

19. Gradaties bij de rechterlijke toetsing van belastingwetgeving aan mensenrechten

MR. R. VAN DER HULLE

In de belastingrechtspraak zijn in de tweede helft van vorig jaar meerdere verdragsschendingen geconstateerd. Deze geconstateerde verdragsschendingen laten zien dat bij de rechterlijke toetsing van belastingwetgeving aan het verdragsrechtelijke discriminatieverbod of het verdragsrechtelijke eigendomsrecht een onderscheid kan worden gemaakt tussen verschillende toetsingscriteria. In deze bijdrage wordt dit nader besproken aan de hand van de geconstateerde verdragsschendingen.

1. Inleiding

Nog niet zo lang geleden is met het oog op met name de fiscale rechtsbescherming een pleidooi gehouden voor het instellen van een gezaghebbend Constitutioneel Gerechtshof. Daarbij is onder meer gesteld dat in fiscale wetgeving allerlei voorbeelden te vinden zijn van onevenwichtige en onrechtvaardige regelingen. In verband met het constitutionele verbod voor de rechter om wetgeving in formele zin te toetsen aan de Grondwet moet de Hoge Raad als hoogste rechtscollege zich in fiscale geschillen bij de toetsing van een wet in formele zin behelpen met toetsing aan het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna: EVRM) of het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (hierna: IVBPR).¹ In aansluiting op het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (hierna: EHRM) stelt de Hoge Raad zich bij die toetsing echter zeer terughoudend op. Volgens het pleidooi heeft de fiscale wetgever daardoor een bijna onbegrensde en onevenredig grote macht, maar kan een gezaghebbend Constitutioneel Gerechtshof een dempend effect hebben op een al te losgeslagen wetgever die onvoldoende oog heeft voor de belangen van belastingplichtigen en zou een dergelijk Hof eerder ingrijpen ten faveure van de rechtzoekende.²

Wellicht geïnspireerd door dit pleidooi om een Constitutioneel Gerechtshof, en mogelijk ook indachtig de toeslagenaffaire en de reacties daarop, zijn in de tweede helft van vorig jaar binnen een relatief kort tijdsbestek in de

fiscale rechtspraak meerdere schendingen van respectievelijk het verdragsrechtelijke discriminatieverbod en het verdragsrechtelijke eigendomsrecht vastgesteld. Uit deze rechtspraak volgt de bevestiging dat bij de geregeld voorkomende rechterlijke toetsing van belastingwetgeving aan het discriminatieverbod van art. 26 IVBPR, art. 14 EVRM en art. 1 Twaalfde Protocol bij het EVRM of aan het eigendomsrecht van art. 1 Eerste Protocol bij het EVRM, een onderscheid kan worden gemaakt tussen verschillende toetsingscriteria. In deze bijdrage wordt dit nader besproken. Alvorens daartoe over te gaan, wordt voor een goed begrip eerst het algemene kader toegelicht.

2. Algemeen kader

Het verdragsrechtelijke discriminatieverbod is neergelegd in art. 26 IVBPR, art. 14 EVRM en art. 1 Twaalfde Protocol EVRM. Op grond van dit verdragsrechtelijke discriminatieverbod is iedere ongelijke behandeling van gelijke gevallen of gelijke behandeling van ongelijke gevallen verboden, tenzij voor een dergelijk onderscheid een redelijke en objectieve rechtvaardiging bestaat. Volgens vaste rechtspraak komt de wetgever op fiscaal gebied in de regel een ruime beoordelingsvrijheid toe bij het beantwoorden van de vraag of gevallen als gelijk moeten worden beschouwd en, zo ja, of een redelijke en objectieve rechtvaardiging bestaat om die gevallen verschillend te behandelen. Deze ruime beoordelingsvrijheid brengt met zich mee dat de rechter de keuze of het oordeel van de wetgever dient te eerbiedigen, tenzij de keuze of het oordeel evident van redelijke grond is ontbloot. Voor een onderscheid dat wordt gemaakt op basis van een aangeboren kenmerk van een persoon, zoals geslacht, ras en etnische afkomst, komt de wetgever echter geen ruime beoordelingsvrijheid toe,³ waarbij ook van belang is dat een onderscheid ten

1 Hoewel in het pleidooi alleen gesproken wordt over de Hoge Raad als hoogste rechtscollege, geldt dit ook voor de lagere (belasting)rechters. Het genoemde constitutionele toetsingsverbod is neergelegd in art. 120 Grondwet.

2 G.T.K. Meussen, 'Een hiaat in de (fiscale) rechtsbescherming. Pleidooi voor een Constitutioneel Gerechtshof', *NJB* 2021/1885, afl. 26, p. 2130-2135.

