁸ Juch, p. 113 en 114.

¹⁹ Gribnau 2002, p. 6.

Het gelijkheidsbeginsel is in twee internationale verdragen terug te vinden. Als eerste in het EVRM waar het gelijkheidsbeginsel terug te vinden is in artikel 14 en ten tweede in de BUPO waar het gelijkheidsbeginsel terug te vinden is in artikel 26. Beide artikelen worden hieronder kort behandeld.

2.4.1 Artikel 14 EVRM

Het EVRM is een verdrag waarin, voor alle inwoners van de verdragsluitende staten (waaronder Nederland), bepaalde mensenrechten zijn opgenomen. Men moet hierbij denken aan een verbod op martelen en slavernij maar ook het recht op leven, op een eerlijk proces en op privacy. Het verdrag is aangenomen door de Verenigde Naties op 4 november 1950. In de loop der tijd is het verdrag uitgebreid met 14 protocollen. Het verdrag is door Nederland op 28 juli 1954 geratificeerd en in werking getreden op 31 augustus 1954.²⁰

Het EVRM heeft een directe werking. Dit houdt in dat als men een beroep doet op een van de bepalingen in het EVRM, de rechter de wetgeving of bestuurshandeling direct aan het desbetreffende artikel moet toetsen.

In artikel 14 EVRM is het gelijkheidsbeginsel opgenomen. Het artikel komt voor een groot deel overeen met artikel 1 GW. De tekst luidt als volgt:

“Het genot van de rechten en vrijheden die in dit Verdrag zijn vermeld, moet worden verzekerd zonder enig onderscheid op welke grond ook, zoals geslacht, ras, kleur, taal, godsdienst, politieke of andere mening, nationale of maatschappelijke afkomst, het behoren tot een nationale minderheid, vermogen, geboorte of andere status”

Er is veel discussie geweest over het feit of artikel 14 EVRM wel bedoeld is voor belastingzaken en dit was dan ook lange tijd onduidelijk. Volgens sommige ingewijden zijn internationale verdragen alleen bedoeld voor meer serieuzere mensenrechten, zoals slavernij en marteling. Het feit dat men een beetje meer of minder belasting zou moeten betalen, ten opzichte van een ander, behoort niet tot de fundamentele rechten van de mens. Meer hierover komt in hoofdstuk vier uitgebreid aan bod. Tevens wordt in hoofdstuk vier aandacht besteed aan artikel 1 van het Eerste Protocol EVRM, dat onlosmakelijk verbonden is met artikel 14 EVRM.

2.4.2 Artikel 26 BUPO

Het BUPO is een verdrag dat is aangenomen door de Verenigde Naties op 19 december 1966. Verschillende verboden en rechten die voorkomen in het EVRM, zijn ook hierin terug te vinden. Het verdrag is door Nederland op 23 maart 1976 geratificeerd en op 11 maart 1979 in werking getreden.²¹

Het gelijkheidsbeginsel is opgenomen in artikel 26 van het verdrag. De tekst luidt als volgt:

²⁰ Happé & Gribnau, p. 437.

²¹ Happé & Gribnau, p. 435-436.

“Allen zijn gelijk voor de wet en hebben zonder discriminatie aanspraak op gelijke bescherming door de wet. In dit verband verbiedt de wet discriminatie van welke aard ook en garandeert een ieder gelijke en doelmatige bescherming tegen discriminatie op welke grond ook, zoals ras, huidskleur, geslacht, taal, godsdienst, politieke of andere overtuiging, nationale of maatschappelijke afkomst, eigendom, geboorte of andere status”

Omdat artikel 26 BUPO ook een internationaal verdrag betreft, bestaat, net als het gelijkheidsbeginsel in het EVRM, veel discussie over het feit of deze verdragen bedoeld zijn voor het belastingrecht. Het karakter van artikel 26 BUPO is echter anders dan dat van artikel 14 EVRM. Meer hierover komt in hoofdstuk vier uitgebreid aan bod.

2.5 Inhoudelijke toets

Nu duidelijk is aan welk(e) artikel(en) omtrent het gelijkheidsbeginsel de belastingrechter de wetgeving mogelijk kan toetsen, is de volgende vraag: waaruit bestaat deze toetsing? Gelijke gevallen moeten gelijk behandeld worden. Dit brengt ook met zich mee dat ongelijke gevallen in de mate van hun ongelijkheid, ongelijk behandeld moeten worden.²² Voor de inhoudelijke toetsing van wetgeving aan het gelijkheidsbeginsel gaat de rechter een lijst af met de volgende drie vragen:

- Is er sprake van gelijke (of ongelijke) gevallen?
- Worden de gelijke gevallen ongelijk behandeld?
- Bestaat er een rechtvaardigingsgrond voor de ongelijke behandeling van deze gelijke gevallen?

Deze benadering is grotendeels ontleend aan de rechtspraak van het EHRM. In het Belgische taalzaken-arrest bepaalt het hof het volgende:

*“That the principle of equality of treatment is violated if the distinction has no objective and reasonable justification.”*²³

In het Tandartsvrouw arrest overweegt de Hoge Raad het volgende:

*“Bij de beantwoording van de vraag of toepassing van genoemde wetsbepalingen een door het IVBPR verboden ongelijke behandeling oplevert als hiervoor bedoeld, moeten worden vooropgesteld dat het Verdrag niet iedere ongelijke behandeling van gelijke gevallen verbiedt, maar alleen die ongelijke behandeling welke als discriminatie moet worden beschouwd omdat een objectieve en redelijke rechtvaardiging ervoor ontbreekt.”*²⁴

²² HR 21 oktober 1992, *BNB* 1993/29.

²³ EHRM 13 juli 1968, Series A, nr. 6, p. 34, par. 10.

²⁴ HR 27 september 1989, *BNB* 1990/61.

De bovenstaande arresten zien vooral op de laatste vraag omtrent de aanwezigheid van een rechtvaardigingsgrond voor de ongelijke behandeling. De eerste vraag blijft echter of er sprake is van gelijke of ongelijke gevallen. De bovenstaande drie vragen omtrent toetsing aan het gelijkheidsbeginsel, voornamelijk de vraag wanneer er sprake is van gelijke of ongelijke gevallen en de vraag of er een rechtvaardigingsgrond bestaan, zullen in de komende twee paragrafen uitgebreid aan bod komen.

2.5.1 Gelijke of ongelijke gevallen

Als eerste moet voor een geslaagd beroep op het gelijkheidsbeginsel sprake zijn van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen. De ongelijke behandeling staat vrijwel nooit ter discussie omdat in de wetgeving duidelijk wordt aangegeven in welke gevallen welke wetsbepaling van toepassing is. Wanneer er precies sprake is van gelijke gevallen of ongelijke gevallen is echter een ander verhaal. Ten eerste is de term gelijke gevallen eigenlijk misplaatst omdat twee gevallen nooit identiek aan elkaar zijn. In dit opzicht is het misschien beter te spreken van vergelijkbare gevallen.²⁵ Het gelijkheidsbeginsel brengt ook met zich mee dat ongelijke gevallen niet gelijk behandeld mogen worden, maar ongelijk gehandeld moeten worden in de mate waarin de gevallen ongelijk zijn aan elkaar.²⁶

De wetgever is in eerste instantie degene die bepaalt wanneer sprake is van gelijke of ongelijke gevallen.²⁷ Natuurlijk kan in bepaalde gevallen discussie ontstaan over wat nu gelijke gevallen zijn en wat niet. Een simpel voorbeeld is als een pen en een potlood getoond worden aan personen en hoe de meningen hierover verdeeld kunnen zijn. De ene persoon kan zeggen dat ze ongelijk aan elkaar zijn omdat ze er anders uitzien, de pen met inkt schrijft en schrijven met een potlood uitgumbaar is. De andere persoon kan zeggen dat het wel gelijke gevallen zijn omdat beide zaken te kwalificeren zijn als schrijfwaren. Beide personen hebben in dit opzicht gelijk. Het gelijkheidsbeginsel geeft een formele definitie van rechtsgelijkheid weer dat in feite een inhoudelijk leeg begrip is.²⁸

Het is dus van belang om te weten in welk opzicht gekeken moet worden naar de vraag of sprake is van vergelijkbare gevallen. Om te bepalen of sprake is van gelijke of ongelijke gevallen in wetgeving, is het van belang om deze vergelijking tegen het licht te houden van de desbetreffende wet. De doelstelling van de wet en de achterliggende rechtsbeginselen, waarop deze wet is gebaseerd, moeten uiteindelijk de doorslag geven.²⁹

Om een en ander duidelijk voor ogen te krijgen wordt de discussie over de bedrijfsopvolgingsfaciliteit van de successiewet als voorbeeld genomen. Recent is, zoals in hoofdstuk één al kort aan bod kwam,

²⁵ Happé 2009, paragraaf 3.

²⁶ HR 21 oktober 1992, *BNB* 1993/29.

²⁷ Happé 1999, p. 32.

²⁸ Gribnau 2000, paragraaf 1 waarbij verwezen wordt naar Radbruch, p. 164-165.

²⁹ Happé 2009, paragraaf 3.

door de rechtbank in Breda³⁰ geoordeeld dat deze faciliteit in strijd is met het gelijkheidsbeginsel. Hieraan ging een discussie vooraf, waarin de wetgever betoogde dat sprake is van ongelijke gevallen terwijl in de literatuur en nu ook door rechtbank Breda geoordeeld werd dat wel degelijk sprake is van gelijke gevallen. De huidige bedrijfsopvolgingsfaciliteit is opgenomen in artikel 35b SW 1956 en regelt een vrijstelling van belastingen van 100% over het eerste miljoen aan ondernemingsvermogen dat een verkrijger erft of geschonken krijgt. Het meerdere is voor 83% vrijgesteld van belastingen. Een verkrijger die geen ondernemingsvermogen erft of geschonken krijgt maar ieder ander vermogen, komt niet in aanmerking voor deze vrijstelling.

De vraag is of verkrijgers van ondernemingsvermogen en verkrijgers van niet-ondernemingsvermogen zijn aan te merken als gelijke gevallen. Aan de ene kant was de staatssecretaris van Financiën, toentertijd Jan-Kees de Jager, van mening dat sprake was van ongelijke gevallen omdat, anders dan bij het verkrijgen van niet-ondernemingsvermogen, ondernemingsvermogen vast zit in de onderneming.³¹ Ten aanzien van de ondernemingsvrijstelling in de vermogensbelasting oordeelde het hof eerder dat er met betrekking tot de verkrijging van ondernemingsvermogen en niet-ondernemingsvermogen geen sprake is van gelijke gevallen omdat ondernemingsvermogen niet gezien kan worden als vrij besteedbaar vermogen.³² De Hoge Raad oordeelde, ten aanzien van de successiefaciliteiten, ook dat verkrijgers van ondernemingsvermogen en verkrijgers van niet-ondernemingsvermogen geen gelijke gevallen zijn, maar hierbij werd voor de motivering verwezen naar artikel 81 Wet RO.³³ De mening van de staatssecretaris is te begrijpen maar wel opmerkelijk gezien het feit dat de toenmalige staatssecretarissen in 1993 en 2004 wel aangaven dat sprake was van gelijke gevallen tussen verkrijgers van ondernemingsvermogen en verkrijgers van niet-ondernemingsvermogen³⁴, en dat ook de Raad van State³⁵ uitgaat van gelijke gevallen.

Aan de andere kant werd in de literatuur geconcludeerd dat wel sprake was van gelijke gevallen.³⁶ Deze vraag moest namelijk beoordeeld worden in het licht van de Successiewet. Het doel van deze wet is om belasting te heffen over verkrijgingen krachtens erfrecht of schenking. Het draagkrachtbeginsel wordt als rechtsgrond genoemd voor deze heffing. In die zin verschillen de verkrijgers van ondernemingsvermogen en verkrijgers van niet-ondernemingsvermogen niet van elkaar.³⁷ Beiden verkrijgen vermogen krachtens erfrecht of schenking en in beide gevallen verhoogt het de draagkracht waardoor men geacht wordt meer te kunnen bijdragen aan de belastingen. Vanuit dit perspectief is wel sprake van gelijke gevallen. Mijns inziens is deze redenering ook de enige juiste omdat het doel van de Successiewet centraal staat bij de vraag of sprake is van gelijke gevallen. Uiteindelijk ging op 13 juli 2012 de Rechtbank Breda ook mee in deze redenering.

³⁰ Rechtbank Breda 13 juli, *LJN BX3386*.

³¹ *Kamerstukken II*, 2009-2010, 31 930, nr. 15, p. 3.

³² Hof Den Haag 23 september 1998, *LJN AV8381*, *V-N* 1999/5.18

³³ HR 9 december 2011, *LJN BU6998*, *V-N* 2012/6.4.

³⁴ *Kamerstukken II*, 2004/2005, 29 767, nr. 14, p. 38 en Hoogeveen, paragraaf 9.3.2.

³⁵ *Kamerstukken II*, 2008-2009, 31 930, nr. 4, p. 3.

³⁶ Van Vijfeijken, p. 235 - 247 en Hoogeveen, hoofdstuk 9.

³⁷ Van Vijfeijken, p. 243.

De vraag of sprake is van gelijke of ongelijke gevallen moet altijd beantwoord worden in het licht van de doelstelling van de wet en de daaraan achterliggende beginselen, zoals het draagkrachtbeginsel. Alleen dan kan men tot het enige juiste antwoord komen op de vraag of sprake is van gelijke of ongelijke gevallen binnen de wetgeving. Het doel van de successiewet is om belasting te heffen over verkrijgingen krachtens erfrecht of schenking. Om deze heffing te kunnen rechtvaardigen wordt het draagkrachtbeginsel als rechtsgrond genoemd. Verkrijgers van ondernemingsvermogen en verkrijgers van niet-ondernemingsvermogen moeten daarom als gelijke gevallen worden beschouwd. In beide gevallen wordt immers de draagkracht vergroot.

2.5.2 Objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond

Als geconstateerd wordt dat sprake is van gelijke gevallen die ongelijk behandeld worden hoeft dat nog niet meteen strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel op te leveren. Het is mogelijk dat hiervoor een rechtvaardigingsgrond bestaat waardoor het gerechtvaardigd is dat gelijke gevallen ongelijk behandeld worden. Om te toetsen of mogelijk sprake is van een rechtvaardigingsgrond zal een rechter twee vragen moeten beantwoorden:

1. Is er sprake van een legitieme doelstelling?
2. Wordt voldaan aan de proportionaliteitstoets?

Indien beide vragen bevestigend beantwoord kunnen worden, is er een rechtvaardigingsgrond aanwezig waardoor de ongelijke behandeling van gelijke gevallen niet langer strijdigheid oplevert met het gelijkheidsbeginsel. Het bovenstaande blijkt ook uit de rechtspraak van het EHRM³⁸ en dit is door de Hoge Raad in een arrest van 1997 overgenomen waarbij de twee voorwaarden voor de aanwezigheid van een objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond voor het eerst geformuleerd werden.³⁹ In de volgende paragrafen wordt kort ingegaan op de twee voorwaarden voor de aanwezigheid van een redelijke en objectieve rechtvaardigingsgrond.

2.5.2.1 Legitieme doelstelling

De wettelijke bepaling die in het geding is moet een legitieme doelstelling hebben. Met andere woorden: het moet een doelstelling zijn die een ongelijke behandeling van gelijke gevallen mogelijk rechtvaardigt. Het hangt er vanaf wat de doelstelling van de desbetreffende wettelijke bepaling is. Een legitieme doelstelling, kan van alles inhouden zolang deze maar de ongelijke behandeling van gelijke gevallen rechtvaardigt.

Om een voorbeeld te geven van een legitieme doelstelling zal nu het al eerder aan bod gekomen voorbeeld van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit verder worden uitgewerkt. De doelstelling van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit is het beschermen van het '*algemeen sociaaleconomisch belang*'. Het is

³⁸ Zie bijvoorbeeld EHRM 13 juni 1979, Series A, nr. 31, p. 16, par. 33.

³⁹ HR 12 november 1997, *BNB* 1998/22.

onwenselijk dat een onderneming die overgaat door vererving of schenking door de heffing van erf- of schenkbelasting moet worden gestaakt of moet worden verkocht, omdat de onderneming niet over voldoende liquide middelen beschikt om deze heffing te kunnen voldoen. Dit zou een groot verlies aan werkgelegenheid en economische diversiteit zijn, aldus de parlementaire geschiedenis.⁴⁰ Dit is op het eerste oog een volkomen legitieme doelstelling. Het zou inderdaad niet wenselijk zijn dat ondernemingen die over gaan krachtens erfrecht of schenking, ten onder gaan vanwege de heffing van erfbelasting respectievelijk schenkbelasting. De vraag is echter of dit werkelijk het geval is. Onderbouwing van deze legitieme doelstelling, door middel van een onderzoek waaruit blijkt dat desbetreffende ondernemingen door de heffing van erf- of schenkbelasting in ernstige liquiditeitsproblemen komen, is tot op heden, aan de kant van de wetgever, uitgebleven. Mijs inziens is het formuleren van een legitieme doelstelling dan ook niet voldoende, deze moet ook, door bijvoorbeeld gericht onderzoek, duidelijk worden onderbouwd.

Het onderzoek wat aan de kant van de wetgever uitbleef, is echter wel gericht door Hoogeveen. In haar proefschrift is de kwaliteit van de bedrijfsopvolgingswetgeving onder de loep genomen. Ten aanzien van de noodzakelijkheid van de vrijstelling in de Successiewet concludeert Hoogeveen het volgende:

*“De uitkomsten leiden tot de conclusie dat het treffen van een vrijstelling niet noodzakelijk is, onder andere omdat 69% van de onderzochte nalatenschappen voldoende vrije middelen bevatten om het successierecht te kunnen betalen en omdat in veel gevallen sprake is van een relatief lage belastingdruk.”*⁴¹

Vanzelfsprekend is deze conclusie niet waar de wetgever, gezien zijn standpunt, op zit te wachten. In bijna 70% van de gevallen blijken er helemaal geen liquiditeitsproblemen aanwezig te zijn indien er aan de heffing van erf- en schenkbelasting moet worden voldaan. De logische vervolgvraag is dan waarom deze ruime vrijstelling in de successiewet eigenlijk bestaat. Van een legitieme doelstelling kan gezien het bovenstaande niet gesproken worden.

2.5.2.2 Proportionaliteitstoets

Indien een wettelijke bepaling voor een ongelijke behandeling van gelijke gevallen een legitieme doelstelling bevat, is daar ten slotte nog de proportionaliteitstoets waaraan voldaan moet worden om tot een rechtvaardigingsgrond te komen. Deze toets houdt in dat het middel waarvoor gekozen is, geschikt is om de legitieme doelstelling te bereiken maar tevens ook proportioneel is. Er moet sprake zijn van een redelijke verhouding tussen het middel en het doel.

In het licht van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit zou men niet meer aan deze toets toekomen omdat de legitieme doelstelling niet voldoende wordt onderbouwd. Indien dit wel het geval zou zijn, zou men

⁴⁰ Kamerstukken II 1997-1998, 25 688, nr. 3, p. 2.

⁴¹ M.J. Hoogeveen, paragraaf 14.7.

alsnog kunnen twijfelen aan de proportionaliteit van de maatregel zoals deze nu is neergelegd in artikel 35b SW 1956. Een vrijstelling van 100% voor het eerste miljoen en daarboven nog een vrijstelling van 83% over het meerdere is mijns inziens iets te veel van het goede. Indien liquiditeitsproblemen zich inderdaad voor zouden doen, zou gekozen kunnen worden voor betaling in termijnen of een renteloze betalingsregeling. Bovendien is het daarbij ook van belang dat de vrijstelling ook geldt indien maar 5% van de aandelen wordt geërfd van vennootschap. Van liquiditeitsproblemen kan dan nauwelijks sprake zijn.

Ten aanzien van de proportionele doelmatigheid van de vrijstelling concludeert Hoogeveen in haar proefschrift het volgende:

*“Ten slotte is de vrijstelling ook niet proportioneel doelmatig omdat volstaan zou kunnen worden met een minder vergaande maatregel zoals een betalingsregeling in de invorderingssfeer, of beter nog een niet-belasting gerelateerde kredietfaciliteit.”*⁴²

Gezien het bovenstaande kan geconcludeerd worden dan voor de vrijstelling als bedoeld in artikel 35b SW 1956 en het onderscheid dat daarbij gemaakt wordt niet wordt voldaan aan de proportionaliteitstoets. Nu aan beide voorwaarden voor de aanwezigheid van een objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond niet voldaan kan worden kan geconcludeerd worden dat voor het gemaakte onderscheid tussen verkrijgers van ondernemingsvermogen en verkrijgers van niet-ondernemingsvermogen geen objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond aanwezig is. Het logische gevolg is dan dat de wettelijke bepaling strijdigheid oplevert met het gelijkheidsbeginsel.

2.6 Beoordelingsvrijheid wetgever

De wetgever is in eerste instantie degene die bepaalt hoe een bepaalde wetsbepaling eruit komt te zien en de legitieme doelstellingen van de overheid vaststelt.⁴³ Hierbij is het aan hem om te bepalen of in bepaalde situaties sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen en zo ja, of hiervoor een rechtvaardigingsgrond is. Een rechter mag hierbij niet op de stoel van de wetgever gaan zitten.⁴⁴ Immers, onze wetgever wordt democratisch gekozen en rechters niet. Om die redenen is door het EHRM⁴⁵ bepaald dat onze nationale wetgever op dit gebied *a certain margin of appreciation* toekomt. Deze benadering van het EHRM wordt door de Hoge Raad overgenomen in het Tandartsvrouw-arrest:

*“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.”*⁴⁶

⁴² M.J. Hoogeveen, paragraaf 14.7.

⁴³ Happé 2009, paragraaf 4.

⁴⁴ Happé 2007.

⁴⁵ EHRM 8 juli 1984, NJ 1986/4.

⁴⁶ HR 27 september 1989, BNB 1990/61.

Door deze beoordelingsvrijheid stelde de rechter zich terughoudend op met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel maar trad wel op indien de wetgever het te bont maakte en deze beoordelingsvrijheid te buiten ging.⁴⁷ De grootte van deze beoordelingsvrijheid wordt mede bepaald door de inhoud van een zaak. Indien het gaat om een zaak waarbij fundamentele rechten aan de orde komen, is deze beoordelingsvrijheid van de wetgever kleiner dan wanneer het gaat om een zaak waarbij een zakelijk of technisch onderscheid gemaakt wordt. Van den Berge vindt het overigens niet vanzelfsprekend dat de wetgever juist op fiscaal gebied meer beoordelingsvrijheid toebedeeld krijgt.⁴⁸

Sinds augustus 2001 is geen geslaagd beroep meer gedaan op het gelijkheidsbeginsel bij de Hoge Raad. De reden hiervoor de uitspraak van het EVRM in de zaak Della Cijaja/Italië, waarin bepaald is dat de nationale wetgever met betrekking tot het belastingrecht niet langer *a certain margin of appreciation* toekomt, zoals het EHRM eerder oordeelde, maar een *wide margin of appreciation*.⁴⁹ Het ging in deze zaak om het Italiaanse successierecht waarbij de nalatenschap bepalend was voor de heffing van erfbelasting terwijl, in bijvoorbeeld Nederland, de verkrijging bepalend is voor de heffing van erfbelasting. Men voelde zich gediscrimineerd in Italië op dit gebied omdat ieders aandeel in de nalatenschap aanzienlijk zwaarder werd belast dan het geval zou dan indien er sprake was van een verkrijgersbelasting in plaats van een nalatenschapsbelasting. Het hof oordeelde dat er geen sprake was van discriminatie en oordeelt daarnaast dat de nationale wetgever *a wide margin of appreciation* toekomt. Deze nuancering door het EHRM wordt door de Hoge Raad overgenomen in de zogenaamde Kinderopvang-arresten.⁵⁰ Voor de kosten binnen de kinderopvang bestonden onder de Wet IB 1964 aanzienlijke verschillen, afhankelijk of belastingplichtige onder de loonbelasting of inkomstenbelasting viel. De Hoge Raad oordeelde dat de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toekomt op het gebied van het gelijkheidsbeginsel en dat in deze zaak de wetgever deze ruime beoordelingsvrijheid niet te buiten is gegaan. In het M-A arrest⁵¹ van het EVRM oordeelde het hof dat het oordeel van de wetgever moet worden geëerbiedigd tenzij dat van redelijke grond ontbloomt is. In het meer recente arrest *Burden and Burden*⁵² kiest het EHRM opnieuw voor een terughoudende opstelling.

Gezien de terughoudende opstelling van de belastingrechter sinds 2001, is de uitspraak met betrekking tot de bedrijfsopvolgingsfaciliteit van Rechtbank Breda⁵³ daarom des te bijzonder. In deze uitspraak is geoordeeld, mijns inziens volkomen terecht, dat de wetgever door het gebrek aan motivering zijn *wide margin of appreciation* te buiten gaat. Of deze uitspraak stand gaat houden tot

⁴⁷ Zie bijvoorbeeld HR 15 juli 1998, *BNB 1998/293* (Autokostenforfait-arrest), HR 12 mei 1999, *V-N 1999/24.3* (Arbeidskostenforfait-arrest) en HR 14 juli 2000, *BNB 2000/306* (Goodwill-arrest).

⁴⁸ Van den Berge 2000, onderdeel 3.

⁴⁹ EHRM 22 juni 1999, *BNB 2002/398*.

⁵⁰ HR 12 juli 2002, *NTFR 2002/999 en 1000*, *BNB 2002/399 en 400*.

⁵¹ EHRM 10 juni 2003, *NTFR 2003/2025*, *V-N 2003/52.2*.

⁵² EHRM 29 april 2008, *NJ 2008/306*, *V-N 2008/35.6*.

⁵³ Rechtbank Breda 13 juli 2012, *LJN BX3386*.

aan de Hoge Raad is zeer de vraag.⁵⁴ Inmiddels hebben rechtbank Haarlem⁵⁵ en rechtbank Arnhem⁵⁶ geoordeeld dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel.⁵⁷ Beide rechtbanken oordelen dat de verkrijgers van ondernemingsvermogen en verkrijgers van niet-ondernemingsvermogen niet als gelijke gevallen beschouwd kunnen worden, gezien het feit dat de doelstelling van de regeling het voorkomen van liquiditeitsproblemen bij ondernemingen, als gevolg van de heffing van schenk- of erfbelasting is. Daarnaast oordeelt rechtbank Arnhem dat, indien er wel sprake is gelijke gevallen, hiervoor een objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond bestaat, namelijk het stimuleren van ondernemerschap.

Daarnaast heeft Hof 's-Hertogenbosch in het hoger beroep van de zaak van rechtbank Breda ook geoordeeld dat bedrijfsopvolgingsfaciliteit niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel.⁵⁸ Hof 's-Hertogenbosch oordeelt dat het waarborgen van de continuïteit van 'echte' ondernemingen een objectieve en redelijke rechtvaardiging is om andere gevallen anders te behandelen. Door het waarborgen van de continuïteit van ondernemingen wordt ook de werkgelegenheid en de economische diversiteit gewaarborgd. Vanaf 2007 kunnen de faciliteiten ook worden toegepast in die gevallen waarin het te betalen successierecht niet zou leiden tot liquiditeitsproblemen, uit het oogpunt van de eenvoud. Hiermee is volgens Hof 's-Hertogenbosch de wetgever zijn beoordelingsvrijheid niet te buiten gegaan en is de keuze van de wetgever niet van redelijke grond ontbloeit.

Tegen deze laatste uitspraak zal zeer waarschijnlijk cassatie worden ingesteld door belanghebbende zodat uiteindelijk het oordeel van de Hoge Raad beslissend zal zijn.

2.7 Conclusie

Er komt heel wat kijken bij de toetsing van wetgeving aan het gelijkheidsbeginsel door de belastingrechter. Ten eerste krijgt een rechter te maken met het toetsingsverbod van artikel 120 GW waardoor toetsing van wetgeving aan artikel 1 GW niet mogelijk is. De belastingrechter kan de wetgeving wel toetsen aan artikel 14 EVRM en artikel 26 BUPO door de werking van artikel 94 GW.

De inhoudelijke toetsing van wetgeving aan het gelijkheidsbeginsel begint met de vraag of sprake van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen. De vraag of sprake is van gelijke gevallen moet altijd worden beantwoord vanuit het perspectief van het doel van de wet en de daaraan ten grondslag liggende beginselen zoals het draagkrachtbeginsel. Indien geconstateerd wordt dat inderdaad sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen, kan hiervoor nog een rechtvaardigingsgrond bestaan. Om tot een rechtvaardigingsgrond te komen, moet eerst sprake van een legitieme doelstelling. Daarnaast moet worden voldaan aan de proportionaliteitstoets waarbij beoordeeld wordt of er een redelijke proportionaliteit bestaat tussen de wettelijke bepaling en de (legitieme) doelstelling.

⁵⁴ Zie hierover ook Albert en dat het feit dat de Hoge Raad Rechtbank Breda uiteindelijk waarschijnlijk geen gelijk zal geven nog niet betekend dat de rechtbank geen gelijk heeft.

⁵⁵ Rechtbank Haarlem 14 december 2012, *LJN BY7948*.

⁵⁶ Rechtbank Arnhem 1 november 2012, *LJN BY2093*.

⁵⁷ Zie voor een bespreking van de arresten van Rechtbank Breda en Rechtbank Arnhem zie Hoogwout.

⁵⁸ Hof 's-Hertogenbosch 18 april 2013, *LJN BZ7841*.

Wetgever en rechter staan met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel al geruime tijd op gespannen voet met elkaar. Aan de ene kant behoort de rechter niet op de stoel van de wetgever te gaan zitten en rekening te houden met de door het EHRM inmiddels geformuleerde *wide margin of appreciation*. Aan de andere kant behoort de wetgever de rechtsgelijkheid in onze wetgeving te waarborgen. Indien hij hierin tekortschiet zal de rechter moeten optreden om zo de rechtsgelijkheid van onze wetgeving alsnog te waarborgen. De aard van een zaak speelt hier ook een rol in: bij een meer fundamenteel onderscheid dient de beoordelingsvrijheid minder groot te zijn dan bij een zakelijk onderscheid.

3. Zakelijk onderscheid versus fundamenteel onderscheid

3.1 Inleiding

In hoofdstuk twee is de toetsing aan het gelijkheidsbeginsel beschreven en is een duidelijke tweedeling naar voren gekomen in de toetsing van wetgeving aan het gelijkheidsbeginsel. Bij de toetsing van wetgeving die een zakelijk onderscheid maakt, is de beoordelingsvrijheid van de wetgever veel groter dan wanneer het gaat om toetsing van wetgeving die een fundamenteel onderscheid maakt. Met deze wetenschap in gedachten is de volgende stap om duidelijk voor ogen te krijgen wanneer gesproken wordt van een zakelijk onderscheid en wanneer er sprake is van een fundamenteel onderscheid evenals of er verschil zit in de wijze van toetsing aan het gelijkheidsbeginsel. Dit komt uitvoerig aan bod in dit hoofdstuk waarbij dit onderscheid aan de hand van verschillende arresten duidelijk zal worden.⁵⁹

3.2 Zakelijk onderscheid

Wat kan nu precies worden aangemerkt als een zakelijk of technisch onderscheid? Happé en Gribnau geven een duidelijk omschrijving van deze zakelijke, technische onderscheidingen:

*“Tax laws are characteristically technical. They mostly concern businesslike matters and are financial or economic in nature. Therefore, tax laws make all kinds of technical discriminations, which have nothing to do with substantial issues, like race, religion and so on. They concern issues such as being an employer or an employee (wage tax), such as having less than 5% of the shares of a company or more than 5% (participation exemption), such as costs which are deductible and which are not.”*⁶⁰

Het overgrote deel van de belastingzaken met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel gaat om een zakelijk of een technisch onderscheid omdat dit nu eenmaal het karakter is van de bestaande belastingwetgeving. Omdat er, normaal gesproken, geen fundamentele rechten betreffende ras, religie en dergelijke in voor komen komt de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toe bij de inrichting van wetgeving evenals de beoordeling of er in een bepaalde situatie sprake is van gelijke gevallen of niet en of er voor een gemaakt onderscheid een objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond bestaat.

3.2.1 Zakelijk onderscheid in de jurisprudentie

Zoals al eerder gezegd is, is het overgrote deel van de belastingzaken met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel aan te merken als zakelijke onderscheidingen. Dit komt omdat in veel gevallen er in het belastingrecht geen fundamentele rechten spelen en het gaat om financiële of economische belangen. In deze paragraaf komen een zestal arresten aan bod waarbij, ondanks het zakelijke karakter en daarom de grotere beoordelingsvrijheid voor de wetgever, toch geoordeeld is dat het onderscheid in strijd was met het gelijkheidsbeginsel. Bij deze zestal arresten die allemaal gewezen zijn in de periode van 1989 tot en met 2001 (voor de zaak Della Ciaja/Italië waarbij het EHRM en later

⁵⁹ Voor dit hoofdstuk is dankbaar gebruik gemaakt van het onderzoek van Happé 1999, p. 19- 31 en het onderzoek van Niessen 2009, paragraaf 2.1.

⁶⁰ Happé & Gribnau, p 448.

ook de Hoge Raad overging op een '*wide margin of appreciation*') is om verschillende redenen door de Hoge Raad geoordeeld dat de wetgever het te bont had gemaakt en het gemaakte onderscheid niet door de beugel kon.

3.2.1.1 Studeerkamer-arrest⁶¹

De regeling van de aftrek van kosten voor het gebruik en inrichting van een studeerkamer stond hier centraal. Deze regeling was opgenomen in artikel 36, lid 2, onderdeel f, Wet Inkomstenbelasting 1964 (hierna: Wet IB 1964). Deze regeling maakte een onderscheid tussen een huurder van een woning en een eigenaar van een woning. Voor de kosten voor het gebruik en inrichting van een studeerkamer kon een eigenaar van een woning 15% van het netto-huurwaardeforfait aftrekken, en een huurder van een woning 15% van de huur. Het gevolg was dat de huurder van een woning aanzienlijk meer kosten in aftrek kon brengen dan de eigenaar van een woning. De Hoge Raad oordeelde dat sprake is van gelijke gevallen en dat voor deze ongelijke behandeling geen rechtvaardigingsgrond bestond. In het eerste studeerkamer-arrest⁶² oordeelde de Hoge Raad nog dat er geen sprake van discriminatie was, omdat er geen sprake was van gelijke gevallen.

Op dit arrest is door Wattel de nodige kritiek geuit, omdat hij van mening is dat het hier om zeer gering financieel belang gaat terwijl er toch wel ergere dingen te bedenken zijn.⁶³ Meer over deze kritiek is te lezen in hoofdstuk vier.

3.2.1.2 Autokostenforfait-arrest⁶⁴

Het ging hier om artikel 42, lid 4 Wet IB 1964 betreffende de bijtelling voor de auto van de zaak. In deze regeling was bepaald dat voor belastingplichtigen, die meer dan 30 kilometer tussen werk en woning moesten afleggen, het autokostenforfait op 24% werd gesteld in plaats van de gebruikelijke 20% die mensen betalen indien men in aanmerking kwam voor een bijtelling voor de auto van de zaak. Voor de belastingplichtige die geen of weinig privégebruik maakte van de auto van de zaak bleef het hele forfait buiten toepassing. Dit gold ook wanneer men meer dan 30 kilometer aan woon-werkverkeer moest afleggen. De Hoge Raad oordeelde dat de 4% extra bijtelling een zelfstandig karakter heeft en bedoeld is voor mensen die meer dan 30 kilometer woon-werkverkeer afleggen. Het is daarbij niet van belang hoeveel men privé gebruik maakte van de auto van de zaak. Hierdoor ontstaat een ongelijke behandeling binnen de groep belastingplichtigen, die meer dan 30 kilometer woon-werkverkeer aflegt. Voor deze ongelijke behandeling is geen rechtvaardigingsgrond.

Ook op dit arrest had Wattel in zijn noot veel kritiek omdat hij van mening was dat er wel ergere dingen bestonden dan een extra 4% bijtelling.⁶⁵ Meer over deze kritiek is te lezen in hoofdstuk vier.

⁶¹ HR 17 november 1993, *BNB* 1994/36.

⁶² HR 8 juli 1988, *BNB* 1988/302.

⁶³ Zie zijn noot bij HR 17 november 1993, *BNB* 1994/36 en Wattel, p. 175-221.

⁶⁴ HR 15 juli 1998, *BNB* 1998/293.

⁶⁵ Zie zijn noot bij HR 15 juli 1998, *BNB* 1998/293.

3.2.1.3 Grootwagenparkhouders-arrest⁶⁶

Dit arrest ging over auto's met een grijze kentekenplaat die volgens de wet niet aan te merken waren als personenauto's. Veel particulieren maakten gebruik van deze auto's omdat men zo kon genieten van voordelen die eigenlijk bedoeld waren voor zakelijk gebruik. Om deze redenen werd het begrip personenauto's verruimd zodat ook auto's met een grijze kentekenplaat onder het begrip van personenauto's zouden vallen. Er werd wel een uitzondering gemaakt voor auto's die behoorden tot omvangrijke wagenparken, zoals die van de ANWB. De Staatssecretaris gaf toen zelf al aan dat dit mogelijk een inbreuk kon zijn op het gelijkheidsbeginsel.⁶⁷ Logischerwijze oordeelde de Hoge Raad vervolgens ook dat deze ongelijke behandeling niet gerechtvaardigd is.

3.2.1.4 Arbeidskostenforfait-arrest⁶⁸

Het ging hier om de regeling betreffende het arbeidskostenforfait welke was neergelegd in artikel 37, lid 1, letter a Wet IB 1964. Deze regeling hield in dat, een belastingplichtige met inkomsten uit tegenwoordige arbeid een forfaitair kostenpercentage op zijn inkomsten in mindering mocht brengen. Het plafond van de regeling bedroeg f 2.086. Dit plafond werd in 1991 verhoogd om betaald werk te stimuleren en de werkgelegenheid te verbeteren. In 1994 bedroeg deze extra tegemoetkoming f 1.050. Volgens de Hoge Raad ontstond nu een ongelijke behandeling binnen de groep van werkende mensen. Werkende mensen met geen of weinig kosten trokken het forfaitaire bedrag af, waarbij het werd verhoogd met de extra tegemoetkoming van f 1.050. Werkende mensen die meer kosten maakten dan het plafond bedrag van f 2.086 konden, volgens de regeling, hun werkelijke kosten in aftrek brengen maar liepen daardoor wel de extra tegemoetkoming van f 1.050 mis. Voor deze ongelijke behandeling is geen rechtvaardigingsgrond aanwezig, oordeelde de Hoge Raad.

3.2.1.5 Goodwill-arrest⁶⁹

In dit arrest ging het om het onderscheid dat gemaakt wordt in de successiewet tussen eenmanszaken en BV-ondernemingen met betrekking tot de goodwill. Goodwill bij eenmanszaken bleef voor het successierecht onbelast. Het wel belasten van goodwill bij een in een BV-vorm gedreven onderneming zorgt voor een ongelijke behandeling van gelijke gevallen. De wetgever kwam nog wel met een rechtvaardigingsgrond aanzetten. Indien goodwill aanwezig is het moeilijk is een splitsing te maken tussen zakelijke goodwill en aan de persoon gebonden goodwill, welke laatste uiteraard niet kan worden belast, en dat in het algemeen dit probleem zich vrijwel steeds voordoet bij eenmanszaken en niet, althans veel minder, bij ondernemingen die in de vorm van een NV of BV worden gedreven. De Hoge Raad vond dit geen afdoende rechtvaardiging omdat deze niet overeen kwam met de realiteit in de praktijk. Er was dus geen objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond voor het gemaakte onderscheid en zodoende leverde het gemaakte onderscheid strijdigheid op met het gelijkheidsbeginsel.

⁶⁶ HR 17 augustus 1998, *BNB* 1999/122.

⁶⁷ *Handelingen II* 1993-1994, nr. 23 215, p. 23-1699 en 23-1709 en 1710.

⁶⁸ HR 12 mei 1999, *V-N* 1999/24.3.

⁶⁹ HR 14 juli 2000, *BNB* 2000/306.