3 Zie bijv. HR 22 november 2013, *BNB* 2014/30, r.o. 3.3.1.

aanzien van een kwetsbare groep in de samenleving die in het verleden in aanzienlijke mate het slachtoffer is geweest van discriminatie alleen kan worden gerechtvaardigd met zeer zwaarwegende redenen (*‘very weighty reasons’*).⁴ Dit beoordelingskader is gebaseerd op de rechtspraak van het EHRM, die de belastingkamer van de Hoge Raad leidend acht. Het maakt geen verschil of een beroep wordt gedaan op art. 26 IVBPR, art. 14 EVRM of art. 1 Twaalfde Protocol EVRM. Het beoordelingskader is bij elk van deze verdragsbepalingen hetzelfde.⁵

Op grond van het verdragsrechtelijke eigendomsrecht van art. 1 Eerste Protocol EVRM dient de inbreuk op het eigendomsrecht die in de regel met belastingheffing gepaard gaat aan drie voorwaarden te voldoen om aangemerkt te kunnen worden als een rechtmatige ofwel gerechtvaardigde inbreuk. Ten eerste geldt de wetmatigheidseis, op grond waarvan de inbreuk een wettelijke basis moet hebben die voldoende precies, toegankelijk en voorzienbaar is. Ten tweede dient met de inbreuk een algemeen belang te worden nagestreefd. Ten derde moet een redelijk evenwicht – een *‘fair balance’* – bestaan tussen het nagestreefde algemene belang en de bescherming van de belangen van het individu. Hierbij gaat het erom of een redelijke, proportionele verhouding bestaat tussen de gehanteerde middelen en het doel. Dit komt neer op een proportionaliteitstoets op onder meer het niveau van de regelgeving, oftewel op stelselniveau.⁶ Bij deze proportionaliteitstoets dienen alle omstandigheden van het geval in aanmerking te worden genomen.⁷ Discriminatoire elementen kunnen in dat kader eveneens een rol spelen.⁸ Daarnaast komt zowel voor wat betreft de gehanteerde middelen als hun geschiktheid om het nagestreefde doel te bereiken de wetgever op fiscaal gebied volgens vaste rechtspraak in de regel een ruime beoordelingsvrijheid toe.⁹ Net als bij het verdragsrechtelijke discriminatieverbod brengt deze ruime beoordelingsvrijheid bij het verdragsrechtelijke eigendomsrecht met zich mee dat de keuze of het oordeel van de wetgever door de rechter geëerbiedigd moet worden, tenzij de keuze of het oordeel evident van redelijke grond is ontbloomt. Van een *‘fair balance’* is echter in beginsel geen sprake indien gerechtvaardigde verwachtingen van de betrokkene(n) zijn geschonden. In dat geval moeten er voor die aantasting van gerechtvaardigde verwachtingen specifieke en dwingende redenen bestaan om alsnog een *‘fair bal-*

ance’ te kunnen aannemen.¹⁰ Ook dit beoordelingskader is gebaseerd op de rechtspraak van het EHRM.¹¹

Dat zoals gezegd de wetgever op fiscaal gebied bij zowel de toetsing aan het verdragsrechtelijke discriminatieverbod als bij de toetsing aan het verdragsrechtelijke eigendomsrecht in de regel een ruime beoordelingsvrijheid toekomt, is van belang voor de intensiteit van de rechterlijke toetsing. Zoals reeds opgemerkt, geldt daarom in de regel dat de rechter de keuze of het oordeel van de wetgever dient te eerbiedigen, tenzij de keuze of het oordeel evident van redelijke grond is ontbloomt.¹² De daarmee vereiste evidente onredelijkheid kan dan ook worden beschouwd als het voor de intensiteit van de rechterlijke toetsing geldende ‘gebruikelijke criterium’. Slechts als de keuze of het oordeel van de wetgever evident van redelijke grond is ontbloomt, kan de rechter bij het gebruikelijke criterium tot het oordeel komen dat de ruime beoordelingsvrijheid voor de wetgever is overschreden en een schending van het verdragsrechtelijke discriminatieverbod of het verdragsrechtelijke eigendomsrecht in de regel zeer terughoudend dient op te stellen. Dit gebruikelijke strenge criterium verklaart waarom in de rechtspraak van de belastingkamer van de Hoge Raad in de afgelopen decennia slechts enkele keren een verdragsschending als gevolg van belastingwetgeving is aangenomen.¹³

Zoals ook reeds opgemerkt, kan echter ook als specifiek criterium gelden dat voor een onderscheid zeer zwaarwegende redenen (*‘very weighty reasons’*) moeten bestaan voor de rechtvaardiging daarvan of dat voor het aannemen van een *‘fair balance’* specifieke en dwingende redenen voor de aantasting van gerechtvaardigde verwachtingen moeten bestaan. Voor de toepassing van het criterium dat zeer zwaarwegende redenen voor de rechtvaardiging van een onderscheid aanwezig moeten zijn, moet het onderscheid betrekking hebben op een kwetsbare groep die in het verleden in aanzienlijke mate het slachtoffer is geweest van discriminatie. Voor de toepassing van het criterium dat specifieke en dwingende redenen moeten bestaan, dient sprake te zijn van een aantasting van een of meer gerechtvaardigde verwachtingen. Een dergelijk onderscheid of een dergelijke aantasting zal echter niet snel aan de orde

4 Dit volgt o.m. uit EHRM 22 maart 2016, nr. 23682/13, AB 2017/180, ECHR 2016/130 (*Guberina t. Kroatië*).

5 HR 8 juni 2018, BNB 2018/144, r.o. 2.4.8; HR 22 november 2013, BNB 2014/30, r.o. 3.3.1; HR 25 september 2009, BNB 2009/285, r.o. 3.4.2-3.4.3.

6 De ook onder de derde voorwaarde begrepen proportionaliteitstoets op individueel niveau blijft in deze bijdrage buiten beschouwing.