3.2.1.6 *Recht van overgang-arrest*⁷⁰

Het ging hier om de fictiebepaling van artikel 15, lid 1, SW 1956 die er op gericht is om uitholling van recht van overgang door transacties, in het zicht van overlijden, tegen te gaan. Echter een transactie tussen erflater en een willekeurige derde valt niet onder deze fictiebepaling. Hierdoor ontstaat een ongelijke behandeling tussen verwanten en niet-verwanten van de erflater voor de toepassing van het recht van overgang. Voor deze ongelijke behandeling van gelijke gevallen is geen rechtvaardigingsgrond aanwezig, oordeelde de Hoge Raad uiteindelijk want er ging wel een lange zoektocht, naar een mogelijke rechtvaardigingsgrond, aan vooraf door de rechter. Zowel binnen als buiten de parlementaire geschiedenis.⁷¹

3.2.2 *Toetsing van een zakelijk onderscheid*

De toetsing van de wetgeving in kwestie heeft hierbij geen fundamenteel karakter maar een comparatief karakter.⁷² Het is de vraag of in vergelijking met andere belastingplichtigen een objectieve en redelijke rechtvaardiging is voor de ongelijke behandeling van gelijke gevallen. De beoordelingsvrijheid van de wetgever is hierin groter dan bij een fundamenteel onderscheid. Het is in beginsel aan onze wetgever om de doelstellingen van het overheidsoptreden vast te stellen en hiertoe wetten te maken. De rechter mag deze taak niet overnemen omdat dit niet past in het licht van de democratische rechtsorde.⁷³ Vandaar dat de rechter zich terughoudend op moet stellen bij de toetsing van het gelijkheidsbeginsel en voornamelijk als het gaat om een zakelijk onderscheid.

Ondanks de grote beoordelingsvrijheid die de wetgever toekomt bij zakelijke onderscheidingen heeft de Hoge Raad in zestal van deze onderscheidingen de wetgever toch gecorrigeerd. Happé merkt op dat dit alleen in evidente gevallen, zoals bovenstaande zaken, is gebeurd. Daarnaast moet er volgens hem worden bedacht dat wettelijke onderscheidingen, dus ook zakelijke, nog altijd een rechtvaardiging behoren te hebben. Een onderscheid zonder rechtvaardiging is willekeur en vormt onrecht, dat wil zeggen ontbeert het *recht*skarakter, aldus Happé.⁷⁴ In veel gevallen wordt een rechtvaardiging in de wetgeschiedenis aangetroffen. Indien dit niet het geval is dan zal de rechter zelf op zoek moeten gaan naar een rechtvaardiging voor het wettelijke onderscheid.⁷⁵

3.2.3 *Fundamentele eis van rechtvaardige belastingheffing*

Wat van essentieel belang is, is dat met betrekking tot de bovenstaande zakelijke onderscheidingen, een fundamenteel recht op de achtergrond mee speelt. Dit is het recht op een rechtvaardige belastingheffing wat inhoudt dat belastingheffing niet subjectief of willekeurig mag geschieden.⁷⁶ Wat deze eis precies inhoudt en hoe dit zich verhoudt met de bovenstaande zakelijke onderscheidingen is terug te lezen in hoofdstuk vijf van deze thesis.

⁷⁰ HR 10 augustus 2001, *BNB* 2001/400.

⁷¹ Happé 2009, paragraaf 5.

⁷² Happé 1999, p. 33.

⁷³ Happé 1999, p. 32 waarbij verwezen wordt naar Barendrecht, p. 133.

⁷⁴ Happé 2009, paragraaf 5.

⁷⁵ Zie bijvoorbeeld HR 14 juni 1995, *BNB* 1995/252.

⁷⁶ Happé 1999, p. 33.

3.3 Fundamenteel onderscheid

Wat minder vaak voorkomt is een belastingzaak waarbij een fundamenteel onderscheid wordt gemaakt door de wetgever. Zoals eerder al in hoofdstuk twee aan bod kwam, is de grootte van de beoordelingsruimte afhankelijk van het onderscheid dat de wetgever maakt. Bij een fundamenteel onderscheid is deze beoordelingsvrijheid kleiner dan wanneer het gaat om een zakelijk onderscheid. Bij een fundamenteel onderscheid wordt binnen een groep belastingplichtigen, op wat voor manier dan ook, een aantal belastingplichtigen belemmerd in hun fundamenteel recht ten opzichte van anderen binnen dezelfde groep. Bij fundamentele rechten gaat het om rechten waar men simpelweg niet omheen kan. Iedereen is het erover eens dat alle burgers recht hebben op deze rechten. Ze worden ook wel aangeduid als mensenrechten of grondrechten. Rechten die in onze Grondwet zijn opgenomen of in verdragen die al eerder aan bod kwamen, zoals het EVRM en BUPO, zijn aan te merken als fundamentele rechten. Een voorbeeld is het fundamentele recht op toegang tot de rechter wat iedere burger behoort te hebben.

3.3.1. Fundamenteel onderscheid in de jurisprudentie

In deze paragraaf komen de verschillende arresten van de Hoge Raad aan bod betreffende fundamentele onderscheidingen. Het betreft arresten waarbij de Hoge Raad oordeelt dat er inderdaad sprake is van strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel maar ook arresten waarbij de Hoge Raad oordeelt dat dit niet het geval is. Toch hebben deze arresten alleen één ding met elkaar gemeen: in deze zaken staat allemaal een fundamenteel recht centraal.

3.3.1.1 Tandartsvrouw-arrest⁷⁷

Op grond van artikel 5, lid 1, Wet IB 1964 werden bepaalde inkomensbestanddelen van de vrouw toegewezen aan het inkomen van de man. Indien men het niet eens was met de aanslag, dan had alleen de man de mogelijkheid om, op grond van artikel 23 en artikel 26 Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR), in bezwaar en beroep te komen. Aan de vrouw werd dit recht niet toegekend. De Hoge Raad was van oordeel dat er geen rechtvaardigingsgrond was voor de ongelijke behandeling van de vrouw ten opzichte van de man. Het ging hier om een fundamenteel onderscheid omdat in deze zaak het recht op toegang tot de rechter centraal stond. Dit is een fundamenteel recht waar iedere burger gebruik van moet kunnen maken. Naar aanleiding van dit arrest is in 1993 de desbetreffende wettelijke regeling aangepast.⁷⁸ In de Memorie van Toelichting deelde de staatsecretaris het oordeel van de rechter.⁷⁹

In dit zogenaamde Tandartsvrouw-arrest stond, naast het recht op toegang tot een rechter, nog een fundamenteel recht centraal. Er werd in deze zaak namelijk ook een onderscheid gemaakt tussen gehuwden en ongehuwd samenwonenden waarbij het ongunstiger was om getrouwd met elkaar te

⁷⁷ HR 27 september 1989, *BNB* 1990/61.

⁷⁸ Wet van 12 mei 1993, *Stb.* 1993, 262.

⁷⁹ *Kamerstukken II* 1991-1992, 22 491, nr. 3.

zijn.⁸⁰ Dit lag gelegen in het feit dat op grond van artikel 5 Wet IB 1964 bepaalde inkomensbestanddelen verplicht van de vrouw aan de man werden toegerekend als men gehuwd was en niet duurzaam gescheiden leefde. Dit gold niet voor ongehuwd samenwonende. De Hoge Raad oordeelde dat dit aspect van de zaak niet in strijd was met het gelijkheidsbeginsel omdat gehuwden en ongehuwd samenwonende niet als gelijke gevallen gezien konden worden. Dit lag geleden in het feit dat gehuwden een sterkere sociale en economische eenheid vormden dan ongehuwd samenwonende. Het tandartsvrouw-arrest werd gewezen in 1989 en sindsdien is er op het gebied van gehuwden en ongehuwd samenwonende een hoop veranderd. De belastingwetgeving is deze twee groepen steeds meer als gelijke gevallen gaan behandelen door dat bijvoorbeeld geregistreerd partnerschap gelijk werd gesteld met gehuwden. Ook kon men, als niet-geregistreerd partners, maar wel samenwonende toch konden opteren om als gehuwden behandeld te kunnen worden (fiscaal partnerschap voor 2011). Vanzelfsprekend moeten hier dan wel aan een aantal eisen worden voldaan, zoals het feit dat er sprake moest zijn van een gezamenlijke huishouding en dat men voor ten minste zes maanden samen moest wonen. Vanaf 2011 is het huidige fiscale partnerschap in de wet opgenomen. De keuze die men, als niet geregistreerde partners, maar wel samenwonende, had, is komen te vervallen en hiervoor in de plaats is een verplicht fiscaal partnerschap gekomen, als men als ongehuwd samenwonenden op hetzelfde adres ingeschreven staat en nog aan één van de voorwaarde bedoeld als in artikel 1.2, lid 1, sub a tot en met f Wet IB 2001 voldoet.⁸¹ Ondanks het feit dat belastingwetten gehuwden en ongehuwden samenwonende steeds meer gelijk gaat behandelen en ook de maatschappij deze twee groepen steeds meer als gelijke gevallen ziet komt discriminatie tussen deze twee groepen tot op heden nog altijd voor. In een arrest dat later aan bod komen gaan we dit onderscheid nog terug zien.

3.3.1.2 *Griffierecht-arrest*⁸²

In deze zaak ging het om artikel 17b Wet administratieve rechtspraak belastingzaken (hierna: WARB). De regeling bepaalde dat, indien een gerechtshof een mondelinge uitspraak had gedaan de kosten voor het instellen van beroep veel hoger waren dan indien meteen een schriftelijk uitspraak was verstrekt. De Hoge Raad oordeelde dat er geen rechtvaardigingsgrond was voor deze ongelijke behandeling. Uit de wetsgeschiedenis bleek dat budgettaire overwegingen een beslissende rol speelden bij het invoeren van deze regeling. Net als bij het tandartsvrouw-arrest wordt hier het fundamentele recht op toegang tot de rechter beperkt.

3.3.1.3 *Alimentatie-zaak*⁸³

In deze zaak ging het om ongehuwd samenwonenden die tevens geen geregistreerd partnerschap hadden. Toen het stel uit elkaar ging heeft de belastingplichtige zijn ex-partner een afkoopsom betaald voor de alimentatie die tussen de twee was overeengekomen. Deze afkoopsom was voor de

⁸⁰ Happé & Gribnau, p. 450-451.

⁸¹ Voor een vergelijking van de fiscale behandeling van gehuwden en ongehuwden in verschillende Europese landen, zie Gribnau & Saddiki, p. 96-98.

⁸² HR 30 september 1992, *BNB* 1993/30.

⁸³ HR 14 november 2008, *BNB* 2010/3. Zie in dit verband ook HR 15 oktober 2010, *V-N* 2010/53/29.

belastingplichtige echter niet aftrekbaar terwijl een dergelijke afkoopsom tussen gehuwden wel aftrekbaar zou zijn geweest. Dit terwijl met de introductie van de partnerregeling in 2001 juist beoogd werd door de wetgever om gehuwden en ongehuwd samenwonenden gelijk te gaan behandelen. Deze zaak heeft echter betrekking op het jaar 2000 en daarbij moet naar de, toen geldende, Wet IB 1964 gekeken worden. De wetgever heeft ervoor gekozen om een dergelijke aftrek toe te staan in die gevallen waaraan vormvoorschriften (gehuwden en geregistreerd partnerschappen) moeten worden voldaan om zo manipulatie te voorkomen. De rechtvaardiging in deze zaak zit in het feit dat gehuwden en geregistreerd partners minder snel de zaak zullen manipuleren dan ongehuwd samenwonenden omdat het in de eerste groep zal gaan om huwelijksluiting (of partnerschapsregistratie), het verbreken van de formele relatie, een alimentatie overeenkomen, die alimentatie afkopen, om vervolgens de samenwoning te hervatten. Voor ongehuwd samenwonende zou het bovenstaande vereenvoudigd worden door het feit dat men in feite alleen maar de (zogenaamde) alimentatie zou hoeven overeenkomen en hoeven afkopen terwijl men feitelijk nog gewoon bij elkaar is. Deze beslissing van de wetgeving is volgens de Hoge Raad niet van redelijke grond ontbloot en dient zodoende te worden geëerbiedigd.

De bovenstaande uitspraak leidt tot felle kritiek van Happé. In zijn noot bij het arrest merkt hij het volgende op:

*“de Hoge Raad (vat) de ‘wide margin of appreciation’ zo ruim op (...) dat hij te weinig aan een eigen beoordeling van het al dan niet discriminatoire karakter van wettelijke regelingen toekomt. Het gevolg daarvan is dat het voor de rechter fundamentele motiveringsbeginsel onder druk komt te staan.”*⁸⁴

Meer over deze kritiek die Happé uit over de *wide margin of appreciation* in combinatie met fundamentele onderscheidingen is te lezen in de volgende paragraaf waarbij Happé meer ingaat op dit fundamentele motiveringsbeginsel wat volgens hem onder druk komt te staan.

3.3.2 Toetsing van fundamenteel onderscheid

In totaal is er dus twee keer door de rechter ingegrepen als het gaat om een fundamenteel recht. Het betreft het recht tot toegang tot de rechter. In deze gevallen is er door de rechter een duidelijk striktere toets aangelegd.⁸⁵ Daarnaast was daar ook nog het onderscheid tussen gehuwden en ongehuwd samenwonende. Ten tijde van het tandartsvrouw-arrest wordt het gemaakte onderscheid niet als discriminatie aangemerkt omdat het niet om gelijke gevallen zou gaan omdat gehuwden een sterker economisch en sociale eenheid vormen. Gezien de tijd (1989) waarin het arrest gewezen is kan ik daar mijns inziens wel begrip voor opbrengen. Het gemaakte onderscheid komt echter in meer recentere zaken terug, waarbij nog steeds geoordeeld wordt dat er geen sprake is van discriminatie.⁸⁶ Dit leidt tot stevige kritiek van Happé. Deze nieuwe aanpak van de Hoge Raad waarbij veelvuldig de

⁸⁴ Zie zijn noot bij HR 14 november 2008, *BNB 2010/3*.

⁸⁵ Happé 2009, paragraaf 5.

⁸⁶ Zie HR 14 november 2008, *BNB 2010/3* en HR 15 oktober 2010, *V-N 2010/53/29*.

'wide margin of appreciation' genoemd wordt ligt gelegen in de Della Cija/Italië zaak.⁸⁷ De strikte toets waarbij de fundamentele rechten in de Tandartsvrouw-arrest en het Griffierecht-arrest nog werden beschermd hebben nu plaats gemaakt voor de ruime beoordelingsvrijheid die de wetgever, blijkbaar ook in deze zaken, toekomt. Happé merkt hierover het volgende op:

*"Sinds de Kinderopvang-arresten lijkt het erop dat de fiscale wetgever het wel heel bont moet maken, wil de rechter een wettelijke regeling discriminatoir achten. De rechter hanteert op een haast mechanische wijze de 'margin of appreciation'. Veelal bestaat het redeneerschema van de rechter uit een opsomming van de in de wetsgeschiedenis aangetroffen argumenten, gevolgd door de constatering dat de wetgever zonder overschrijding van de hem toekomende ruime beoordelingsvrijheid heeft kunnen menen dat voor de ongelijke behandeling een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat. Zo'n loutere verwijzing naar de 'margin of appreciation' overtuigt de rechtszoekende niet. In het geval van louter zakelijke onderscheidingen, die geen fundamentele aspecten raken, kan men hier vrede mee hebben en is de lijn van het EHRM en dus ook van de Hoge Raad terecht. Als het echter om meer fundamentele onderscheidingen gaat, is er echter geen aanleiding om dogmatisch een 'margin of appreciation' te hanteren. Dan dient de beoordelingsruimte voor de wetgever aangepast te worden aan de aard van het gemaakte onderscheid en de daarmee verband houdende belangen. Het Alimentatie-arrest met betrekking tot de gelijke behandeling van verschillende samenlevingsvormen is hier een voordeel van. Dan volstaat niet te constateren dat de argumenten van de wetgever niet van redelijke grond zijn ontbloot."*⁸⁸

Niessen oordeelt dat meer fundamentele onderscheidingen niet op basis van de *wide margin of appreciation* beoordeeld moeten worden. Hij merkt hierover het volgende op:

*"Bij het onderzoek naar de geldigheid van discriminerende bepalingen wordt naargelang van een aantal omstandigheden een engere marge toegestaan. In geval van onderscheid op grond van bijvoorbeeld geslacht of nationaliteit worden zelfs 'very weighty reasons' vereist. Op basis van deze leer valt te verklaren waarom fiscale regelingen die onderscheid maken dat niet valt terug te voeren op een van de substantiële verdragsbepalingen, mogen worden getoetst op basis van een 'wide margin'. Omgekeerd betekent dat ook dat fiscale onderscheiden op grond van bijvoorbeeld sekse of nationaliteit niet op basis van de 'wide margin' worden beoordeeld."*⁸⁹

De kritiek is duidelijk: bij een fundamenteel onderscheid dient de rechter met meer te komen dan de verwijzing naar de *wide margin of appreciation*, gevolgd door een opsomming aan argumenten voor het gemaakte onderscheid in de wetsgeschiedenis met als conclusie dat de argumenten van de wetgever niet van redelijke grond zijn ontbloot.

⁸⁷ EHRM 22 juni 1999, BNB 2002/398.

⁸⁸ Happé 2009, paragraaf 6 en zijn noot bij HR 14 november 2008, BNB 2010/3.

⁸⁹ Niessen 2009, paragraaf 4.2 waarbij ook wordt verwezen naar Gerards, p. 165-197 en p. 199.205.

3.4 Zakelijk onderscheid met fundamentele aspecten

Het onderscheid tussen zakelijke en fundamentele onderscheidingen is geen zwart-wit gebied.

Tussen deze twee soorten onderscheiding zit ook nog een grijs gebied. Het betreft hier zaken die op het oog als zakelijke onderscheidingen zijn aan te merken omdat er geen specifiek fundamenteel recht centraal staat maar wel fundamentele aspecten raken.

3.4.1 Zakelijk onderscheid met fundamentele aspecten in de jurisprudentie

Het gaat hier om twee zaken die in essentie om hetzelfde gaan, namelijk de asymmetrie tussen de inkomstenbelasting en de loonbelasting. Wat deze zaken nog meer gemeen met elkaar hebben is dat in beide arresten door de Hoge Raad is geoordeeld dat er geen sprake is van strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel en dat beide zaken nogal wat stof hebben doen opwaaien.

3.4.1.1 Arbeidskosten-arrest⁹⁰

In deze zaak ging het om belanghebbende die kosten had gemaakt ter behoorlijke vervulling van zijn dienstbetrekking. Deze kosten werden door zijn werkgever niet vergoed en een mogelijkheid tot aftrekbaarheid van deze kosten bestond niet langer in de inkomstenbelasting. Het hof oordeelde in deze zaak dat de niet-aftrekbaarheid van deze kosten, terwijl belastingvrije vergoeding van die kosten voor de werkgever wel mogelijk was, in strijd is met het in artikel 26 BUPO en artikel 14 EVRM neergelegde discriminatieverbod. De Hoge Raad oordeelt dat, voor zover er al sprake is van gelijke gevallen, er een objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond bestaat om in de Wet IB 2001 geen aftrekmogelijkheid meer te bieden voor arbeidskosten en tegelijk de vrijstelling voor vergoedingen van bepaalde arbeidskosten in de Wet op de Loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) te handhaven. Deze rechtvaardigingsgrond ligt gelegen in de conflictgevoeligheid van de aftrek van werkelijke kosten en de daardoor opgeroepen uitvoeringsproblemen. Dit was voor de wetgever de belangrijkste redenen voor de afschaffing van de aftrek van arbeidskosten in de nieuwe Wet IB 2001. De keuze om de vrijstellingen voor vergoedingen van bepaalde arbeidskosten in de Wet LB 1964 te handhaven was vanwege de omstandigheid dat het gewenst was een verzwaring van de lastendruk op arbeid te voorkomen evenals de uitvoeringsproblemen die door het vervallen van de vrijstelling zouden worden opgeroepen. Tevens is het zo dat de verschillen, tussen werknemers die arbeidskosten vergoed krijgen en werknemers waar dat niet het geval is, mede voortvloeien uit de verschillen in hun arbeidsvoorwaarden. De wetgever is van mening dat het op de weg van werkgevers ligt om noodzakelijke door hun werknemers in verband met hun dienstbetrekking te maken kosten te vergoeden, en dat waar een werkgever dit niet doet geen taak wordt gezien voor de belastingwetgever om alsnog voor dergelijke kosten een tegemoetkoming te verstekken. Volgens de Hoge Raad is, gezien het bovenstaande, de keuze van de wetgever niet van redelijke grond ontbloomt en dient deze keuze te worden geëerbiedigd. De Hoge Raad oordeelt, anders dan het hof, dat er geen sprake is van discriminatie.