7 Zie bijv. F. Debelva, *International Double Taxation and the Right to Property. A Comparative, International and European Law Analysis* (diss. Leuven), IBFD 2019, p. 274-276.

8 Zie EHRM 14 mei 2013, nr. 66529/11, AB 2014/14 (*N.K.M. t. Hongarije*), r.o. 71.

9 Bijv. HR 14 juni 2019, BNB 2019/161, r.o. 2.4.3.

10 HR 29 januari 2016, BNB 2016/163, r.o. 2.4.8; HR 29 januari 2016, BNB 2016/164, r.o. 2.6.5.

11 Zie hierover uitgebreider R. van der Hulle, ‘De ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever: een onneembare horde?’, *MBB* 2015/9, p. 284-286.

12 Bijv. HR 8 juni 2018, BNB 2018/144, r.o. 2.4.8; HR 3 april 2015, BNB 2015/174, r.o. 2.3.2; HR 27 juni 2014, BNB 2014/219, r.o. 4.2.2 en 4.3.2; HR 21 februari 2014, BNB 2014/126, r.o. 3.5.4; HR 22 november 2013, BNB 2014/30, r.o. 3.3.1.

13 HR 14 juni 2019, BNB 2019/161; HR 23 november 2018, BNB 2019/72; HR 8 juni 2018, BNB 2018/144; HR 8 december 2017, BNB 2018/90. Zie daarover bijv. ook R. van der Hulle & R. van der Hulle, ‘De wederopstanding van het verdragsrechtelijke discriminatieverbod?’, *WFR* 2018/7254 (168), p. 1156-1167.

zijn, althans niet snel kunnen worden aangenomen. Aan de andere kant geldt dat als een dergelijk onderscheid of een dergelijke aantasting eenmaal kan worden aangenomen, de ruime beoordelingsvrijheid voor de wetgever niet aan de orde is en dat dus op basis van een specifiek criterium de rechterlijke toetsing aanzienlijk intensiever en voor de wetgever aanzienlijk zwaarder is. De kans is dan aanzienlijk groter dat vervolgens ook moet worden geconcludeerd tot een verdragsschending.

3. Evidente onredelijkheid

3.1 HR 24 december 2021, BNB 2022/27¹⁴

Aan belanghebbende zijn voor de jaren 2017 en 2018 aanslagen inkomstenbelasting opgelegd naar onder meer een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen. Dit inkomen is onderworpen aan de vermogensrendementsheffing, ook wel box 3 dan wel de box 3-heffing, genoemd. De door belanghebbende en zijn echtgenote in box 3 verschuldigde inkomstenbelasting bedroeg over 2017 € 12.705 en over 2018 € 11.969. Het daadwerkelijk door hen behaalde rendement over hun tot box 3 behorende bezittingen bedroeg in deze jaren respectievelijk € 6.612 en € 3.528. Belanghebbende is tegen de box 3-heffing over de jaren 2017 en 2018 opgekomen.

De belastingkamer van de Hoge Raad staat voor de vraag of het voor de jaren 2017 en 2018 geldende forfaitaire stelsel van de box 3-heffing al dan niet in strijd was met het eigendomsrecht van art. 1 Eerste Protocol EVRM en het discriminatieverbod van art. 14 EVRM. Voor de beantwoording van deze vraag bespreekt de belastingkamer eerst het bij art. 1 Eerste Protocol EVRM behorende toetsingskader. Hierbij wijst de belastingkamer er onder meer op dat bij het heffen van belasting ook een ‘*fair balance*’ tussen de belangen van het betrokken individu en het algemene belang moet worden gerespecteerd en dat het bij de beoordeling daarvan erom gaat of er een redelijke, proportionele verhouding is tussen de gehanteerde middelen en het met de heffing beoogde doel. Vervolgens wijst de belastingkamer er ook nog op dat zowel met betrekking tot die middelen als met betrekking tot hun geschiktheid om dat doel te bereiken de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid heeft.¹⁵ Bovendien geldt volgens de belastingkamer dat het eigendomsrecht van art. 1 Eerste Protocol EVRM meebrengt dat de Staat zich niet ongelimiteerd mag mengen in de keuzes van een burger bij het gebruik of de exploitatie van zijn bezittingen.¹⁶

Bij deze proportionaliteitstoets komt volgens de belastingkamer ook het discriminatieverbod van art. 14 EVRM in beeld. Van een stelsel dat onverenigbaar is met dit discriminatieverbod kan volgens de belastingkamer niet worden gezegd dat het een ‘*fair balance*’ respecteert. Daarbij merkt

de belastingkamer op dat de wetgever ook een zekere beoordelingsvrijheid toekomt bij het beantwoorden van de vraag of gevallen als gelijke gevallen moeten worden beschouwd en of, in het bevestigende geval, een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat om die gevallen niettemin in verschillende zin te regelen.¹⁷