⁹⁰ HR 8 juli 2005, *BNB 2005/310*.

Het verdwijnen van de aftrekmogelijkheid van arbeidskosten in de nieuwe Wet IB 2001 leidde al tot stevige kritiek van onder andere Stevens⁹¹ en Van Dijck⁹². Happé steekt zijn kritiek op dit arrest ook niet onder stoelen of banken waarbij de aangevoerde rechtvaardigingsgronden van tafel worden geveegd.⁹³ Happé merkt het volgende op over dit arbeidskosten-arrest:

*“Centraal in deze zaak stond de afschaffing van de aftrekbaarheid van arbeidskosten in de Wet IB 2001, terwijl kostenvergoedingen onbelast bleven. De wettelijke symmetrie werd doorbroken, gelijke gevallen werden vanaf dat moment ongelijk behandeld, de draagkrachtgedachte van de inkomstenbelasting aangetast. Het arrest is een voorbeeld dat een zakelijk onderscheid fundamentele aspecten kan raken, waarmee de rechter mijns inziens rekening dient te houden.”*⁹⁴

Dat de afschaffing van de aftrekbaarheid van arbeidskosten in de Wet IB 2001 en dit arrest veel stof heeft doen opwaaien moge duidelijk zijn. Het arrest is tevens een voorbeeld van het feit dat een op het eerste oog zakelijke onderscheid toch fundamentele aspecten kan raken. Deze zaak bleek ook niet de laatste zaak op het gebied van de asymmetrie tussen de inkomstenbelasting en de loonbelasting.

3.4.1.2 Tweede arbeidskosten-arrest⁹⁵

In deze zaak had een belastingplichtige flink wat kosten (€ 5877) gemaakt in verband met procedures tegen zijn werkgever vanwege een arbeidsconflict. In de Wet IB 2001 is geen mogelijkheid gecreëerd om deze arbeidskosten in aftrek te kunnen brengen. In de Wet LB 1964 is echter wel een systeem opgenomen waardoor werkgevers bepaalde arbeidskosten belastingvrij aan hun werknemers kunnen vergoeden. Maar indien de werknemer deze kosten niet vergoed krijgt, krijgt hij geen aftrekmogelijkheid in de Wet IB 2001. Volgens het hof was hier sprake van gelijke gevallen die ongelijk behandeld werden zonder dat hiervoor een rechtvaardigingsgrond was. De Hoge Raad verwijst echter naar de ruime beoordelingsvrijheid die de wetgever heeft. Er wordt verwezen naar de rechtvaardigingsgronden die in het bovenstaande arrest ook al aan bod kwamen:

1. De conflictgevoeligheid en de uitvoeringsproblemen indien de arbeidskostenaf trek in de nieuwe Wet IB 2001 zou blijven bestaan;
2. Wederom de uitvoeringsproblemen en de lastenverzwaring indien de vrijstellingen voor bepaalde arbeidskosten in de Wet LB 1964 ook zouden komen te vervallen;
3. Het feit dat de wetgever van mening is dat het aan de werkgever is om arbeidskosten vergoeden en, indien dit niet gebeurt, het niet aan de wetgever is om deze kosten dan alsnog in aftrek toe te staan.

Volgens de Hoge Raad is, wederom gezien het bovenstaande, de keuze van de wetgever niet van redelijke grond ontbloot en dient deze keuze te worden geëerbiedigd. Hierbij wordt ook verwezen naar

⁹¹ Stevens 1999.

⁹² Van Dijck 1998, van Dijck 1999 en van Dijck 2000.

⁹³ Zie zijn noot bij HR 8 juli 2005, *BNB* 2005/310.

⁹⁴ Happé 2009, paragraaf 6.

⁹⁵ HR 10 augustus 2007, *BNB* 2008/88.

het eerder besproken arbeidskosten-arrest. De Hoge Raad oordeelt wederom, dat er geen sprake is van discriminatie.

Gezien het eerste arbeidskosten-arrest kwam deze uitspraak niet echt als een verrassing maar wederom was Happé niet mals in zijn kritiek waarbij hij onder andere opmerkt dat de onderbouwing in dit arrest nog zwakker is dan bij het eerste arbeidskosten-arrest.⁹⁶ Happé verwijst naar het arrest *Burden and Burden v. The UK*⁹⁷ van het EHRM en merkt op dat de nationale rechter op één lijn zit met het EHRM. Vervolgens is Happé de volgende mening toegedaan:

“Is daarmee alles gezegd? Als dat zo is, zou dat betekenen dat het gelijkheidsbeginsel tot een tandeloos beginsel van rechtsbescherming dreigt te verschrompelen. Hoe het tij te keren? Enerzijds dient mijns inziens de wetgever zijn taak serieuzer te nemen en in het parlementaire debat de argumenten pro en contra echt af te wegen. Hiertoe behoort ook het ter harte nemen van de adviezen van bijvoorbeeld de Raad van State. Ondubbelzinnig adviseerde de Raad het vervallen van de werkelijke kostenaf trek te heroverwegen.”⁹⁸ Te vaak lijkt machtspolitiek - in de zin van onwrikbare regeringsstandpunten en coalitiepartijen die met handen en voeten aan het regeringsprogramma zijn gebonden - het te winnen in het wetgevingsproces. Een echt rechtspolitiek debat is vaak ver te zoeken. Te vaak ook is het argument van de doelmatige uitvoering de toverformule waarvoor inhoudelijke argumenten in het parlementaire debat wijken en waaromheen de rechter vervolgens het hekwerk van de 'margin of appreciation' zet.”⁹⁹

In de bovenstaande twee arresten maken uitvoeringsproblemen mede deel uit van de rechtvaardiggrond. Wat deze uitvoeringsproblemen dat precies moeten inhouden is niet duidelijk. Mijns inziens zou de Hoge Raad hier toch wat strenger naar mogen kijken. Het moge duidelijk zijn dat het laatste woord over de afschaffing van de aftrekmogelijkheid van arbeidskosten in de Wet IB 2001 nog niet is gezegd en dat deze zaak betreffende dit onderwerp ook zeker niet de laatste zal zijn. Vandaar dat Happé in zijn noot bij het tweede arbeidskosten-arrest alvast naar zijn noot in de volgende zaak verwijst.¹⁰⁰

3.4.2 Toetsing van zakelijk onderscheid met fundamentele aspecten

De toetsing van het gelijkheidsbeginsel aan een zakelijk onderscheid met fundamentele aspecten dient op dezelfde wijze te geschieden als de toetsing van fundamentele onderscheidingen. Waar er met betrekking tot fundamentele onderscheiding nog een striktere toets aan het gelijkheidsbeginsel werd toegelegd voor dat de Hoge Raad overging op de *wide margin of appreciation* is daar nu de ruime beoordelingsvrijheid waaraan de Hoge Raad te pas en te onpas naar verwijst. Dit is ook het geval bij deze arbeidskosten-arresten waar het ogenschijnlijk om een zakelijk onderscheid gaat maar dat wel fundamentele aspecten raakt omdat de draagkrachtgedachte waarop de gehele Wet IB 2001

⁹⁶ Zie zijn noot bij HR 10 augustus 2007, *BNB 2008/88*.

⁹⁷ EHRM 12 december 2006, no. 13378/05.

⁹⁸ *Kamerstukken II 1998/99*, 26 727, punt 59.

⁹⁹ Zie zijn noot bij HR 10 augustus 2007, *BNB 2008/88*.

¹⁰⁰ Zie zijn noot bij HR 10 augustus 2007, *BNB 2008/88*, onderdeel 3.

is gebouwd wordt aangetast. In de kritiek van Happé die in paragraaf 3.3.2 aan bod kwam oordeelde Happé dat een loutere verwijzing naar de *wide margin of appreciation* naar rechtszoekende niet overtuigt. Alleen in het geval van louter zakelijke onderscheidingen die *geen fundamentele aspecten* raken, kan men hier vrede mee hebben. Het moge duidelijk zijn dat, net als nu het geval is bij de fundamentele aspecten de rechter met meer aan moet komen zetten indien het van mening is dat de wettelijke bepaling geen discriminatie oplevert.

3.5 Kritiek op de huidige werkwijze van de Hoge Raad; hoe nu verder?

De kritiek op de *wide margin of appreciation* is duidelijk. Kan het mogelijk ook anders? Happé probeert, in zijn bijdrage aan de vriendenbundel voor Niessen, de Hoge Raad tot minder terughoudendheid te verleiden.¹⁰¹ Volgens hem is dit ook mogelijk ondanks de terughoudende opstelling van het EHRM de laatste jaren. Met andere woorden: de Hoge Raad heeft volgens Happé meer ruimte om het gelijkheidsbeginsel inhoud te geven.

Dit ligt gelegen in het feit dat de nationale rechter een zaak veel beter kan beoordelen omdat deze dichterbij de nationale samenleving staat dan het EHRM. In de zaak *Burden and Burden* overweegt het EHRM het volgende:

*“Because of their direct knowledge of their society and its needs, the national authorities are in principle better placed than the international judge to appreciate what is in the public interest on social or economic grounds.”*¹⁰²

In het *Handyside*-arrest uit 1976 wordt ten aanzien van de *margin of appreciation* het volgende opgemerkt:

*“This margin is given both to the domestic (...) and to the bodies, judicial amongst others, that are called upon to interpret and apply the laws in force.”*¹⁰³

Ten aanzien van de bovenstaande twee passages van het EHRM ziet Happé kansen voor de nationale rechter:

*“Deze betere positie van de nationale rechter stelt hem in staat voor het eigen nationale domein een eigen afweging te maken in het licht van het gelijkheidsbeginsel van het EVRM. Daarbij behoeft de omvang van de ‘margin of appreciation’ dus niet even ruim te zijn als die het Hof in acht zou nemen. De eigen afweging zal feitelijk uitsluitend aan de orde zijn bij fundamentele zaken, zoals de toegang tot de rechter, of bij zakelijke onderscheidingen die een fundamenteel fiscaal element raken.”*¹⁰⁴

¹⁰¹ Happé 2009.

¹⁰² EHRM 12 december 2006, no. 13378/05.

¹⁰³ EHRM 7 december 1976, nr. 5493/72.

¹⁰⁴ Happé 2009, paragraaf 6.

Happé is niet de enige die van mening is dat de koers van de Hoge Raad met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel een wijziging nodig heeft. Zo stelt Niessen voor om de uitvoeringsproblemen (doelmatigheidsargumenten) die de wetgever te pas en te onpas aanvoert als rechtvaardiging voor de ongelijke behandeling van gelijke gevallen serieuzer te gaan wegen.¹⁰⁵ Er zijn ook tegengeluiden te horen. Zo zet van den Berge vraagtekens bij de bovenstaande benadering van Happé omdat deze benadering niet te verenigen valt met het feit dat een wet uit formele zin aan artikel 94 GW en daarmee internationale verdragen wordt getoetst, maar merkt wel op dat het EHRM waarschijnlijk weinig bezwaar zal hebben tegen deze benadering.¹⁰⁶

3.6 Conclusie

Geconcludeerd kan worden dat er door de verschillende zaken waarin een beroep is gedaan op het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijke wetgeving drie verschillende soorten zijn te onderscheiden. Ten eerste de louter zakelijke onderscheidingen die het grootste gedeelte van de belastingzaken, waarin een beroep wordt gedaan op het gelijkheidsbeginsel, innemen. Dit komt door het karakter van de belastingwetgeving; het regelt vrijwel alleen maar zaken met een financiële of economische aard. De beoordelingsruimte voor de wetgever is hierbij aanzienlijk omdat er geen fundamenteel recht ter discussie staat en de wetgever, geplaatst tegen de democratische rechtsorde, op de eerste plaats degene is die de wetten vaststelt. Dit neemt echter niet weg dat er toch een rechtvaardiging voor een gemaakt onderscheid moet zijn. Ten tweede zijn daar de fundamentele onderscheidingen, zoals de toegang tot een rechter. Voordat de Hoge Raad overging op de *wide margin of appreciation* legde de rechter met betrekking tot deze onderscheidingen een meer striktere toets aan. Nu de *wide margin of appreciation* met betrekking tot toetsing aan het gelijkheidsbeginsel de boventoon voert is hier nog maar weinig van over. Hetzelfde geldt voor de derde categorie, de op het oog zakelijke onderscheidingen zijn, maar toch fundamentele aspecten raken zoals de symmetrie van kosten en vergoedingen in de inkomstenbelasting tegen de achtergrond van de draagkrachtgedachte.¹⁰⁷ Dit leidt bij Happé tot de nodige verzuchtingen. Vooral de manier waarop de '*wide margin of appreciation*' en de term 'van redelijke grond ontbloomt' wordt ingezet bij deze fundamentele onderscheidingen en zakelijke onderscheidingen die fundamentele aspecten raken kan bij hem op de nodige kritiek rekenen. Zijns inziens zou de nationale rechter meer gebuikt moeten maken van zijn positie als nationale rechter en het feit dat hij daardoor dichter bij de nationale samenleving staat dan het EHRM.¹⁰⁸ Niessen stelt voor om de zogenaamde uitvoeringsproblemen, die door de wetgever vaak als rechtvaardiging voor het gemaakte onderscheid worden aangedragen, serieuzer te wegen.¹⁰⁹ De tijd zal het leren of de Hoge Raad in het geval van fundamentele onderscheidingen en zakelijke onderscheidingen die fundamentele aspecten raken uiteindelijk voor een minder terughoudende koers zal gaan kiezen.

¹⁰⁵ Niessen 2008 en Niessen 2009, paragraaf 6.

¹⁰⁶ Van den Berge 2011, p. 18-19. Zie ook van den Berge & Groeneveld, p. 67-68.

¹⁰⁷ Happé 2009, paragraaf 7.

¹⁰⁸ Happé 2009, paragraaf 6.

¹⁰⁹ Niessen 2008 en Niessen 2009, paragraaf 6.

4. Internationale verdragen en belastingrecht

4.1 Inleiding

In hoofdstuk twee is eerder al beschreven dat door het toetsingsverbod van artikel 120 GW, de rechter niet toekomt aan toetsing van formele wetgeving aan artikel 1 GW. Door de werking van artikel 94 GW kan wetgeving echter wel worden getoetst aan het gelijkheidsbeginsel, neergelegd in artikel 14 EVRM en artikel 26 BUPO. Deze twee artikelen zijn in hoofdstuk twee al kort aan bod geweest maar in dit hoofdstuk wordt hier uitgebreider bij stilgestaan. Het is namelijk niet altijd om het even geweest op welk artikel men een beroep deed. Het zijn twee verschillende artikelen met een apart karakter. Er is in het verleden meer dan eens de vraag gesteld of artikel 14 EVRM en artikel 26 BUPO wel bedoeld zijn voor het belastingrecht en of dat ook de bedoeling zou moeten zijn. Verschillende meningen in de literatuur en rechtspraak van het EHRM komen hierbij om de hoek kijken. Uiteindelijk wordt zo de vraag beantwoord of deze discussie eraan heeft bijgedragen dat een rechter anders kijkt naar belastingzaken waarin een fundamenteel onderscheid wordt gemaakt, dan naar belastingzaken waar het louter gaat om een zakelijk onderscheid.

4.2 Karakter artikel 26 BUPO

Artikel 26 BUPO heeft een zelfstandig karakter. Dit wil zeggen dat er een beroep op kan worden gedaan in geval van schending van dit artikel in alle opzichten. Dit betekent dat het belastingrecht niet is uitgesloten en dat in belastingzaken een beroep kan worden gedaan op artikel 26 BUPO.¹¹⁰ Hier is echter wel kritiek op omdat sommigen van mening zijn dat dit artikel werking heeft in situaties waar het niet voor bedoeld is. Het artikel zou alleen moeten kunnen worden ingeroepen als 'echte' mensenrechten worden geschonden, betreffende ras of religie en dergelijke. Daar zou het belastingrecht niet toe moeten behoren.¹¹¹ Meer over deze kritiek is te lezen in paragraaf 4.4. Daarnaast heeft artikel 26 BUPO een directe werking. Dit houdt in dat dit artikel rechtstreeks kan worden toegepast door de nationale rechter.

4.3 Karakter artikel 14 EVRM

Het karakter van artikel 14 EVRM verschilt met dat van artikel 26 BUPO. Volgens de Hoge Raad had artikel 14 EVRM geen werking in belastingzaken omdat er geen sprake was van schending van rechten die waren neergelegd in het EVRM.¹¹² Dit komt omdat het karakter van artikel 14 EVRM accessoir is. Dit betekent dat, voor een geslaagd beroep, sprake moet zijn van de rechten en vrijheden die in het EVRM zelf zijn vermeld. Dit is ook terug te lezen in het artikel door de woorden: "*rechten en vrijheden die in dit Verdrag zijn vermeld*".¹¹³ Het belastingrecht behoort niet tot de rechten en vrijheden die in het verdrag zijn vermeld.

¹¹⁰ *Kamerstukken II 1975/76*, 13 932, nr. 1 t/m 6.

¹¹¹ Zie bijvoorbeeld Wattel p. 175-221 en zijn noot bij HR 17 november 1993, *BNB 1994/36*.

¹¹² Zie bijvoorbeeld HR 8 mei 1991, *BNB 1991/196* en HR 2 maart 1994, *BNB 1994/112*.

¹¹³ De Kroon, paragraaf FBR.5.0.2.F.

Volgens de Hoge Raad kwam artikel 1 van het Eerste Protocol van het EVRM om die reden, dat het belastingrecht niet tot de recht van vrijheden van het verdrag behoorden, dan ook niet in beeld. In artikel 1 van het Eerste Protocol is het zogenaamde recht op ongestoord genot van eigendom vastgelegd. De tekst van artikel 1, lid 1 van het Eerste Protocol EVRM luidt als volgt:

“Iedere natuurlijke of rechtspersoon heeft recht op het ongestoord genot van zijn eigendom. Aan niemand zal zijn eigendom worden ontnomen behalve in het algemeen belang en onder de voorwaarden voorzien in de wet en de algemene beginselen van internationaal recht.”

In het twee lid wordt hier een toevoeging aan gedaan op het gebied van onder andere belastingheffing.

“De voorgaande bepalingen tasten echter op geen enkele wijze het recht aan, dat een Staat heeft om die wetten toe te passen, die hij noodzakelijk oordeelt om het gebruik van eigendommen te reguleren in overeenstemming met het algemeen belang of om de betaling van belastingen of andere heffingen of boeten te verzekeren.”

Omdat het belastingrecht niet tot de rechten behoorde die waren opgenomen in het EVRM heeft het recht op ongestoord genot van eigendom volgens de Hoge Raad ook geen werking. In deze tijd behoorde een beroep op artikel 14 EVRM voor belastingzaken niet tot de mogelijkheden en was het dus noodzakelijk om een beroep te doen op artikel 26 BUPO.¹¹⁴

4.3.1 Darby-arrest

In 1990 komt er een einde aan deze visie. Het EHRM doet uitspraak in de Darby-zaak¹¹⁵ en beslist dat artikel 14 EVRM, in samenhang met artikel 1 Eerste Protocol EVRM, discriminatie in belastingzaken verbiedt. In deze zaak ging het om Darby die werkzaam was in Zweden. Darby kwam niet in aanmerking voor een vermindering van de Zweedse kerkbelasting omdat hij niet in Zweden geregistreerd stond als ingezetene. Voor de vermindering van de Zweedse kerkbelasting werd onderscheid gemaakt tussen ingezetene en niet-ingezetene van Zweden. Volgens het EHRM heeft dit onderscheid geen legitiem doel en is daarom in strijd met artikel 14 EVRM, in combinatie met artikel 1 Eerste Protocol EVRM.