In het kader van zijn beoordeling merkt de belastingkamer op dat met het sinds 2017 geldende forfaitaire stelsel de wetgever beoogt aan te sluiten bij de rendementen die door belastingbetalers in de voorafgaande jaren gemiddeld zijn behaald en dat daarmee is verlaten het voordien geldende uitgangspunt dat het forfait is afgestemd op het rendement dat alle belastingplichtigen in de praktijk gemiddeld zouden moeten kunnen behalen zonder dat zij daarvoor (veel) risico hoeven te nemen. Door deze verandering is het forfaitaire stelsel verder af komen te staan van een heffing over inkomen waarvan kan worden aangenomen dat een individuele belastingplichtige het daadwerkelijk heeft genoten. Hierbij constateert de belastingkamer ook dat het nieuwe stelsel de door art. 1 Eerste Protocol EVRM gegarandeerde vrije beschikkingsmacht inperkt doordat het een verhoudingsgewijs zware financiële last verbindt aan de keuze om niet over te gaan tot het risicovol beleggen van vermogen. Het stelsel benadeelt degenen die wel overgaan tot het risicovol beleggen van hun vermogen, maar die – door gebrek aan inzicht of fortuin – hun keuze moeten bekopen met een laag rendement of met vermogensverlies. Volgens de belastingkamer is eigen aan het begrip ‘risico’ dat een individuele belegger geen garantie heeft dat hij het gemiddelde rendement zal behalen. Door niettemin de heffing van inkomstenbelasting mede te baseren op het gemiddelde rendement op risicovolle beleggingen creëert het stelsel naar het oordeel van de belastingkamer een relatieve ongelijke behandeling op basis van een omstandigheid die de betrokkenen niet zelf in de hand hebben.¹⁸

Alles overziend oordeelt de belastingkamer dat, ook met inachtneming van de ruime beoordelingsmarge die de wetgever toekomt, in redelijkheid niet kan worden gezegd dat het sinds 2017 geldende forfaitaire stelsel de uit art. 1 Eerste Protocol EVRM voortvloeiende proportionaliteitstoets kan doorstaan. Volgens de belastingkamer bestaat er niet een redelijke verhouding tussen de belangen die de wetgever heeft willen dienen met dat stelsel en de ongelijkheid die wordt veroorzaakt door de vormgeving die de wetgever heeft gekozen voor de verwezenlijking van dat doel. In het bijzonder kan naar het oordeel van de belastingkamer de – op zichzelf begrijpelijke – wens om de uitvoerbaarheid te bevorderen en de belastingopbrengsten op peil te houden, geen voldoende rechtvaardiging bieden voor het aanzienlijke verschil in behandeling tussen degenen die positieve vruchten plukken van hun risicovolle beleggingen, en die ook fiscaal een bevoorrechte behandeling ten deel valt, en degenen aan wie dat fortuin voorbij is gegaan, en

¹⁴ ECLI:NL:HR:2021:1963.

¹⁵ R.o. 3.2.1.

¹⁶ R.o. 3.3.4.

¹⁷ R.o. 3.2.2.

¹⁸ R.o. 3.3.5.

aan wie door het stelsel een relatief zware belastingschuld wordt toebedeeld.¹⁹

Aldus ziet de belastingkamer voor het met ingang van 2017 geldende forfaitaire stelsel geen toereikende rechtvaardiging. Dit leidt volgens de belastingkamer voor degene die, zoals belanghebbende in de jaren 2017 en 2018, door dit forfaitaire stelsel wordt geconfronteerd met een heffing naar een voordeel uit sparen en beleggen dat hoger is dan het werkelijk behaalde rendement tot een schending van het eigendomsrecht van art. 1 Eerste Protocol EVRM, in samenhang met het discriminatieverbod van art. 14 EVRM.²⁰

Bij de vraag of effectieve rechtsbescherming kan worden geboden tegen de geconstateerde verdragsschending stelt de belastingkamer voorop dat in het algemeen de rechter bij schending van verdragsrechtelijk gewaarborgde rechten aanstonds zelf in het rechtstekort dient te voorzien indien uit het stelsel van de wet, de daarin geregelde gevallen en de daaraan ten grondslag liggende beginselen, of de wetsgeschiedenis, voldoende aanknopingspunten zijn af te leiden voor de beantwoording van de vraag hoe dit dient te geschieden.²¹ Zulke aanknopingspunten zijn in dit geval volgens de belastingkamer echter niet voorhanden. Het formuleren van een daartoe geschikte rechtsregel en de in dat verband te maken keuzes, moet naar het oordeel van de belastingkamer aan de wetgever worden overgelaten.²²

Niettemin ziet de belastingkamer zich thans toch genoodzaakt belanghebbende adequate rechtsbescherming te bieden tegen de geconstateerde schending van zijn fundamentele rechten. De belastingkamer is van oordeel dat niet langer kan worden volstaan met de constatering van de schending of een onderzoek naar een individuele buitensporige last. Daaraan staat volgens de belastingkamer in de weg dat ontbreken van een ‘*fair balance*’ ook het hiervoor genoemde discriminerende karakter heeft, dat de thans geldende regeling nog steeds dezelfde tekortkomingen bevat als die voor de jaren 2017 en 2018, en dat de wetgever weliswaar sinds 2015 werkt aan spoedige invoering van een heffing op basis van werkelijke rendementen, maar die invoering niet vóór 2025 kan worden verwacht.²³