Het duurt nog tot 1997 dat de Hoge Raad deze visie ook overneemt. Zelfs vlak voordat de Hoge Raad zich aansluit bij het oordeel in het Darby-arrest, laat de Hoge Raad zijn oude standpunt omtrent artikel 14 EVRM en belastingzaken nog eens blijken.¹¹⁶ Vlak daarna wijzigt de Hoge Raad dan toch van koers in een arrest betreffende reiskosten.¹¹⁷ Het ging in deze zaak om reiskosten die als studiekosten moeten worden aangemerkt en het verschil wat hierbij werd gemaakt tussen werknemers die hun

¹¹⁴ Happé 2009, p. 175-185.

¹¹⁵ EHRM 23 oktober 1990, *BNB* 1995/244.

¹¹⁶ HR 11 juni 1997, *BNB* 1998/22.

¹¹⁷ HR 12 november 1997, *BNB* 1998/22.

studiekosten vergoed krijgen, en overige mensen met studiekosten. In deze zaak werd alleen een beroep gedaan op artikel 26 BUPO. De Hoge Raad oordeelde dat de klacht van belanghebbende mede op grond van artikel 14 EVRM, in combinatie met artikel 1 Eerste Protocol EVRM, beoordeeld zou worden.

4.3.2 Twaalfde protocol

In 2001 is in het Twaalfde protocol een zelfstandig discriminatieverbod opgenomen. Het protocol is door Nederland op 28 juli 2004 geratificeerd en op 1 april 2005 in werking getreden.¹¹⁸ Hiermee kwam het accessoire karakter van het gelijkheidsbeginsel te vervallen en kreeg artikel 14 EVRM een zelfstandig karakter. Artikel 1, lid 1 van het Twaalfde Protocol luidt als volgt:

“Het genot van elk in de wet neergelegd recht moet worden verzekerd zonder enige discriminatie op welke grond dan ook, zoals geslacht, ras, kleur, taal, godsdienst, politieke of andere mening, nationale of maatschappelijke afkomst, het behoren tot een nationale minderheid, vermogen, geboorte of andere status.”

Met artikel 1 lid 1 van dit Twaalfde Protocol is niet beoogd om artikel 14 EVRM te vervangen of te veranderen. Het heeft alleen ten doel om het accessoire karakter van artikel 14 EVRM op te heffen, het gelijkheidsbeginsel te versterken en het een groter toepassingsbereik toe te kennen.¹¹⁹

4.4 Gelijkheid in het belastingrecht als fundamenteel recht?

Er is nogal wat kritiek over het feit dat men zich in het belastingrecht kan beroepen op artikel 26 BUPO of artikel 14 EVRM. Zo heeft Wattel¹²⁰ een preadvies geschreven over de reikwijdte van fundamentele rechten in belastingzaken waarin hij stevige kritiek uit op het feit dat artikel 26 BUPO een steeds prominentere plaats inneemt binnen het belastingrecht. In het preadvies wordt ook aandacht besteed aan artikel 6 EVRM, in combinatie met fiscale (boete) zaken en het fiscale legaliteitsbeginsel. Daar wordt in deze paragraaf verder geen aandacht aan besteed.

In het begin van het preadvies wordt direct commentaar uitgeoefend op de werking van artikel 26 BUPO in belastingzaken. Wattel merkt op dat in een arrest van 1990¹²¹ zelfs de hondenbelasting van de gemeente Heerjansdam tot aan de Hoge Raad getoetst moest worden aan het gelijkheidsbeginsel, omdat het schending van het gelijkheidsbeginsel is dat de houders van onder meer katten, paarden, postduiven, goudvissen, alligators, papegaaien en schildpadden niet belast worden voor hun huisdieren.¹²² Daarnaast uit hij ook kritiek op het studeerkamer-arrest¹²³, waarin de ongelijke behandeling van de eigen huisbezitter ten opzichte van de huurder, met betrekking tot de fiscale

¹¹⁸ De Kroon 2009, paragraaf FBR.5.0.2.F.

¹¹⁹ De Kroon 2009, paragraaf FBR.5.0.2.F.

¹²⁰ Wattel, p. 175-221.

¹²¹ HR 19 september 1990, *BNB 1990/320*.

¹²² Wattel, p. 187.

¹²³ HR 17 november 1993, *BNB 1994/36*.

aftrekbaarheid van de inrichtingskosten van de studeerkamer, schending van artikel 26 BUPO oplevert.¹²⁴

Wattel merkt op dat in de mensenrechtenverdragen geen ruimte is voor belastingen. De opstellers van het EVRM en BUPO dachten bij het opstellen van deze verdragen aan de klassieke grondrechten en niet de sociale en economische rechten. En hierdoor ook niet aan de financiering van deze rechten dat bij het belastingrecht uit zou komen.¹²⁵ Als belastingen al genoemd worden in dergelijke verdragen, dan is dat juist als een rechtvaardiging voor de beperking van een grondrecht. Een eerste voorbeeld hiervan is artikel 1 lid 2 van het Eerste Protocol, waarin de Staten een zeer ruime beoordelingsvrijheid toekomt tot inbreuk op het eigendomsrecht om de betaling van belastingen of andere heffingen te verzekeren. Een tweede voorbeeld is artikel 8 lid 2 EVRM dat het recht op een privéleven, de woning en correspondentie beperkt, dit kan aan de orde komen bij fiscale controle- en invorderingsmaatregelen. Er zijn in de internationale mensenverdragen dus geen zelfstandige belastinggrondrechten te vinden.¹²⁶

Het preadvies gaat verder met de inhoudelijke toetsing van het gelijkheidsbeginsel. Volgens Wattel wordt het gelijkheidsbeginsel van artikel 26 BUPO door de Hoge Raad op drie manieren beperkt: door de beoordelingsvrijheid van de wetgever, het laten rusten van het verleden en de aanvoering van rechtvaardigingsgronden.¹²⁷

De beoordelingsvrijheid is eerder in paragraaf 2.6 aan bod gekomen. Na het preadvies van Watte is, door de zaak *Della Cija/Italië*¹²⁸, deze beoordelingsvrijheid van de wetgever alleen maar groter geworden. Met het laten rusten op het verleden, doelt Watte op het feit dat het in bepaalde zaken de toepassing van artikel 26 BUPO achterwege werd gelaten omdat het ging om regelingen die inmiddels voor verbeterde regelingen plaats hadden gemaakt. Wattel spreekt hierover het 'ouwe-koeien-beginsel'.¹²⁹ In een arrest uit 1993¹³⁰ gaat de Hoge Raad hierin wel heel ver gezien het feit dat toepassing van artikel 26 BUPO achterwege wordt gelaten omdat er een voornemen is om de wetgeving in kwestie te verbeteren. Wattel spreekt hier over een dubieuze aanpak. Ten slotte zijn daar nog de rechtvaardigingsgronden die mogelijk aangevoerd kunnen worden. De toepassing van het gelijkheidsbeginsel wordt bij een gering financieel belang in beginsel door de Hoge Raad uitgesloten, ook al is sprake van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen. De zogenaamde 'flut-zaken'. Wattel, die deze rechtvaardigingsgrond aanduidt als het kniesoorbeginsel¹³¹, merkt meteen kritisch op dat de kosten van een inrichting van een studeerkamer blijkbaar geen flut zijn. In hoofdstuk zes wordt aan de hand van jurisprudentie, op het gebied van het gelijkheidsbeginsel, gekeken om welke feitelijke

¹²⁴ Wattel, p. 186.

¹²⁵ Wattel, p. 195.

¹²⁶ Wattel, p. 197.

¹²⁷ Wattel, p. 206.

¹²⁸ EHRM 22 juni 1999, *BNB 2002/398*.

¹²⁹ Wattel, p. 207.

¹³⁰ HR 6 oktober 1993, *BNB 1993/332*.

¹³¹ Wattel, p. 209.

bedragen het in de verschillende kwesties gaat. Wattel gaat verder met de meest aangevoerde rechtvaardigingsgrond: doelmatigheid. Deze rechtvaardigingsgrond komt in veel arresten¹³² voor en hier loopt een zeer groot aantal beroepen op artikel 26 BUPO op stuk.

Het preadvies komt tot een einde en Wattel concludeert, gezien het bovenstaande, dan ook het volgende:

*“Naar mijn mening wordt met name het discriminatieverbod in het belastingrecht teveel gebanaliseerd doordat het steeds meer in oneerbiedig gezegd, flutkwesties toegepast wordt waar de opstellers het niet voor bedoeld hebben. Kennelijke fungeert er bij de civilisering van een maatschappij een Wet van behoud van onrechtsgevoel, die ertoe leidt dat luxeproblemen beleefd worden als schendingen van fundamentele rechten bij gebreke van ‘echte’ schendingen. In vraag mij af of de fiscale behandeling van de kosten van inrichting en stofzuigen van een studeerkamer per se beoordeeld moet worden in het licht van artikel 26 IVBPR. Die bepaling is gericht tegen verschijnselen als ethnic cleansing, onderdrukking van minderheden, seksdiscriminatie, rassendiscriminatie en andere dingen die iets akeliger zijn dan het gemis van een beetje fiscale aftrek ten opzichte van de buurman. Ik bepleit voor een ruimere werking van het kniesoorbeginsel, al moet ik toegeven dat er ook wel reden is om de formele wetgever (en zeker de gemeentelijke wetgever; maar dat kan ook zonder artikel 26 IVBPR) in de gaten te houden”.*¹³³

Geconcludeerd kan worden dat de kritiek van Wattel zich voornamelijk richt op zaken waarbij het gaat om zogenaamde ‘flut-zaken’ zoals het studeerkamer-arrest¹³⁴ of het arrest betreffende de hondenbelasting in gemeente Heerjansdam¹³⁵ waarbij het om een zeer gering financieel belang gaat. Het kniesoorbeginsel waarmee Wattel dit aanduidt wordt later ook door hem veelvuldig gepromoot.¹³⁶

In de literatuur zijn er voor en tegenstanders te vinden van de bevindingen van Wattel. Dit zowel ten aanzien van het feit dat artikel 26 BUPO niet bedoeld zou moeten zijn voor het belastingrecht, maar voor ‘echte mensenrechten’, als de introductie van het zogenaamde kniesoorbeginsel.

Ten aanzien van het eerste heeft Wattel een medestander in de toenmalige staatsecretaris van Financiën (Vermeend) die in het autokostenforfait-arrest de uitlatingen van Wattel citeert en zich hier achter schaaft.¹³⁷ Ook in de literatuur is er animo voor het preadvies van Wattel. Zo kan Stevens zich wel vinden in de uitlatingen van Wattel maar niet als het gaat om fiscale onderscheidingen op grond

¹³² HR 21 oktober 1992, *BNB* 1993/28 en *BNB* 1993/29; HR 8 september 1993, *BNB* 1993/323; HR 6 oktober 1993, *BNB* 1993/333.

¹³³ Wattel, p. 220-221.

¹³⁴ HR 17 november 1993, *BNB* 1994/36.

¹³⁵ HR 19 september 1990, *BNB* 1990/320.

¹³⁶ Zie bijvoorbeeld zijn noot bij HR 12 november 1997, *BNB* 1998/22 en zijn conclusie bij HR 14 juni 2002, *BNB* 2002/289.

¹³⁷ HR 15 juli 1998, *BNB* 1998/293.

van bijvoorbeeld ras of familiestatus.¹³⁸ Ook Geppaart kan zich vinden in de bovenstaande conclusie van Wattel.¹³⁹

Er is echter ook kritiek op deze uitspraken van Wattel in de literatuur. Happé oordeelt dat de stellingen van Wattel (en de staatsecretaris) 'onbegrijpelijk en juridisch onhoudbaar zijn'.¹⁴⁰ Dit is gelegen in het feit dat de uitspraken van Wattel in strijd zijn met de opvattingen van het Comité voor de Rechten van de Mens, die bepaald heeft dat het sociale verzekeringsrecht ook onder de toepassing van artikel 26 BUPO valt.¹⁴¹ Volgens Happé is er daarom geen enkele reden om aan te nemen dat het met betrekking tot het belastingrecht anders zou zijn. Ook uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat artikel 26 BUPO van toepassing is op gebieden welke niet in het verdrag zijn opgenomen.¹⁴² Met betrekking tot artikel 14 EVRM verwijst Happé naar het eerder besproken Darby-arrest. Happé concludeert dat het gelijkheidsbeginsel van artikel 26 BUPO een fundamentele norm is waar het belastingrecht aan heeft te voldoen. Niessen oordeelt dat een belastingheffing die burgers in gelijke omstandigheden ongelijk behandelt niet anders is dan een ongemotiveerde ontneming van eigendom.¹⁴³ Gribnau benadrukt dat artikel 26 BUPO een zelfstandig karakter heeft en een onbeperkte reikwijdte.¹⁴⁴ Bloembergen oordeelt dat de uitspraken van Wattel (en staatsecretaris Vermeend) naar positief recht onhoudbaar zijn.¹⁴⁵

Met betrekking tot de introductie van het kniesoorbeginsel laten ook een aantal auteurs van zich horen. Zo oordeelt Niessen dat achter een technouterig verschil, zoals dat tussen de behandeling van een eigen woning en een gehuurd pand (studeerkamer-arrest), wel dergelijk discriminatie tussen arm en rijk kan schuilgaan. In dat opzicht is het volgens hem heel terecht dat ook de fiscaliteit onder de bepalingen van de mensenrechtenverdragen worden gebracht.¹⁴⁶ Hierbij verwijst Niessen o.a. naar Korthals Altes die bij zijn afscheid als vicepresident van de Hoge Raad het kniesoorbeginsel van de hand wijst.¹⁴⁷ Happé betoogt dat uit fatsoen en schroom geen fiscale zaken van een paar honderd euro bij het EHRM of HRC deponeren moeten worden tussen zaken die gaan over foltering, genocide en dergelijke.¹⁴⁸ Zwemmer pleit voor terughoudendheid in zaken waarbij het om een gering financieel belang gaat.¹⁴⁹

Geconcludeerd kan worden dat de uitspraken van Wattel in zijn preadvies en de introductie van het kniesoorbeginsel men niet onberoerd heeft gelaten. Mijns inziens heeft het bovenstaande uitgewezen dat artikel 26 BUPO (en artikel 14 EVRM) wel degelijk kunnen worden ingeroepen in belastingzaken.

¹³⁸ Stevens 2011b, onderdeel 1.1.

¹³⁹ Geppaart, p. 828.

¹⁴⁰ Happé 1999, p. 17-18.

¹⁴¹ CvRM 9 april 1987, nr. 172/1984 en 182/1984, RSV 1987/245 en 246.

¹⁴² Kamerstukken II 1975-1976, 13 932, nr. 1-6, p.35.

¹⁴³ Niessen 2009, paragraaf 4.1.

¹⁴⁴ Gribnau 2000, onderdeel 6.

¹⁴⁵ Bloembergen, onderdeel 6.

¹⁴⁶ Niessen 2009, paragraaf 4.1.

¹⁴⁷ Bergman en Huijgevoort.

¹⁴⁸ Happé 2005.

¹⁴⁹ Zwemmer, paragraaf 2.

Natuurlijk valt niet te ontkennen dat er vele malen ergere vormen van discriminatie te bedenken zijn dan op het gebied van het belastingrecht. Toch heeft men gekozen voor een zelfstandig karakter van artikel 26 BUPO waardoor discriminatie op welke grond dan ook, dus ook het belastingrecht, hier onder valt. Mijns inziens is de verwoording van Happé, dat artikel 26 BUPO een fundamenteel recht is waar ook het belastingrecht aan dient te voldoen, de enige juiste. Over artikel 14 EVRM heeft het EHRM zich in de Darby-zaak expliciet uitgelaten. Bovendien heeft artikel 14 EVRM sinds de inwerkingtreding van het Twaalfde protocol een zelfstandig karakter gekregen.

4.5 Conclusie

Het karakter van artikel 26 BUPO en artikel 14 EVRM is niet altijd hetzelfde geweest. Daar waar artikel 26 BUPO altijd een zelfstandig karakter bezat, had artikel 14 EVRM lange tijd een accessoir karakter. Dit betekende dat voor een beroep op artikel 14 EVRM sprake moest zijn van een schending van vrijheden of van rechten die in het EVRM zelf zijn opgenomen. Het belastingrecht behoort hier niet toe. De Hoge Raad oordeelde lange tijd dan ook dat een beroep op artikel 14 EVRM in belastingzaken niet aan de orde kon zijn. Het was in die tijd noodzakelijk om een beroep te doen op artikel 26 BUPO dat, vanwege het zelfstandige karakter, van toepassing was op schending van welke grond dan ook. Dit alles veranderde na de uitspraak in 1990 van het EHRM in de Darby-zaak waarin geoordeeld werd dat een beroep op artikel 14 EVRM, in combinatie met artikel 1 Eerste Protocol, in belastingzaken wel tot de mogelijkheden behoorde. Na de inwerkingtreding van het Twaalfde Protocol in 2005 (in Nederland) heeft het gelijkheidsbeginsel in het EVRM ook een zelfstandig karakter gekregen. Vanuit het perspectief van het belastingrecht zijn zowel artikel 26 BUPO en artikel 14 EVRM nu qua karakter gelijk aan elkaar en zijn er geen beperkingen meer voor een beroep op één van beide.

In het preadvies van Wattel getiteld 'De reikwijdte van fundamentele rechten in belastingzaken' wordt stevige kritiek geuit op de toepassing van artikel 26 BUPO in belastingzaken. Hierbij speelt de introductie van het zogenaamde kniesoorbeginsel een grote rol. In de literatuur hebben de uitlatingen van Wattel dan ook heel wat stof op doen waaien. In dit hoofdstuk zijn zowel tegenstanders als medestanders de revue gepasseerd. Tot op heden zijn artikel 26 BUPO en artikel 14 EVRM nog altijd van toepassing in belastingzaken. De introductie van een kniesoorbeginsel is ook tot op heden uitgebleven. Wel is men het over het algemeen over eens dat het wel degelijk uitmaakt over wat voor soort onderscheid het gaat. Een belastingzaak wat een meer fundamenteel onderscheidt inhoudt op bijvoorbeeld het gebied van ras of familiestatus moet anders behandeld worden dan een belastingzaak waarbij het puur om een zakelijk of technisch onderscheid gaat.

5. Leerstuk van de rechtvaardige belastingheffing

5.1 Inleiding

In hoofdstuk drie is uitgebreid aan bod gekomen dat, met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel, verschillende soorten onderscheid mogelijk zijn, namelijk de zaken waarbij het gaat om zakelijke onderscheidingen omdat dit nu eenmaal de aard van de belastingwetgeving is; de zaken waarbij het gaat om een fundamenteel onderscheid, waarbij een fundamenteel recht zoals de toegang tot een rechter centraal staat en ten slotte de zaken waarbij het op het eerste gezicht gaat om een zakelijk of technisch onderscheid, maar dit toch fundamentele aspecten raakt zoals de symmetrie van kosten en vergoedingen in de inkomstenbelasting tegen de achtergrond van de draagkrachtgedachte. De beoordelingsvrijheid van de wetgever is bij zakelijke onderscheidingen groter dan bij zaken waarbij een fundamenteel recht of fundamentele aspecten ter discussie staan. Dit neemt echter niet weg dat er voor een zakelijke gemaakt onderscheid wel een rechtvaardiging moet bestaan.¹⁵⁰ Indien dit niet het geval is, is de vraag of bij deze zakelijke, technische zaken ook niet een fundamentele eis een rol speelt, namelijk die van de rechtvaardige belastingheffing.¹⁵¹ Wat deze eis precies inhoudt en hoe deze in verhouding staat tot de in hoofdstuk drie beschreven zakelijke onderscheidingen, zal in dit hoofdstuk aan bod komen.

5.2 Geen privileges in het stuk van belastingen

De fundamentele eis van een rechtvaardige belastingheffing houdt in dat de heffing van belastingen niet subjectief of willekeurig mag zijn. Iedereen behoort gelijk aan elkaar te zijn voor de toepassing van belastingwetgeving.¹⁵² Deze eis vindt zijn oorsprong in artikel 189 van onze oude Grondwet. In dit artikel was het volgende opgenomen:

*“Geen privileges kunnen in het stuk van belastingen worden verleend.”*¹⁵³

In onze huidige Grondwet is het artikel niet meer terug te vinden. De wetgever was van mening dat het gelijkheidsbeginsel van artikel 1 GW, het fiscale legaliteitsbeginsel van artikel 104 GW en artikel 1, Eerste Protocol, EVRM voldoende was op dit gebied zodat een apart grondwettelijk artikel, dat privileges in belastingen verbiedt, niet meer noodzakelijk was. Deze fundamentele eis speelt een rol op de achtergrond, met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel, want ook de wetgever mag dus geen privileges verstrekken op het gebied van belastingen.

5.3 Zakelijk onderscheid in drie categorieën

Volgens Happé¹⁵⁴ leveren de arresten waarin een zakelijk onderscheid volgens de Hoge Raad in strijd was met het gelijkheidsbeginsel allemaal schending op van deze fundamentele eis van een

¹⁵⁰ Happé 2009, paragraaf 5.

¹⁵¹ Happé 1999, p. 33.

¹⁵² Happé 1999, p. 33.

¹⁵³ Voor meer over de (historische) achtergrond van dit artikel zie Scholten.

¹⁵⁴ Happé 1999, p. 33.

rechtvaardige belastingheffing. Deze fundamentele eis kan volgens hem worden onderscheiden in drie verschillende categorieën. Deze komen later ook terug in andere literatuur van zijn hand.¹⁵⁵

5.3.1 Budgettaire overwegingen

De eerste vorm komt in beeld als het onderscheid door de wetgever alleen gemaakt is uit budgettaire overwegingen. Het onderscheid wordt enkel en alleen gemaakt omdat het geld oplevert voor de Nederlandse schatkist. Een voorbeeld hiervan is het eerder besproken studeerkamer-arrest¹⁵⁶. De wetgever maakte onderscheid tussen de huurder van een woning en een eigenaar van een woning, puur en alleen omdat dit geld voor de schatkist zou opleveren. Overigens waren budgettaire overwegingen ook de voornaamste reden voor het onderscheid dat gemaakt werd in het griffierecht-arrest.¹⁵⁷ In een arrest uit 1995 werd door de Hoge Raad geoordeeld dat de budgettaire problematiek geen grond mag opleveren om een regeling die in strijd is met gelijkheidsbeginsel achterwege te laten.¹⁵⁸ Met andere woorden: budgettaire overwegingen zouden geen rol mogen spelen in het maken van onderscheid en dat is mijns inziens maar goed ook. Een volstrekt willekeurige belastingheffing met als doel het spekken van de schatkist is natuurlijk uit den boze.

5.3.2 Bewust voordeel zonder geldige redenen

De tweede vorm komt aan bod indien door de wetgever een onderscheid wordt gemaakt waardoor een bepaalde groep een voordeel krijgt ten opzicht van een andere groep, zonder dat hierbij duidelijk is waarom dit onderscheid gemaakt wordt. Dit was aan de orde bij het eerder besproken grootwagencarporthouders-arrest.¹⁵⁹ Er werd namelijk een voordeel gegund aan grootwagencarporthouders zoals de ANWB, zonder dat hiervoor een geldige reden werd opgegeven. Het gegunde voordeel is naar alle waarschijnlijk het resultaat van lobbywerk¹⁶⁰ maar daar hebben de overige belastingplichtigen natuurlijk geen boodschap aan.

5.3.3 Geen of irrelevante redenen voor het gemaakte onderscheid

De derde categorie ontstaat als de wetgever geen of alleen irrelevante argumenten kan aandragen voor het gemaakte onderscheid. Dit was het geval bij het Goodwill-arrest¹⁶¹ waarbij de rechtvaardiging van de wetgever volstrekt achterhaald was.¹⁶² Ook het arrest inzake recht van overgang¹⁶³ behoort tot deze categorie. De rechter kon, na een lange zoektocht¹⁶⁴, geen rechtvaardiging vinden voor het gemaakte onderscheid in deze zaak. Daarnaast behoort tot deze categorie nog een bijzondere

¹⁵⁵ Zie Happé 2009, paragraaf 5 en Happé & Gribnau, p. 452-453.

¹⁵⁶ HR 17 november 1993, *BNB* 1994/36.

¹⁵⁷ HR 30 september 1992, *BNB* 1993/30.

¹⁵⁸ HR 14 juni 1995, *BNB* 1995/252.

¹⁵⁹ HR 17 augustus 1998, *BNB* 1999/122 en 123.

¹⁶⁰ Happé 1999, p. 34.

¹⁶¹ HR 14 juli 2000, *BNB* 2000/306.

¹⁶² Happé 2009, paragraaf 5.

¹⁶³ HR 10 augustus 2001, *BNB* 2001/400.

¹⁶⁴ Happé 2009, paragraaf 5

subcategorie die ziet op het feit dat er geen of irrelevante redenen zijn voor het gemaakte onderscheid omdat een fout is begaan in de wetgevingstechniek.¹⁶⁵

5.3.3.1 Fout in wetgevingstechniek

Er bestaan geen of irrelevante redenen voor het gemaakte onderscheid doordat de wetgever een fout heeft begaan in de wetgevingstechniek. Dit is het geval bij zowel het autokostenforfait-arrest als het arbeidskostenforfait-arrest. In deze paragraaf wordt aan de hand van deze twee arresten uitgelegd hoe deze fout ontstaat en hoe het strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel oplevert.

In het autokostenforfait-arrest¹⁶⁶ gaat het om de hoofdregel die is neergelegd in artikel 42, lid 3 Wet IB 1964. Deze regel houdt in dat bij gebruik van een auto van de zaak, de belastingplichtige 20% van de cataloguswaarde van deze auto bij zijn inkomen dient te tellen. De reden hiervoor is dat men normaal gesproken ook privé gebruik maakt van de auto van de zaak. Op deze hoofdregel geldt een uitzondering die is neergelegd in lid 5: indien het privé gebruik van de auto van de zaak minder dan 1.000 kilometer per jaar bedraagt, dan vindt de bijtelling van 20% niet plaats. De rechtvaardiging voor deze uitzondering is simpel: indien er weinig tot geen sprake is van privé gebruik van de auto van de zaak, is het ook niet nodig om een voordeel voor de belastingheffing in aanmerking te nemen.

In 1990 krijgt de bestaande wetsbepaling een extra regeling met als doel het woon-werkverkeer per auto over grote afstanden terug te dringen. Deze extra regeling werd neergelegd in artikel 42, lid 4, Wet IB 1964 en houdt in dat indien het woon-werkverkeer meer dan 30 kilometer bedraagt de bijtelling dan geen 20% maar 24% bedraagt. Deze regeling geldt alleen voor mensen die in aanmerking komen voor de bijtelling bedoeld in het derde lid. Mensen die niet in aanmerking kwamen voor de bijtelling omdat het privé gebruik van de auto van de zaak onder de 1.000 kilometer lag, hoefden ook niet te vrezen voor de extra heffing van 4%, ook al lag het aantal kilometers woon-werkverkeer boven de 30 kilometer. Het aantal privé kilometers dat men rijdt is totaal niet relevant voor het aantal kilometers woon-werkverkeer. De fout in de wetgevingstechniek zit hier in het feit dat eerst sprake is van een hoofdregel met een uitzondering, waarna een nieuwe regeling, met een andere doelstelling, wordt toegevoegd aan de hoofdregel en de uitzondering van de hoofdregel ook automatisch van toepassing is op de nieuwe regeling. De rechtvaardiging voor de oude uitzondering vormt niet langer een rechtvaardiging voor de uitzondering op de nieuwe regel dat strijdigheid oplevert met het gelijkheidsbeginsel.

In het arbeidskostenforfait-arrest¹⁶⁷ is een vergelijkbare situatie gaande. Het arbeidskostenforfait is opgenomen in artikel 37 Wet IB 1964 en heeft als doel om voor arbeidskosten een redelijk gemiddelde te hanteren. Hiervoor wordt gekozen omdat het nemen van een forfaitair gemiddelde binnen een bepaalde bandbreedte van arbeidskosten veel doelmatiger is. In 1990 wordt het forfait in een aantal stappen verhoogd om zo de werkgelegenheid te stimuleren. De schending van het gelijkheidsbeginsel

¹⁶⁵ Happé 1999, p. 34-36.

¹⁶⁶ HR 15 juli 1998, *BNB* 1998/293.

¹⁶⁷ HR 12 mei 1999, *BNB* 1999/271.

treedt op omdat de eerste rechtvaardiging van de regeling om onderscheid te maken binnen de groep van werkende mensen, namelijk de doelmatigheid, irrelevant is voor de rechtvaardiging die daarna komt bij het verhogen van het forfaitair bedrag, namelijk het stimuleren van de werkgelegenheid.

5.4 Wetgeving als gevolg van een amendement

Happé merkt vervolgens op dat het studeerkamer-arrest, het griffierecht-arrest en het grootwagencarporthouders-arrest met elkaar gemeen hebben dat de wettelijke regelingen alle drie het gevolg waren een amendement.¹⁶⁸ In het geval van het studeerkamer-arrest en het grootwagencarporthouders-arrest was er tijdens de parlementaire behandeling al twijfel of het gemaakte onderscheid geen strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel zou opleveren. Niet onterecht omdat de Hoge Raad in beide gevallen oordeelde dat de regelingen inderdaad in strijd waren met het gelijkheidsbeginsel. In het derde geval, het griffierecht-arrest, werd tijdens de parlementaire behandeling alleen gesproken over de te verwachten opbrengst. Geconcludeerd kan worden dat in het geval van een amendement de wetgever op zijn hoede moet zijn voor strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel.

5.5 Conclusie

Met betrekking tot de zakelijke onderscheidingen, die het grootste gedeelte beslaan van de belastingzaken waarin een beroep op het gelijkheidsbeginsel wordt gedaan, speelt op de achtergrond wel een fundamentele eis mee. Deze eis van een rechtvaardige belastingheffing, die inhoudt dat de heffing van belastingen niet subjectief of willekeurig mag zijn, was ooit grondwettelijk vastgelegd in artikel 189 GW (oud). Inmiddels is dit artikel niet terug te vinden in de Grondwet maar zijn er genoeg andere artikelen opgenomen die ervoor moeten zorgen dat privileges in belastingen uit den boze blijven, zoals artikel 1 GW, artikel 140 GW en artikel 1, Eerste Protocol EVRM. Dit geldt dus ook voor onze wetgever en daarom speelt deze eis mee met betrekking tot de zakelijke onderscheidingen die een wetgever maakt in de belastingwetgeving. Deze eis van een rechtvaardige belastingheffing kan op drie verschillende manieren geschonden worden: aan het gemaakte onderscheid liggen alleen budgettaire argumenten ten grondslag, zaken waarbij de wetgever met opzet een groep belastingbetalers ten opzichte van andere belastingbetalers een voordeel geeft en zaken waarbij de wetgever geen of irrelevante redenen heeft voor het gemaakte onderscheid. Voor de laatste categorie geldt nog een bijzondere subcategorie waarbij het gemaakte onderscheid geen of irrelevante redenen oplevert door een fout in de wetgevingstechniek.

Geconcludeerd kan worden dat met betrekking tot de zakelijke onderscheidingen die de wetgever maakt, deze fundamentele eis op de achtergrond meespeelt. Indien er sprake is van schending van deze eis doordat het gemaakte onderscheid onder één van de bovenstaande categorieën valt, dan is mijns inziens maar één conclusie mogelijk: de betreffende regeling is in strijd met het gelijkheidsbeginsel. Dit ondanks het feit dat de wetgever met betrekking tot deze zaken *a wide margin of appreciation* toekomt. Ook al is de beoordelingsvrijheid voor de wetgever ruim, hij is niet onbeperkt

¹⁶⁸ Happé 1999, p. 34.

en dat wil zeggen dat de wetgever deze vrijheid nog altijd te buiten kan gaan. De bovenstaande categorieën laten zien dat een wetgever het ook te bont kan maken ondanks zijn ruime beoordelingsvrijheid.

In hoofdstuk drie is de werkwijze van de Hoge Raad met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel onder de loep genomen en werd geconcludeerd dat de Hoge Raad zeer terughoudend, misschien zelfs wel te terughoudend is geworden in zijn beoordeling of een wettelijke bepaling in strijd is met het gelijkheidsbeginsel. Vooral met betrekking tot fundamentele onderscheidingen en zakelijke onderscheidingen met fundamentele aspecten bestaat hierop kritiek. Mijns inziens is deze kritiek juist, maar moet de Hoge Raad zich ook realiseren dat er met betrekking tot de zakelijke onderscheidingen ook een rechtvaardigingsgrond moet bestaan en dat de fundamentele eis van een rechtvaardige belastingheffing hierin mede een rol speelt.

6. Feitelijke bedragen

6.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt de eerder aan bod gekomen jurisprudentie uit hoofdstuk drie nogmaals onder de loep genomen om te kijken over welke bedragen het nu gaat in deze zaken. Het kan zijn dat het om een klein bedrag gaat en dat uit principe geprocedeerd wordt, maar ook is mogelijk dat het om grotere bedragen gaat. Het doel van dit hoofdstuk is te analyseren of er in een bepaalde categorie – zakelijke onderscheidingen, fundamentele onderscheidingen en zakelijke onderscheidingen met fundamentele aspecten – sprake is van relatief hoge of lage bedragen en of deze bedragen een rol zouden moeten of kunnen spelen in het verschil tussen een zakelijk of fundamenteel onderscheid. In hoofdstuk vier is het door Wattel geïntroduceerde kniesoorbeginnsel al aan de orde geweest.¹⁶⁹ Wattel pleit ervoor om de zogenaamde ‘fiscale flutzaken’ te bannen van de Hoge Raad. In dat opzicht kan er in dit hoofdstuk ook gekeken worden of deze fiscale flutzaken, waarbij het om een relatief gering belang gaat, toe te rekenen zijn aan een bepaalde categorie of dat deze zaken in alle categorieën voorkomen.

Omdat het in de verschillende arresten de ene keer gaat om de daadwerkelijke belasting en de andere keer om een vrijstelling of bijtelling, is ervoor gekozen om bij alle zaken uit te gaan van de verschuldigde belasting die in het geding is. Voor de toepassing van de inkomstenbelasting is ervoor gekozen om de vrijstellingen of bijtellingen, die zo meteen de revue gaan passeren, te belasten tegen een gemiddeld tarief van 31% (afgerond) op basis van de tabel genoemd in artikel 53a Wet IB 1964 of in het geval van artikel 2.10 van de Wet IB 2001 tegen een gemiddeld tarief van 28% (afgerond). Dit omdat niet in alle zaken duidelijk is hoeveel het gehele inkomen van belastingplichtige bedraagt en zodoende niet duidelijk is welke schijventarieven mogelijk van toepassing zijn. Voor de toepassing van de successiebelasting wordt om dezelfde reden een gemiddeld tarief van 16% gehanteerd in tariefgroep 1 op basis van artikel 24 SW 1956 van vóór 2010.

6.2 Zakelijk onderscheid in bedragen

Al eerste worden de arresten betreffende zakelijke onderscheidingen onder de loep genomen. Het betreft dezelfde arresten onder paragraaf 3.2.1, alleen staat nu in plaats van de inhoud van de zaak en de overwegingen van de Hoge Raad, het bedrag in de vorm van de uiteindelijke belasting die in het geding is centraal.

6.2.1 Studeerkamer-arrest¹⁷⁰

De huurwaarde van de woning van belastingplichtige was in deze zaak vastgesteld op f 4.320. De belastingplichtige had op basis van artikel 42a, lid 9, letter c Wet IB 1964 de aftrek voor de inrichting van de studeerkamer vastgesteld op f 2.088. De inspecteur stelde deze aftrek op basis van artikel op basis van artikel 36, lid 2, letter f Wet IB 1964 op 15% van de huurwaarde wat uitkwam op een aftrek

¹⁶⁹ Wattel, p. 209.

¹⁷⁰ HR 17 november 1993, *BNB* 1994/36.

van f 648. In deze zaak ging het dus om het meerdere dat belastingplichtige had afgetrokken in de belastingaangifte, te weten f 1.440. Op grond van artikel 53a Wet IB 1964 zou over dit bedrag een gemiddelde belasting verschuldigd zijn van 31%, wat uitkomt op een bedrag van f 446.

6.2.2 Autokostenforfait-arrest¹⁷¹

In deze zaak ging het om de extra 4% bijtelling voor de auto van de zaak van diegenen die, naast dat ze in aanmerking kwamen voor de bijtelling, meer dan 30 kilometer aan woon-werkverkeer moesten afleggen. De groep mensen die ook voldeed aan deze laatste eis maar niet in aanmerking kwam voor de bijtelling kreeg niet te maken met deze bijtelling. Het specifieke bedrag bedraagt 4% van de cataloguswaarde van de auto van de zaak van belastingplichtige. De inspecteur stelde de aangifte vast op een inkomen van f 70.287 maar de Hoge Raad gaf belastingplichtige gelijk, waardoor het inkomen werd verminderd met 4% van de cataloguswaarde van de auto van de zaak, zodat het inkomen uitkwam op f 68.964. De 4% van de cataloguswaarde waar het is deze zaak om ging bedroeg dus f 1.323. Op grond van artikel 53a Wet IB 1964 zou over dit bedrag een gemiddelde belasting verschuldigd zijn van 31%, wat uitkomt op een bedrag van f 410 (afgerond).

6.2.3 Grootwagenparkhouders-arrest¹⁷²

Het was in deze zaak de vraag of belastingplichtige motorrijtuigenbelasting moest betalen volgens het tarief van een personenauto of een bestelauto. Belastingplichtige was, ondanks dat hij is het bezit was van een personenauto, van mening dat dit het verminderde tarief van de bestelauto was, aangezien ook grootwagenparkhouders als de ANWB dit tarief betaalden voor 'gewone' personenauto's. Hierop kreeg belastingplichtige een naheffingsaanslag, bestaande uit f 619 belasting en f 309 verhoging, omdat het tarief van personenauto's bij belastingplichtige van toepassing moest zijn. In totaal ging het hier dus om een bedrag van f 928 aan motorrijtuigenbelasting.

6.2.4 Arbeidskostenforfait-arrest¹⁷³

Belastingplichtige had in de aangifte een extra bedrag van f 1.050 afgetrokken bovenop de werkelijke kosten die hij gemaakt had in het kader van zijn dienstbetrekking. Omdat belastingplichtige met zijn arbeidskosten boven het wettelijk plafond uitkwam, mocht hij de werkelijke kosten voor zijn dienstbetrekking in aftrek brengen. Hierdoor miste hij echter een tegemoetkoming van f 1.050 voor werknemers die onder het plafond zaten en een forfaitair bedrag evenals deze extra tegemoetkoming in aftrek mochten brengen. In geding was dus of belastingplichtige deze f 1.050 in aftrek mocht brengen. Op grond van artikel 53a Wet IB 1964 zou over dit bedrag een gemiddelde belasting verschuldigd zijn van 31% wat uitkomt op een bedrag van f 326 (afgerond).

¹⁷¹ HR 15 juli 1998, *BNB* 1998/293.

¹⁷² HR 17 augustus 1998, *BNB* 1999/122.

¹⁷³ HR 12 mei 1999, *V-N* 1999/24.3.

6.2.5 Goodwill-arrest¹⁷⁴

De goodwill van eenmanszaken bleef voor de successiebelasting onbelast terwijl deze goodwill voor de in een BV-vorm gedreven onderneming wel belast was. De goodwill waar het hier om ging bedroeg f 1.500.000. Het ging in deze zaak dus om een vrijstelling van f 1.500.000. Indien hier wel successierecht over verschuldigd zou zijn, zou het onder tariefgroep 1 vallen omdat belanghebbende in deze zaak de echtgenote is van de erflater. Het gemiddelde tarief van de successiebelasting in tariefgroep een vóór 2010 bedroeg 16% (afgerond). Dit zou uitkomen op een bedrag te betalen successiebelasting van f 240.000.

6.2.6 Recht van overgang-arrest¹⁷⁵

Aan elk van belanghebbenden was, in het kader van het recht van overgang, een aanslag opgelegd met daarop het bedrag van f 25.037 aan te betalen erfbelasting. Uiteindelijk werd de bepaling betreffende het recht van overgang in strijd geacht met het gelijkheidsbeginsel en werden de aanslagen vernietigd. Het ging in deze zaak dus om f 25.037 daadwerkelijk te betalen erfbelasting.