De belastingkamer voegt hieraan toe dat de hiervoor bedoelde rechtsbescherming een op rechtsherstel gerichte compensatie vergt, waarvan de rechter de omvang in het algemeen slechts naar redelijkheid zal kunnen vaststellen. In het gegeven dat de rechtbank onbestreden heeft vastgesteld dat belanghebbende en zijn echtgenote gezamenlijk in 2017 en 2018 uit de tot hun rendementsgrondslag behorende bezittingen een rendement hebben behaald van

respectievelijk € 6.612 en € 3.528, ziet de belastingkamer aanleiding om belanghebbende rechtsherstel te bieden door te bepalen dat met betrekking tot deze jaren alleen het genoemde werkelijke rendement in de heffing wordt betrokken. Dit betekent naar het oordeel van de belastingkamer dat het voordeel uit sparen en beleggen voor het jaar 2017 moet worden bepaald op € 5.260 en voor het jaar 2018 op € 2.697. De belastingkamer vermindert dienovereenkomstig de opgelegde aanslagen inkomstenbelasting.²⁴ De belastingkamer merkt ten slotte op dat de omstandigheid dat deze uitkomst van belang kan zijn voor een groot aantal andere geschillen met de daaraan verbonden uitvoeringsproblemen, geen reden kan zijn om rechtsherstel voor belanghebbende op de genoemde wijze achterwege te laten.²⁵

3.2 Commentaar

In het hierboven besproken arrest van de Hoge Raad van 24 december 2021, *BNB 2022/27*, is van het gebruikelijke criterium uitgegaan. Bij de toetsing van de vermogensrendementsheffing over de jaren 2017 en 2018 aan het eigendomsrecht van art. 1 Eerste Protocol EVRM heeft de belastingkamer uitdrukkelijk het discriminatieverbod van art. 14 EVRM betrokken bij de onder het eigendomsrecht te verrichten ‘*fair balance*’-toets. Bij strijd met dit discriminatieverbod is volgens de belastingkamer niet voldaan aan het vereiste onder het eigendomsrecht dat een ‘*fair balance*’ moet bestaan tussen de belangen van het betrokken individu en het algemene belang. De ‘*fair balance*’-toets is dusdanig ruim dat ruimte bestaat om daarbij tevens het discriminatieverbod te betrekken. Een schending van het verdragsrechtelijke discriminatieverbod impliceert ook een schending van het verdragsrechtelijke eigendomsrecht. Omgekeerd hoeft dat echter niet per definitie zo te zijn, aangezien voor toepassing van het discriminatieverbod eerst sprake moet zijn van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen of een gelijke behandeling van ongelijke gevallen.²⁶

Dat de belastingkamer in *BNB 2022/27* is uitgegaan van het gebruikelijke criterium blijkt uit het feit dat de belastingkamer bij zijn beoordeling mede de aan de wetgever toekomende ruime beoordelingsvrijheid voorop heeft gesteld. Opmerkelijk is dat de belastingkamer daarbij in het kader van het eigendomsrecht van art. 1 Eerste Protocol EVRM heeft opgemerkt dat de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid heeft, maar dat hij in het kader van het discriminatieverbod van art. 14 EVRM heeft gesproken over een ‘zekere beoordelingsvrijheid’ die aan de wetgever toekomt. Volgens vaste rechtspraak betreft, zoals besproken, de beoordelingsvrijheid voor de wetgever op fiscaal gebied bij beide verdragsbepalingen in de regel een ruime beoordelingsvrijheid. De door de belastingkamer in *BNB*

19 R.o. 3.5.

20 R.o. 3.6.1.

21 R.o. 3.6.1.

22 R.o. 3.6.2.

23 R.o. 3.6.2.

24 R.o. 3.6.3 en 3.6.5.

25 R.o. 3.6.4.

26 Zie voor dat laatste bijv. Hof Den Haag 6 oktober 2021, ECLI:NL:GHDHA:2021:1875, r.o. 5.16.

2022/27 genoemde ‘zekere beoordelingsvrijheid’ valt dan ook moeilijk te duiden. Niet valt in te zien waarom in het geval waarin bij de toetsing beide verdragsbepalingen worden betrokken, tussen beide verdragsbepalingen de mate van beoordelingsvrijheid zou moeten verschillen.

Hoe dan ook zie ik geen aanleiding om te veronderstellen dat de belastingkamer ten aanzien van het verdragsrechtelijke discriminatieverbod anders is gaan denken over de onder het gebruikelijke criterium aan de wetgever op fiscaal gebied toekomstende beoordelingsvrijheid in de zin dat hij deze thans minder ruim acht. Zo sprak de belastingkamer in een arrest van 18 februari 2022 bij de toetsing van de aftrekbeperking van art. 3.16 lid 4 Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) aan het verdragsrechtelijke discriminatieverbod bijvoorbeeld wel weer over een aan de wetgever op fiscaal gebied in het algemeen toekomstende ruime beoordelingsvrijheid. Overigens heeft de belastingkamer in dat nog recentere arrest echter geen verdragsschending aangenomen.²⁷

Bij het tot 2017 geldende stelsel van de vermogensrendementsheffing waaronder het voordeel uit sparen en beleggen werd gesteld op 4% (forfaitair rendement) van het tot de rendementsgrondslag behorende vermogen en daarover 30% inkomstenbelasting werd geheven (voor zover de grondslag meer bedroeg dan het heffingvrije vermogen), gold het uitgangspunt dat het forfaitaire rendement van 4% haalbaar was voor alle belastingplichtigen zonder dat zij daarvoor (veel) risico hoefden te nemen. Uit het arrest van de Hoge Raad van 14 juni 2019, *BNB 2019/161*, volgde echter dat naar het oordeel van de belastingkamer het forfaitaire rendement van 4% vanaf 2013 niet meer haalbaar was voor belastingplichtigen zonder daar (veel) risico voor te hoeven nemen en dat vanaf dat jaar het tot 2017 geldende stelsel naar het oordeel van de belastingkamer strijdig was met het eigendomsrecht van art. 1 Eerste Protocol EVRM voor zover voor box 3-plichtigen het nominaal zonder veel risico's gemiddeld haalbare rendement lager was dan 1,2%.²⁸

Met ingang van 1 januari 2017 heeft de wetgever – omwille van de uitvoerbaarheid, het bevorderen van de realiteit en het op peil houden van de belastingopbrengsten – voor het stelsel van de vermogensrendementsheffing aansluiting gezocht bij een gemiddelde verdeling van het box 3-vermogen over spaargeld en beleggingen en bij de rendementen die door belastingplichtigen in voorafgaande jaren gemiddeld zijn behaald op die vermogenonderdelen. Bij zijn constatering dat het nieuwe stelsel de door art. 1

Eerste Protocol EVRM gegarandeerde beschikkingsmacht inperkt doordat het een verhoudingsgewijs zware financiële last verbindt aan de keuze om niet over te gaan tot het risicovol beleggen van vermogen, zal de belastingkamer in ogenschouw hebben genomen dat onder het nieuwe stelsel (1) een onderscheid wordt gemaakt tussen sparen en beleggen en in het verlengde daarvan een rendementsklasse over sparen en een rendementsklasse over beleggen, (2) dat hoe groter het box 3-vermogen is, hoe groter het gedeelte is dat wordt toegerekend aan de rendementsklasse over beleggen, en (3) dat het forfaitaire rendement voor het vermogen dat behoort tot de rendementsklasse over beleggen veel hoger is dan het forfaitaire rendement voor het vermogen dat behoort tot de rendementsklasse over sparen.²⁹

De belastingkamer heeft in *BNB 2022/27* vastgesteld dat door de vormgeving van het nieuwe stelsel sprake is van een aanzienlijk verschil in behandeling tussen degenen die positieve vruchten plukken van hun risicovolle beleggingen, en die ook fiscaal een bevoorrechte behandeling ten deel valt, en degenen aan wie dat fortuin voorbij is gegaan, en aan wie door het stelsel een relatief zware belastingschuld wordt toebedeeld. Het lijkt mij dat de belastingkamer hierbij het oog heeft gehad op enerzijds beleggers die in werkelijkheid meer rendement dan het forfaitaire rendement behalen en anderzijds beleggers die in werkelijkheid minder succesvol met beleggen zijn en spaarders. Ook spaarders worden onder het nieuwe stelsel met een relatief zware belastingschuld geconfronteerd, omdat belastingplichtigen met uitsluitend of vrijwel alleen spaartegoeden voor minstens een significant deel of grotendeels worden belast alsof hun vermogen is belegd, met toepassing van het veel hogere forfaitaire rendement voor beleggingen tot gevolg.

Hoewel dit niet expliciet is overwogen, volgt uit de conclusie van de belastingkamer dat het sinds 2017 geldende stelsel tot een schending leidt van het eigendomsrecht van art. 1 Eerste Protocol EVRM, in samenhang met het discriminatieverbod van art. 14 EVRM, dat naar zijn oordeel met het nieuwe stelsel van een ‘fair balance’ geen sprake is, dit stelsel kennelijk (voldoende) evident onredelijk is en dat de wetgever zijn ruime beoordelingsvrijheid heeft overschreden.³⁰ Daarbij lijkt deze conclusie ook te gelden voor recentere jaren, nu de belastingkamer in meer algemene zin heeft gesproken over ‘het sinds 2017 geldende forfaitaire stelsel’.

27 HR 18 februari 2022, ECLI:NL:HR:2022:273, r.o. 2.5.1. Vgl. met betrekking tot socialezekerheidswetgeving HR 4 februari 2022, ECLI:NL:HR:2022:43, r.o. 4.4.

28 Het oordeel van de Hoge Raad in *BNB 2019/161* had weliswaar strikt genomen betrekking op de jaren 2013 en 2014, maar aangenomen is dat dit oordeel ook gold voor de vermogensrendementsheffing over de jaren 2015 en 2016. Zie HR 12 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1179; HR 5 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1108.

29 Zie bijv. ook Hof Den Haag 6 oktober 2021, ECLI:NL:GHDHA:2021:1875, r.o. 5.13-5.14.1. Het voordeel uit sparen en beleggen werd in 2017 gesteld op 1,63% en in 2018 op 0,36% van het gedeelte van de grondslag sparen en beleggen, voor zover die grondslag meer bedroeg dan het heffingvrije vermogen, dat behoorde tot de eerste rendementsklasse (rendementsklasse I, voor sparen), vermeerderd met 5,39% in 2017 en 5,38% in 2018 van het gedeelte van die grondslag dat behoorde tot de tweede rendementsklasse (rendementsklasse II, voor beleggen). Het tarief bedroeg tot 1 januari 2021 30% en bedraagt sinds die datum 31%.

30 Zie, eerder dan de Hoge Raad, in gelijke zin Hof Den Haag 6 oktober 2021, ECLI:NL:GHDHA:2021:1875, Rb. Noord-Nederland 2 augustus 2021, ECLI:NL:RBNNE:2021:3208, en de conclusie van A-G Niessen van 1 november 2021, ECLI:NL:PHR:2021:1019. Zie anders Rb. Noord-Holland 29 maart 2021, ECLI:NL:RBNHO:2021:2606-2609.