6.3 Fundamentele onderscheidingen in bedragen

Ten tweede worden de arresten betreffende de fundamentele onderscheidingen onder de loep genomen. Het betreft dezelfde arresten onder paragraaf 3.3.1, alleen staat nu, in plaats van de inhoud van de zaak en de overwegingen van de Hoge Raad, het bedrag in de vorm van de uiteindelijke belasting die in het geding is centraal.

6.3.1 Tandartsvrouw-arrest¹⁷⁶

In dit arrest stond het recht op toegang tot een rechter centraal. De man had de mogelijkheid om in bezwaar en in beroep te treden tegen zijn belastingaangifte maar de vrouw had dit recht niet. Dat was volgens de Hoge Raad discriminatie en in strijd met het gelijkheidsbeginsel. Aan dit recht kan geen bedrag worden gekoppeld, want het recht om in bezwaar en beroep te kunnen komen tegen beslissing waar men het niet mee eens is, is een recht wat niet in gelden uitgedrukt kan worden. Het is simpelweg een recht dat *onbetaalbaar* is.

6.3.2 Griffierecht-arrest¹⁷⁷

In deze zaak ging het om het extra griffiegeld om hoger beroep te kunnen instellen, indien er een mondelinge uitspraak was geweest. Deze extra griffiekosten die in deze zaak in het geding waren, bedroegen f 150.

¹⁷⁴ HR 14 juli 2000, *BNB 2000/306*.

¹⁷⁵ HR 10 augustus 2001, *BNB 2001/400*.

¹⁷⁶ HR 27 september 1989, *BNB 1990/61*.

¹⁷⁷ HR 30 september 1992, *BNB 1993/30*.

6.3.3 Alimentatie-zaak¹⁷⁸

Het ging in deze zaak om een afkoopsom om de alimentatie van de ex af te kopen. Deze afkoopsom is voor ongehuwd samenwonenden niet aftrekbaar maar voor gehuwden en geregistreerde partners wel. Het ging in deze zaak dus om een aftrekpost ter grootte van de afkoopsom. De afkoopsom waar het in deze zaak om ging bedroeg f 100.000. Op grond van artikel 53a Wet IB 1964 zal over dit bedrag een gemiddelde belasting verschuldigd zijn van 31% wat uitkomt op een bedrag van f 31.000.

6.4 Zakelijk onderscheid met fundamenteel karakter in bedragen

Ten slotte worden de arresten onder de loep genomen betreffende de zakelijke onderscheidingen die fundamentele aspecten raken. Het betreft dezelfde arresten onder paragraaf 3.4.1, alleen staat nu in plaats van de inhoud van de zaak en de overwegingen van de Hoge Raad, het bedrag in de vorm van de uiteindelijke belasting die in het geding is centraal.

6.4.1 Arbeidskosten-arrest¹⁷⁹

In deze zaak ging het om de kosten die belastingplichtige had gemaakt ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking. De aftrek voor arbeidskosten werd in de Wet IB 2001 afgeschaft maar de onbelaste kostenvergoeding in de loonbelasting bleef bestaan. De kosten die in deze zaak gemaakt waren bedroegen f 4.708 en in het geding was of belastingplichtige deze wel of niet mocht aftrekken in zijn belastingaangifte. Op grond van artikel 2.10 Wet IB 2001 zal over dit bedrag een gemiddelde belasting verschuldigd zijn van 28% wat uitkomt op een bedrag van f 1.318 (afgerond).

6.4.2 Tweede arbeidskosten-arrest¹⁸⁰

In deze zaak ging het wederom om arbeidskosten, in dit geval kosten die waren gemaakt voor de procedure in verband met een arbeidsconflict die in de inkomstenbelasting niet langer aftrekbaar waren, terwijl als men de kosten vergoed kreeg van de werkgever dit wel onbelast kon via het systeem in de loonbelasting. De kosten in deze zaak bedroegen € 5.877 en in het geding was of belastingplichtige deze wel of niet mocht aftrekken in zijn belastingaangifte. Op grond van artikel 2.10 Wet IB 2001 zal over dit bedrag een gemiddelde belasting verschuldigd zijn van 28% wat uitkomt op een bedrag van € 1.645,56 omgerekend een bedrag van f 3.626 (afgerond).

6.5 Alle bedragen op een rijtje; een overzicht

Gezien het bovenstaande is het relevant om de genoemde bedragen per categorie op een rij te zetten. Hieronder volgt een schema, waarin voor het gemak de twee zaken betreffende de arbeidskosten bij de fundamentele zaken worden gezet, omdat het hier toch gaat om zaken die fundamentele aspecten raken.

¹⁷⁸ HR 14 november 2008, *BNB* 2010/3.

¹⁷⁹ HR 8 juli 2005, *BNB* 2005/310.

¹⁸⁰ HR 10 augustus 2007, *BNB* 2008/88.

	Fundamenteel	Zakelijk
Tandartsvrouw-arrest	Geen bedrag	
Griffierecht-arrest	Griffiekosten: f 150	
Studeerkamer-arrest		Inkomstenbelasting: f 446
Autokostenforfait-arrest		Inkomstenbelasting: f 410
Grootwagenparkhouders-arrest		Motorrijtuigenbelasting: f 928
Arbeidskostenforfait-arrest		Inkomstenbelasting: f 326
Goodwill-arrest		Successiebelasting: f 240.000
Recht van overgang-arrest		Successiebelasting: f 25.037
Arbeidskosten-arrest	Inkomstenbelasting: f 1.318	
Alimentatie-zaak	Inkomstenbelasting: f 31.000	
Tweede arbeidskosten-arrest	Inkomstenbelasting: f 3.626	

De grootste uitschieter qua omvang van deze bedragen is bij het Goodwill-arrest te zien. De te betalen successiebelasting van f 240.000 is enorm, in vergelijking met de andere bedragen. De afkoopsom in de alimentatie-zaak schiet er ook nog uit met het bedrag van uiteindelijk te betalen inkomstenbelasting van f 31.000 evenals het bedrag aan successiebelasting in het recht van overgang-arrest (f 25.037). De overige bedragen te betalen liggen vrijwel allemaal onder de f 4.000, waarbij alleen het tweede arbeidskosten-arrest er nog redelijk uitspringt omdat het hier omgerekend toch om f 3.626 gaat. Bij twee van de drie grootste uitschieters gaat het om zakelijke onderscheidingen (Goodwill-arrest¹⁸¹ en Recht van overgang-arrest¹⁸²) en in één geval om een meer fundamenteel onderscheid (Alimentatie-zaak¹⁸³). De arresten waarop Wattel vooral kritiek heeft geuit zijn die van het studeerkamerarrest¹⁸⁴ en het autokostenforfait-arrest¹⁸⁵. Het ging hier om een uiteindelijke inkomstenbelasting van f 446, respectievelijk f 410 en beide zakelijke onderscheidingen. Het kan niet ontkend worden dat deze bedragen niet heel hoog zijn en dat het hier waarschijnlijk om het principe gaat. Maar dat kan dan ook gezegd worden van het Griffierecht-arrest waarbij het slechts gaat om het luttele bedrag van f 150 bij een fundamenteel onderscheid. Bovendien staat er bij het tandartsvrouw-arrest met betrekking tot het recht op toegang tot de rechter helemaal geen bedrag centraal. Het gaat daar puur en alleen om het recht voor de vrouw om ook in bezwaar en beroep te kunnen treden.

Mijns inziens zeggen de bedragen hierboven niet veel. Bij de zakelijke en fundamentele onderscheidingen gaat het om zowel hoge als lagere bedragen te betalen belasting. Bij de lagere bedragen gaat het vaak om het principe en niet meer zozeer om wat de belastingplichtige mogelijk in zijn portemonnee merkt. Principes zijn iets wat mijns inziens hoort bij ons mensen en we leven in een land waarin deze principes in een eerlijk proces gelukkig ook gehoord kunnen worden voor een rechter. Dit zou mijns inziens niet beperkt moeten worden door een nietszeggend iets als een getal.

¹⁸¹ HR 14 juli 2000, *BNB* 2000/306.

¹⁸² HR 10 augustus 2001, *BNB* 2001/400.

¹⁸³ HR 14 november 2008, *BNB* 2010/3.

¹⁸⁴ Wattel, p. 220-221 en zie zijn noot bij HR 17 november 1993, *BNB* 1994/36.

¹⁸⁵ Zie zijn noot bij HR 15 juli 1998, *BNB* 1998/293.

Het fundamentele recht van toegang tot een rechter stond centraal in het Tandartsvrouw-arrest en het Griffierecht-arrest. In beide gevallen ging het om een relatief laag bedrag of zelfs helemaal geen bedrag. Mijns inziens zou een kniesoorbeginnsel zoals Wattel introduceerde in zijn preadvies, het recht op toegang tot de rechter beperken en dat is onwenselijk. Principes maken mensen tot wie ze zijn. Het uiten van deze principes en in een eerlijk proces gehoord kunnen worden door een rechter is een groot goed dat nooit beperkt zou moeten worden. Bovendien wordt in artikel 26 BUPO en artikel 14 EVRM ook niet gesproken over iets dat op een kniesoorbeginnsel lijkt, of over de relatief kleinere geldbedragen waarvoor het artikel niet bedoeld zou zijn.

6.6 Conclusie

De in hoofdstuk drie besproken arresten zijn hier nogmaals de revue gepasseerd om te kijken om welke feitelijke bedragen het in deze zaken ging. Deze bedragen zijn vervolgens op een rij gezet, waarna geconcludeerd kan worden dat bepaalde hoge of lage bedragen niet aan één categorie (fundamenteel of zakelijk) kunnen worden toegerekend. Van de drie bedragen die er toch uitspringen kunnen er twee worden toegerekend aan de zakelijke onderscheidingen (goodwill-arrest en recht van overgang-arrest) en één aan een meer fundamenteel onderscheid (alimentatie-zaak). De bedragen die daarna volgen bedragen zijn allemaal lager dan f 4.000. Het gaat bij de wat lagere bedragen zoals bij het autokostenforfait-arrest, studeerkamer-arrest en griffierecht-arrest misschien niet meer direct over wat het mogelijk oplevert maar eerder om het principe en het onrecht dat belastingplichtige voelt als gevolg van de discriminatie. Toch zijn de relatief lagere of hogere bedragen niet toe te rekenen aan één categorie. Volgens mij zeggen de bovenstaande bedragen dan ook niet zo veel. Bij de lagere bedragen gaat het meer om het principe waarbij het juist een groot goed is dat deze principes bij de rechter in een eerlijk proces tot gelding komen. Dit recht op toegang tot een rechter zou naar mijn mening niet moeten worden beperkt door een zogenaamd kniesoorbeginnsel. Bovendien wordt in artikel 26 BUPO en artikel 14 EVRM ook niet gesproken over iets dat op een kniesoorbeginnsel lijkt, of over de relatief kleinere geldbedragen waarvoor het artikel niet bedoeld zou zijn.

7. Conclusie

7.1 Inleiding

In dit laatste hoofdstuk wordt een antwoord geformuleerd op de in hoofdstuk één geformuleerde probleemstelling. Aan de hand van de deelvragen die eveneens in dat hoofdstuk werden geformuleerd en in de voorgaande hoofdstukken zijn voorbijgekomen kan nu een antwoord worden gegeven op de probleemstelling. In de volgende paragrafen wordt eerst kort een antwoord gegeven op de verschillende deelvragen alvorens de eindconclusie in beeld komt. Bij deze eindconclusie wordt niet alleen een antwoord geformuleerd op de probleemstelling maar wordt ook een aanpak geformuleerd om tot de meest wenselijke situatie te kunnen komen.

7.2 De toetsing aan het gelijkheidsbeginsel

De eerste deelvraag luidde als volgt:

“Op welke manier wordt wetgeving door de belastingrechter aan het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijke wetgeving getoetst?”

Ten eerste krijgt een rechter te maken met het toetsingsverbod in artikel 120 GW waardoor toetsing van wetgeving aan artikel 1 GW niet mogelijk is. De belastingrechter kan de wetgeving wel toetsen aan artikel 14 EVRM en artikel 26 BUPO door de werking van artikel 94 GW.

De inhoudelijke toetsing van wetgeving aan het gelijkheidsbeginsel begint met de vraag of sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen. De vraag of sprake is van gelijke gevallen moet altijd worden beantwoord vanuit het perspectief van het doel van de wet en de daaraan ten grondslag liggende beginselen, zoals het draagkrachtbeginsel. Indien geconstateerd wordt dat inderdaad sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen, kan hiervoor nog een rechtvaardigingsgrond bestaan. Om tot een rechtvaardigingsgrond te komen, moet eerst sprake zijn van een legitieme doelstelling. Daarnaast moet worden voldaan aan de proportionaliteitstoets waarbij beoordeeld wordt of er een redelijke proportionaliteit bestaat tussen de wettelijke bepaling en de (legitieme) doelstelling.

Wetgever en rechter staan met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel al geruime tijd op gespannen voet met elkaar. Aan de ene kant behoort de rechter niet op de stoel van de wetgever te gaan zitten en rekening te houden met de door het EHRM inmiddels geformuleerde *wide margin of appreciation*. Aan de andere kant behoort de wetgever de rechtsgelijkheid in onze wetgeving te waarborgen. Indien hij hierin tekortschiet zal de rechter moeten optreden om zo de rechtsgelijkheid van onze wetgeving alsnog te waarborgen. De aard van een zaak speelt hierbij ook een rol: bij een meer fundamenteel onderscheid, zoals toegang tot een recht, dient de beoordelingsvrijheid minder groot te zijn dan bij een zakelijk onderscheid.

7.3 Zakelijk onderscheid versus fundamenteel onderscheid

De twee deelvraag luidde als volgt:

“Wanneer is sprake van een zakelijk onderscheid en wanneer van een fundamenteel onderscheid?”

Het antwoord op deze vraag is geen kwestie van zwart of wit en dient per zaak tegen dienst de achtergrond daarvan te worden gezien. Er zijn een drietal zaken op dit gebied te onderscheiden:

➤ Louter zakelijke onderscheidingen¹⁸⁶

Deze zaken beslaan het grootste gedeelte van de belastingzaken, waarin een beroep wordt gedaan op het gelijkheidsbeginsel. Dit komt door het karakter van de belastingwetgeving die vrijwel alleen zaken met een financiële of economische aard regelt. De beoordelingsruimte voor de wetgever is hierbij aanzienlijk omdat er geen fundamenteel recht ter discussie staat en de wetgever, geplaatst tegenover de democratische rechtsorde, op de eerste plaats degene is die de wetten vaststelt. Dit neemt echter niet weg dat er toch een rechtvaardiging voor een gemaakt onderscheid aanwezig moet zijn.

➤ Fundamentele onderscheidingen¹⁸⁷

Bijvoorbeeld het fundamentele recht op toegang tot een rechter. Voordat de Hoge Raad overging op de *wide margin of appreciation* legde de rechter met betrekking tot deze onderscheiden een striktere toets aan. Nu de *wide margin of appreciation* met betrekking tot toetsing aan het gelijkheidsbeginsel de boventoon voert is hier nog maar weinig van over.

➤ Zakelijke onderscheidingen met fundamentele aspecten¹⁸⁸

Deze categorie bestaat uit zaken die op het oog zakelijke onderscheidingen zijn, maar toch fundamentele aspecten raken zoals de symmetrie van kosten en vergoedingen in de inkomstenbelasting tegen de achtergrond van de draagkrachtgedachte.¹⁸⁹ Voor deze categorie geldt in feite hetzelfde als voor de fundamentele onderscheidingen.

7.4 Internationale verdragen en het belastingrecht

De derde deelvraag luidde als volgt:

“In hoeverre speelt de discussie over de vraag of internationale verdragen wel bedoeld zijn voor het belastingrecht hierin een rol?”

Het karakter van artikel 26 BUPO en artikel 14 EVRM is niet altijd hetzelfde geweest. Daar waar artikel 26 BUPO altijd een zelfstandig karakter bezat, had artikel 14 EVRM lange tijd een accessoir karakter. Dit betekende dat voor een beroep op artikel 14 EVRM sprake moest zijn van een schending van vrijheden of van rechten die in het EVRM zelf zijn opgenomen. Het belastingrecht behoort hier niet toe. De Hoge Raad oordeelde lange tijd dan ook dat een beroep op artikel 14 EVRM in belastingzaken niet aan de orde kon zijn. Het was in die tijd noodzakelijk om een beroep te doen op artikel 26 BUPO dat, vanwege het zelfstandige karakter, van toepassing was op schending van welke grond dan ook.

¹⁸⁶ Zie bijvoorbeeld HR 17 november 1993, *BNB 1994/36*, HR 12 mei 1999, *V-N 1999/24.3* en HR 14 juli 2000, *BNB 2000/306*.

¹⁸⁷ Zie bijvoorbeeld HR 30 september 1992, *BNB 1993/30* en HR 14 november 2008, *BNB 2010/3*.

¹⁸⁸ Zie HR 8 juli 2005, *BNB 2005/310* en HR 10 augustus 2007, *BNB 2008/88*.

¹⁸⁹ Happé 2009, paragraaf 7.

Dit alles veranderde na de uitspraak in 1990 van het EHRM in de Darby-zaak waarin geoordeeld werd dat een beroep op artikel 14 EVRM, in combinatie met artikel 1 Eerste Protocol, in belastingzaken wel tot de mogelijkheden behoorde. Na de inwerkingtreding van het Twaalfde Protocol in 2005 (in Nederland) heeft het gelijkheidsbeginsel in het EVRM ook een zelfstandig karakter gekregen. Vanuit het perspectief van het belastingrecht zijn zowel artikel 26 BUPO en artikel 14 EVRM qua karakter gelijk aan elkaar en zijn er geen beperkingen meer voor een beroep op één van beide.

In het preadvies van Wattel getiteld 'De reikwijdte van fundamentele rechten in belastingzaken' wordt stevige kritiek geuit op de toepassing van artikel 26 BUPO in belastingzaken. Hierbij speelt de introductie van het zogenaamde kniesoorbeginsel een grote rol. In de literatuur hebben de uitlatingen van Wattel dan ook heel wat stof op doen waaien. In hoofdstuk vier zijn zowel tegenstanders als medestanders de revue gepasseerd. Tot op heden zijn artikel 26 BUPO en artikel 14 EVRM nog altijd van toepassing in belastingzaken. De introductie van een kniesoorbeginsel is ook tot op heden uitgebleven. Wel is men het er over het algemeen over mee eens dat het wel degelijk uitmaakt over wat welk voor soort onderscheid het gaat. Een belastingzaak wat die een meer fundamenteel onderscheid inhoudt op bijvoorbeeld het gebied van ras of familiestatus, moet anders behandeld worden dan een belastingzaak waarbij het puur om een zakelijk of technisch onderscheid gaat.

7.5 Leerstuk van de rechtvaardige belastingheffing

De vierde deelvraag luidde als volgt:

“Speelt in deze kwestie mogelijk de fundamentele eis van een rechtvaardige belastingheffing een rol?”

Met betrekking tot de zakelijke onderscheidingen, die het grootste gedeelte beslaan van de belastingzaken waarin een beroep op het gelijkheidsbeginsel wordt gedaan, speelt op de achtergrond een fundamentele eis mee. Deze eis van een rechtvaardige belastingheffing, die inhoudt dat de heffing van belastingen niet subjectief of willekeurig mag zijn, was ooit grondwettelijk vastgelegd in artikel 189 GW (oud). Inmiddels is dit artikel niet meer terug te vinden in de Grondwet maar zijn er genoeg andere artikelen opgenomen die ervoor moeten zorgen dat privileges in belastingen uit den boze blijven, zoals artikel 1 GW, artikel 140 GW en artikel 1, Eerste Protocol EVRM. Dit geldt dus ook voor onze wetgever en daarom speelt deze eis mee met betrekking tot de zakelijke onderscheidingen die een wetgever maakt in de belastingwetgeving. Deze eis van een rechtvaardige belastingheffing kan op drie verschillende manieren geschonden worden:

1. Aan het gemaakte onderscheid liggen alleen budgettaire argumenten ten grondslag;
2. Er wordt opzettelijk en zonder geldige reden een voordeel gegund aan een groep belastingbetalers ten opzichte van andere belastingbetalers;
3. Er zijn geen of irrelevante redenen voor het gemaakte onderscheid.