Wel heeft de belastingkamer, net als in *BNB 2019/161*, een nuancering toegevoegd: de verdragsschending is alleen aan de orde jegens degenen die door het nieuwe stelsel geconfronteerd worden met een box 3-heffing naar een voordeel uit sparen en beleggen dat hoger is dan het werkelijk behaalde rendement. Of de verdragsschending daadwerkelijk aan de orde is, hangt in feite dus af van het werkelijk behaalde rendement.³¹

4. Zeer zwaarwegende redenen

4.1 Rechtbank Gelderland 28 juli 2021, ECLI:NL:RBGEL:2021:3995

Belanghebbende en zijn mannelijke partner hadden een kinderwens. Voor het in vervulling laten gaan van deze wens is belanghebbende in 2016 naar de Verenigde Staten gereisd om daar deel te nemen aan een speciaal eiceldonatie- en draagmoederschapprogramma, waarvan een ivf-behandeling een onderdeel was. Begin 2018 is uit de draagmoeder de dochter van belanghebbende geboren, die door de partner van belanghebbende is geadopteerd. Belanghebbende heeft in totaal 167.000 dollar betaald voor de kosten van het programma en voor de reis- en verblijfkosten. Van dit bedrag heeft belanghebbende in zijn aangifte inkomstenbelasting 2016 een bedrag van omgerekend € 38.077 in aftrek gebracht als uitgaven voor specifieke zorgkosten in de zin van art. 6.17 Wet IB 2001.

De inspecteur heeft de aftrekbaarheid van de kosten voor de ivf-behandeling geweigerd bij de oplegging van de aanslag inkomstenbelasting 2016 aan belanghebbende. Hierbij heeft de inspecteur zich op het standpunt gesteld dat de uitgaven niet zijn gedaan wegens ziekte of invaliditeit van belanghebbende, zodat van specifieke zorgkosten geen sprake kon zijn. Voor de rechtbank voert belanghebbende onder meer aan dat de aan de geweigerde kostenaf trek ten grondslag gelegde regeling voor de aftrekbaarheid van specifieke zorgkosten strijdig is met het beginsel van non-discriminatie.

De rechtbank vat dit op als een beroep op het verdragsrechtelijke discriminatieverbod. Daarbij stelt de rechtbank voorop dat in art. 1 van het Twaalfde Protocol EVRM een algemeen verbod op discriminatie is opgenomen en dat het EHRM heeft bepaald dat het daaruit voortvloeiende toetsingskader hetzelfde is als het toetsingskader dat voortvloeit uit art. 14 EVRM en art. 26 IVBPR. Het toetsingskader houdt in dat niet iedere ongelijke behandeling van gelijke gevallen verboden is, maar alleen die waar een redelijke en objectieve rechtvaardiging voor ontbreekt. Hierbij merkt de rechtbank op dat aan de wetgever op fiscaal gebied in het algemeen ruime beoordelingsvrijheid toekomt

bij het beantwoorden van de vraag of gevallen 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. Hoe ruim die beoordelingsvrijheid is, hangt volgens de rechtbank af van alle omstandigheden en betrokken belangen van het geval, waaronder de aard en achtergrond van de regeling en de aard en gevolgen van het gemaakte onderscheid.³² Hierbij merkt de rechtbank ook nog op dat volgens het EHRM voor het antwoord op de vraag of sprake is van gelijke gevallen niet vereist is dat de situaties identiek zijn, maar dat de beoordeling of gevallen in relevante opzichten gelijk zijn een concreet karakter moet hebben waarbij de doelstelling van de regeling essentieel is.³³

Na bespreking van het toetsingskader oordeelt de rechtbank dat de situatie van belanghebbende en zijn partner vergelijkbaar is met de situatie van stellen en vrouwen die door onvruchtbaarheid in de onmogelijkheid verkeren om op een natuurlijke wijze een kind te krijgen en die een ivf-behandeling ondergaan om hun kinderwens te realiseren. Naar het oordeel van de rechtbank worden deze groepen namelijk net als belanghebbende geconfronteerd met grotere uitgaven dan stellen en vrouwen die op een natuurlijke wijze zwanger kunnen raken, zodat sprake is van buitengewone uitgaven die hun draagkracht aantasten. Hoewel belanghebbende en zijn partner op zichzelf niet onvruchtbaar zijn, ziet de rechtbank geen relevant verschil in het gegeven dat een vrouw vanwege onvruchtbaarheid, van zichzelf of haar partner, niet zwanger kan worden, met het gegeven dat twee personen van het mannelijke geslacht nooit op een natuurlijke wijze een kind kunnen krijgen en die dus evenmin de keuze hebben om op natuurlijke wijze zwanger te worden. Belanghebbende en zijn partner worden volgens de rechtbank ongelijk behandeld, aangezien stellen en vrouwen die vanwege onvruchtbaarheid niet op een natuurlijke wijze een kind kunnen krijgen en die een ivf-behandeling ondergaan om een kind te krijgen de kosten voor die behandeling wel in aftrek mogen brengen, terwijl belanghebbende en zijn partner zijn uitgesloten van aftrek. Hierbij constateert de rechtbank dat belanghebbende en zijn partner nooit kunnen voldoen aan de voorwaarde om in aanmerking te komen voor aftrek van kosten van de ivf-behandeling en dat dit onlosmakelijk verbonden is met het gegeven dat zij man én homoseksueel zijn.³⁴