Voor de laatste categorie geldt nog een bijzondere subcategorie waarbij het gemaakte onderscheid geen of irrelevante redenen oplevert als gevolg van een fout in de wetgevingstechniek.

Indien er sprake is van schending van deze eis door het gemaakte onderscheid, omdat het valt onder één van de bovenstaande categorieën, dan is naar mijn mening maar één conclusie mogelijk: de betreffende regeling is in strijd met het gelijkheidsbeginsel. Dit ondanks het feit dat de wetgever met betrekking tot deze zaken *a wide margin of appreciation* toekomt. Ook al is de beoordelingsvrijheid voor de wetgever ruim, deze is niet onbeperkt en dat wil zeggen dat de wetgever nog altijd buiten zijn boekje kan gaan. De bovenstaande categorieën laten zien dat een wetgever het ook te bont kan maken ondanks zijn ruime beoordelingsvrijheid.

7.6 Feitelijke bedragen

De laatste en vijfde deelvraag luidde:

“Over welke feitelijke bedragen gaat het hier nu eigenlijk en kan dit mogelijk van doorslaggevende redenen zijn voor het gemaakte onderscheid?”

De bedragen in hoofdstuk zes zijn op een rij gezet en geconcludeerd kan worden dat bepaalde hoge of lage bedragen niet aan één categorie (fundamenteel of zakelijk) kunnen worden toegerekend. Van de drie bedragen die er toch uitspringen kunnen er twee worden toegerekend aan de zakelijke onderscheidingen (goodwill-arrest en recht van overgang-arrest) en één aan een meer fundamenteel onderscheid (alimentatie-zaal). De bedragen die daarna volgen bedragen allemaal minder dan f 4.000. Het gaat bij de wat lagere bedragen zoals bij het autokostenforfait-arrest, studeerkamer-arrest en griffierecht-arrest misschien niet meer direct over wat het mogelijk oplevert, maar eerder om het principe en het onrecht dat belastingplichtige voelt als gevolg van de discriminatie. Toch zijn de relatief lagere of hogere bedragen niet toe te rekenen aan één categorie. Volgens mij zeggen de bovenstaande bedragen dan ook niet zo veel. Bij de lagere bedragen gaat het meer om het principe waarbij het juist een groot goed is dat deze principes bij de rechter in een eerlijk proces tot gelding komen. Dit recht op toegang tot een rechter zou naar mijn mening niet moeten worden beperkt door een zogenaamd kniesoorbeginsel. Bovendien wordt in artikel 26 BUPO en artikel 14 EVRM ook niet gesproken over iets dat op een kniesoorbeginsel lijkt, of over de relatief kleinere geldbedragen waarvoor het artikel niet bedoeld zou zijn.

7.7 Eindconclusie: beantwoording probleemstelling en aanbevelingen

Nu in de voorgaande hoofdstukken antwoord is gegeven op de deelvragen kan de probleemstelling in hoofdstuk één beantwoord worden. De probleemstelling luidde:

“In hoeverre is het onderscheid dat gemaakt wordt, bij de toetsing van het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijk wetgeving, tussen zaken waarbij een zakelijk onderscheid centraal staat en zaken waarbij een fundamenteel onderscheid centraal staat gerechtvaardigd?”

Het antwoord op deze probleemstelling is dat het gemaakte onderscheid gerechtvaardigd is indien dat op de juiste wijze gebeurt en men een aantal aspecten niet moet vergeten. De Hoge Raad zou zich

meer bewust moeten worden van de achtergrond van een casus voordat er standaard de '*wide margin of appreciation*' op los wordt gelaten. In mijn visie zijn daarbij de volgende vragen van belang:

1. Is er sprake van een fundamentele onderscheiding?

Indien deze vraag bevestigend beantwoord kan worden, dan zal de Hoge Raad met meer moeten komen dan de *wide margin of appreciation* en het feit dat de argumenten van de wetgever niet van redelijke grond zijn ontbloot. De rechter kan hierbij gebruik maken van de betere positie die hij heeft in vergelijking met het EVRM zoals Happé beoogt.¹⁹⁰ Ook het advies van Niessen om de uitvoeringsproblemen, die de wetgever te pas en te onpas als rechtvaardiging gebruikt voor de ongelijke behandeling van gelijke gevallen, serieuzer te wegen lijkt mij een goed idee.¹⁹¹ Indien er geen goede rechtvaardigingsgrond voor het gemaakte onderscheid van gelijke gevallen gevonden kan worden, dan is ongeoorloofde discriminatie de enige uitkomst.

Indien de vraag met nee wordt beantwoord, en er dus sprake is van een zakelijk onderscheid, zou de volgende vraag gesteld moeten worden:

2. Raakt het zakelijke onderscheid fundamentele aspecten?

Indien deze vraag bevestigend wordt beantwoord, geldt voor deze zaken eigenlijk hetzelfde als onder vraag één bij de fundamentele onderscheidingen. Zoals de Hoge Raad deze zaken nu beargumenteerd is gewoon niet voldoende, zoals al eerder besproken in hoofdstuk drie bij de twee arresten betreffende de arbeidskosten. Deze twee arresten zijn het bewijs dat het onderscheid tussen zakelijke en fundamentele onderscheidingen geen zwart-wit gebied is en dat een op het oog zakelijk onderscheid ook fundamentele aspecten kan raken. Een rechter dient daarmee rekening te houden tijdens de toetsing aan het gelijkheidsbeginsel in de vorm van een strengere toets en een sterke motivatie als de Hoge Raad tot de conclusie komt dat geen sprake is van strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel. Indien er geen goede rechtvaardigingsgrond bestaat voor het gemaakte onderscheid van gelijke gevallen, dan is ongeoorloofde discriminatie de enige uitkomst.

Indien de vraag met nee wordt beantwoord, en er dus sprake is van een louter zakelijk onderscheid, dan kan een rechter toetsen aan de hand van de *wide margin of appreciation* maar er moet zeker niet vergeten worden dat er bij een zakelijk onderscheid ook sprake moet zijn van een rechtvaardigingsgrond. Mijns inziens kan het leerstuk van de rechtvaardige belastingheffing daarbij helpen. De volgende vraag die dan gesteld moet worden is:

3. Wordt bij het zakelijke onderscheid de fundamentele eis van de rechtvaardige belastingheffing geschonden?

¹⁹⁰ Happé 2009, paragraaf 6.

¹⁹¹ Niessen 2008 en Niessen 2009, paragraaf 6.

Deze vraag houdt in dat het gemaakte onderscheid er niet voor mag zorgen dat de belastingheffing subjectief of willekeurig geschiedt. Aan de hand van drie categorieën kan worden getoetst of dit inderdaad het geval is.

- Er zijn alleen budgettaire overwegingen aan het gemaakt onderscheid
- Er wordt bewust en zonder geldige reden een voordeel gegund aan een bepaalde groep
- Er zijn geen of irrelevante redenen voor het gemaakte onderscheid

Dit laatste is bijvoorbeeld het geval bij de discussie rondom de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. Als rechtvaardigingsgrond wordt de continuïteit van de onderneming genoemd maar vervolgens wordt dit helemaal niet onderbouwd aan de hand van onderzoek. In een dergelijk geval is er mijns inziens toch sprake van geen of irrelevante redenen voor het gemaakte onderscheid.

De *wide margin of appreciation* mag naar mijn mening alleen deel uitmaken van de toetsing indien het om een louter zakelijk onderscheid gaat. Toch neemt dit niet weg dat ook deze ruime beoordelingsvrijheid grenzen heeft en de wetgever hier buiten kan gaan. Indien er sprake is van één van de bovenstaande drie categorieën kan de uitkomst niet anders zijn dan ongeoorloofde discriminatie.

Het onderscheid tussen de fundamentele onderscheidingen (en ook de zakelijke onderscheidingen met fundamentele aspecten) en de zakelijke onderscheidingen is gelegen in het feit dat bepaalde rechten nu eenmaal belangrijker zijn dan andere. De fundamentele rechten zoals toegang tot een rechter, of een onderscheid op basis van familiestatus, staan hoger op de ladder dan het recht op gelijke behandeling binnen de belastingwetgeving. Het laatste neemt niet weg dat men hier wel recht op heeft. In evidente gevallen moet ook bij een zakelijk onderscheid de eindconclusie ongeoorloofde discriminatie kunnen zijn, zelfs met de *wide margin of appreciation* op de achtergrond.

Gezien het bovenstaande is de tijd rijp voor een nieuwe koers voor de Hoge Raad. Wat zou het een mooi begin zijn als de Hoge Raad de bedrijfsopvolgingsfaciliteit als bedoeld in artikel 35b SW 1956 in strijd acht met het gelijkheidsbeginsel. Nota bene een zakelijk onderscheid maar wel een zodanig evident geval dat het een boodschap zou zijn voor onze wetgever: besteed bij het opstellen van nieuwe wetgeving meer tijd aan niet alleen de rechtsgelijkheid maar ook alle andere rechtsbeginselen. In dat opzicht is het misschien ook wijs om wat meer aandacht te besteden aan de adviezen die de wetgever krijgt van de Raad van State betreffende nieuwe wetgeving.

Literatuurlijst

Albert

P.G.H. Albert, 'Gelijk zijn, gelijk hebben en gelijk krijgen', *WFR* 2012/1214.

Barendrecht

J.M. Barendrecht, *Het constitutionele toetsingsrecht van de rechter*, Preadvies NJV 1992-I.

Berge, van den 2000

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

Berge, van den 2011

J.W. van den Berge, 'Reageren op Staatsburg: toetsing van wetgeving aan het verdragsrechtelijke discriminatieverbod (art. 14 EVRM)', in: J.L.M. Gribnau (red.), *Principieel belastingrecht* (Happé-bundel), Nijmegen: WLP 2001, p. 11-20.

Berge, van den & Groeneveld

J.W. van den Berge en Th. Groeneveld, 'Uit Frankrijk liberté en geen égalité', in: D.A. Albregtse & P. Kavelaars (red.), *Maatschappelijk heffen. De wetenschap (Stevens-bundel)*, Deventer, Kluwer 2006, p. 67 e.v.

Bergman & Huijgevoort, van

H. Bergman en B. van Huijgevoort, 'Vice-president Korthals Altes neemt afscheid van de Hoge Raad', *WFR* 2003/6540, p. 1251.

Bloembergen

A.R. Bloembergen, 'Belastingwetgever en belastingrechter in het tijdperk Vermeend', *FED* 2000/322.

Breunese

H.M.B. Breunese, 'Hoe staat het toch met het initiatiefwetsvoorstel constitutionele toetsing?', *TvCR* 2013/2, p. 159 e.v.

Dijck, van 1998

J.E.A.M. van Dijck, 'Ingrep in de aftrekbare kosten van inkomsten uit arbeid', *WFR* 1998/1465, blz. 1465-1466.

Dijck, van 1999

J.E.A.M. van Dijck, 'Enkele opmerkingen over de wet inkomstenbelasting 2001', *WFR* 1999/1368, blz. 1368-1369.

Dijck, van 2000

J.E.A.M. van Dijck, 'De niet-aftekbare arbeidskosten', *WFR* 2000/166, blz. 166 e.v.

Geld, van der

J.A.G. van der Geld, 'Constitutionele toetsing, ook fiscaal van belang', *WFR* 2002/1035.

Geppaart

Ch. P.A. Geppaart, 'Fundamentele rechten in belastingzaken', *NJB* 1995 nr. 22, p. 824-828.

Gerards

J.H. Gerards, *Rechterlijke toetsing aan het gelijkheidsbeginsel: een rechtsvergelijkend onderzoek naar een algemeen toetsingsmodel* (diss.), Sdu, Den Haag 2002.

Gribnau 2000

J.L.M. Gribnau, 'Perspectieven op het gelijkheidsbeginsel', *WFR* 2000/902.

Gribnau 2002

J.L.M. Gribnau, 'Toetsing aan het rechtszekerheidsbeginsel', *TFB* 2002, nr. 10, p. 5-9.

Gribnau 2007

J.L.M. Gribnau, *Bijdragen aan een rechtvaardige belastingheffing*, Amersfoort, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers 2007.

Gribnau 2009

J.L.M. Gribnau, 'Legitimiteit, recht en governance', in: P. Essers e.a. (red.), *Met recht. Liber Amicorum Th. Raaijmakers*, Deventer, Kluwer 2009, p. 153-164.

Gribnau & Happé

R.H. Happé & J.L.M. Gribnau, 'Constitutional limits to taxation in a democratic stage: The Dutch Experience', *Michigan State Journal of International Law*, Volume 15, Issue 2, p. 417-459.

Gribnau & Saddiki

J.L.M. Gribnau & J. Saddiki, 'Protection of European Taxpayers by the Principle of Equality', in: J.L.M. Gribnau (red.), *Legal Protection against Discriminatory Tax Legislation*, Kluwer Law International, The Hague, London, Boston 2003.

Happé 1996

R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming* (diss. Leiden) (Fiscale Monografieën nr. 77), Deventer, Kluwer 1996.

Happé 1999

R.H. Happé, *Schuivende machten: over trias politica en het gelijkheidsbeginsel in het belastingrecht*, Deventer, Kluwer 1999.

Happé 2001

R.H. Happé, 'Van trias politica naar duas politica. Een verkenning van een nieuw evenwicht', in: *Belastingrechtspraak in een veranderende wereld*, Den Haag, Sdu 2001, p. 13-37.

Happé 2005

R.H. Happé, 'Verboden toegang voor fiscale flutzaken!', *NJB* 2005 nr. 42, p. 2201-2202.

Happé 2007

R.H. Happé, 'Over trias politica en rechtsbescherming in het belastingrecht (HR 12 mei 1999, BNB 1999/271, NJ 2000, 170)', in: Ronald Janse, Sanne Taekema, Ton Hoi (red.), *Rechtsfilosofische Annotaties*, Ars Libri, Nijmegen 2007, p. 63 e.v.

Happé 2009

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*, Den Haag, Sdu Uitgevers 2009, p. 175-185.

Hoogeveen

M.J. Hoogeveen, *Kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving* (diss. Tilburg University), Amersfoort, Sdu 2011.

Hoogwout

T.C. Hoogwout, 'Bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet discriminatoir?' *FTV* 2012 nr. 9, bijdrage nr. 41.

Juch

D. Juch, 'Het grensgebied tussen belastingheffing en confiscatie', in: A.C. Rijkers & I.J.F.A. van Vijfeiken (red.), *Beschouwingen over grondslagen, Geppaart-bundel*, Deventer, Kluwer 1996, p. 107-115.

Kroon, de

M.C.M. de Kroon, *Cursus Belastingrecht: Formeel Belastingrecht*, Deventer, Kluwer 2009.

Niessen 2008

R.E.C.M. Niessen, 'Toekomst voor het gelijkheidsbeginsel?', in: Stan Stevens (red.), *Groeten aan Maarten* (Feteris-bundel), Kluwer, Deventer 2008, p. 69 e.v.

Niessen 2009

R.E.C.M. Niessen, 'De belastingrechter en het gelijkheidsbeginsel', *TFB* 2009/1.

Radbruch

G. Radbruch, *Rechtsphilosophie*, (red. E. Wolf en H.-P. Schneider), Stuttgart 1973.

Scholten

W. Scholten, 'Geen privilegiën in het stuk der belastingen', *WFR* 1958/699

Stevens 1999

L.G.M. Stevens, 'Fiscale beleidsnotities 2000', *WFR* 1999/1238.

Stevens 2011a

L.G.M. Stevens, 'Alles wat rechtswaarde heeft is weerloos' in: J.L.M. Gribnau (red.), *Principieel belastingrecht, Vriendenbundel Richard Happé*, Nijmegen, WLP 2011, p. 207-219.

Stevens 2011b

L.G.M. Stevens, 'Hoe houden we onze Hoge Raad hoog?', *WFR* 2011/1098.

Vijfeijken, van

I.J.F.A. van Vijfeijken, 'De bedrijfsopvolgingsfaciliteit in het licht van het gelijkheidsbeginsel' in: J.L.M. Gribnau (red.), *Principieel belastingrecht, Vriendenbundel Richard Happé*, Nijmegen, WLP 2011, p. 207-219.

Wattel

P.J. Wattel, 'De reikwijdte van fundamentele rechten in belastingzaken', in: E.A. Alkema (red.), *De reikwijdte van fundamentele rechten*, Zwolle, W.E.J. Tjeenk Willink 1995, p. 175-221.

Zwemmer

J.W. Zwemmer, 'De taak van de Hoge Raad in belastingzaken', *NJB* 2002, nr. 7, p. 306-310.

Jurisprudentielijst

Europese Hof voor de Rechten van de Mens

EHRM 12 december 2009, nr. 13378/08.
EHRM 29 april 2008, *NJ 2008/306*, *V-N 2008/35.6*.
EHRM 10 juni 2002, *NTFR 2003, 2025*, *V-N 2003/52.2*.
EHRM 22 juni 1999, *BNB 2002/398*.
EHRM 23 oktober 1990, *BNB 1995/244*.
EHRM 8 juli 1984, *NJ 1986/4*.
EHRM 13 juni 1979, *Series A*, nr. 31, p. 16, par. 33.
EHRM 7 december 1976, nr. 5493/72.
EHRM 13 juli 1968, *Series A*, nr. 6, p. 34, par. 10.

Hoge Raad

HR 9 december 2011, *LJN BU6998*, *V-N 2012/6.4*
HR 15 oktober 2010, *V-N 2010/53/29*.
HR 14 november 2008, *BNB 2010/3*.
HR 10 augustus 2007, *BNB 2008/88*.
HR 8 juli 2005, *BNB 2005/310*.
HR 12 juli 2002, *BNB 2002/399 en 400*.
HR 14 juni 2002, *BNB 2002/289*.
HR 10 augustus 2001, *BNB 2001/400*.
HR 14 juli 2000, *BNB 2000/306*.
HR 12 mei 1999, *V-N 1999/24.3*.
HR 17 augustus 1998, *BNB 1999/122*.
HR 15 juli 1998, *BNB 1998/293*.
HR 12 november 1997, *BNB 1998/22*.
HR 11 juni 1997, *BNB 1998/22*.
HR 14 juni 1995, *BNB 1995/252*.
HR 2 maart 1994, *BNB 1994/112*.
HR 17 november 1993, *BNB 1994/36*.
HR 6 oktober 1993, *BNB 1993/332*.
HR 6 oktober 1993, *BNB 1993/333*.
HR 8 september 1993, *BNB 1993/323*.
HR 21 oktober 1992, *BNB 1993/28*.
HR 21 oktober 1992, *BNB 1993/29*.
HR 30 september 1992, *BNB 1993/30*.
HR 8 mei 1991, *BNB 1991/196*.

HR 19 september 1990, *BNB 1990/320*.

HR 27 september 1989, *BNB 1990/61*.

HR 8 juli 1988, *BNB 1988/302*.

Gerechtshoven

Hof 's-Hertogenbosch 18 april 2013, *LJN BZ7841*.

Hof Den Haag 23 september 1998, *LJN AV8381*, *V-N 1995/5.18*.

Rechtbanken

Rechtbank Haarlem 14 december 2012, *LJN BY7948*.

Rechtbank Arnhem 1 november 2012, *LJN BY 2093*.

Rechtbank Breda 13 juli 2012, *LJN BX3386*.

Overige instanties

CvRM 9 april 1987, nr. 172/1984 en 182/1984.

RSV 1987/245 en 246.

Parlementaire stukken

Kamerstukken

Kamerstukken II 2009-2010, 31 930, nr. 15, p. 3.

Kamerstukken II 2008-2009, 31 930, nr. 4, p. 3.

Kamerstukken II 2004-2005, 29 767, nr. 14, p. 38.

Kamerstukken II 2001-2002, 28 331, nr. 2, p. 1.

Kamerstukken II 1998-1999, 26 727, punt 59

Kamerstukken II 1997-1998, 25 688, nr. 3, p. 2

Kamerstukken II 1991-1992, 22 491, nr. 3.

Kamerstukken II 1975-1976, 13 932, nr. 1 t/m 6.

.

Handelingen

Handelingen I 2 december 2008, p. 11-543.

Handelingen II 14 oktober 2004, p. 12-643.

Handelingen II 1993-1994, nr. 23 215, p. 23-1699 en 23-1709 en 1710.