Voor het gemaakte onderscheid bestaat naar het oordeel van de rechtbank geen redelijke en objectieve rechtvaardiging. Uit de gehele totstandkomingsgeschiedenis van de relevante bepalingen van de Wet IB 2001 leidt de rechtbank niet af dat de wetgever heeft onderkend dat de aftrekfaciliteit tot een ongelijke behandeling van homoseksuele mannen leidt. Los daarvan ziet de rechtbank geen redenen die de ongelijke behandeling kunnen rechtvaardigen. Daar

31 Recentelijk is bijv. in Hof Amsterdam 1 maart 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:597, door het hof aangenomen dat het forfaitaire rendement niet hoger was dan het werkelijk behaalde rendement, zodat de vermogensrendementsheffing niet had geleid tot een heffing naar een voordeel uit sparen en beleggen dat hoger was dan het werkelijk behaalde rendement.

32 R.o. 5.3-5.4.

33 R.o. 5.5.

34 R.o. 5.7-5.8.

komt volgens de rechtbank bij dat sprake is van onderscheid naar persoonskenmerken, namelijk naar geslacht en seksuele voorkeur, waarbij belanghebbende en zijn partner behoren tot een kwetsbare groep die in het verleden is gediscrimineerd. Daarom is de rechtbank van oordeel dat het belang van belanghebbende om fiscaal gelijk behandeld te worden met andere belastingplichtigen zeer zwaar dient te wegen. De rechtbank komt aansluitend hierop dan ook tot het oordeel dat voor de ongelijke behandeling waarmee belanghebbende is geconfronteerd geen toereikende rechtvaardiging is aan te wijzen. In zoverre veroorzaakt de regeling voor de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten, door geen aftrek toe te staan voor de door belanghebbende gemaakte kosten voor de ivf-behandeling, naar het oordeel van de rechtbank een ontoelaatbare inbreuk op diens in de hiervoor genoemde verdragsbepalingen gewaarborgde rechten.³⁵

De vervolgvraag of rechtsherstel kan worden geboden, beantwoordt de rechtbank echter ontkennend. Daarbij stelt de rechtbank voorop dat het buiten toepassing laten van art. 6.17 Wet IB 2001 belanghebbende niet zou helpen, maar dat belanghebbende juist wil dat de werkingssfeer van deze bepaling wordt uitgebreid. Hierna wijst de rechtbank erop dat het vaste jurisprudentie is dat de rechter bij een schending van verdragsrechtelijk gewaarborgde rechten zelf in het rechtstekort moet voorzien indien zich uit het stelsel van de wet, de daarin geregelde gevallen en de daaraan ten grondslag liggende beginselen, of de wetsgeschiedenis, voldoende duidelijk laat afleiden hoe dit moet gebeuren. Volgens de rechtbank zijn er in het onderhavige geval evenwel diverse mogelijkheden om de geconstateerde schending van het discriminatieverbod op te heffen, waarbij de wetgever ervoor kan kiezen om een bepaling in het leven te roepen op grond waarvan de aftrek voor gevallen zoals die van belanghebbende wordt toegestaan, maar ook kan kiezen voor een andere regeling zoals een subsidieregeling. Bij afweging van een en ander ziet de rechtbank, met verwijzing naar de ruimte die de wetgever heeft, geen grond om zelf een rechtsregel te formuleren om in het door de discriminerende regeling veroorzaakte rechtstekort te voorzien. Die keuze moet naar het oordeel van de rechtbank aan de wetgever worden overgelaten.³⁶

De slotsom luidt aldus dat het blijft bij de enkele vaststelling dat sprake is van een schending van het verdragsrechtelijke discriminatieverbod. De rechtbank gaat niet over tot vernietiging van de uitspraak op bezwaar van de inspecteur waarmee de aan belanghebbende opgelegde aanslag in stand is gelaten. De rechtbank verklaart het beroep van belanghebbende toch ongegrond. Wel wordt de inspecteur veroordeeld in de proceskosten.³⁷

35 R.o. 5.9-5.10.

36 R.o. 6.1-6.2.

37 R.o. 7.1-7.2.

4.2 Commentaar

In de hierboven besproken uitspraak van 28 juli 2021 heeft de rechtbank bij haar oordeel dat de situatie van belanghebbende en zijn partner vergelijkbaar is met de situatie van stellen en vrouwen die door onvruchtbaarheid in de onmogelijkheid verkeren om op een natuurlijke wijze een kind te krijgen en die een ivf-behandeling ondergaan om hun kinderwens te realiseren, niet gerefereerd aan de doelstelling van de regeling voor de aftrekbaarheid van specifieke zorgkosten. Hoewel de rechtbank er bij de bespreking van het toetsingskader op had gewezen dat de doelstelling van de regeling essentieel is voor de beoordeling of gevallen in relevante opzichten gelijk zijn, heeft de rechtbank het oordeel betreffende de vergelijkbaarheid erop gebaseerd dat de genoemde groepen net als belanghebbende geconfronteerd worden met grotere uitgaven dan stellen en vrouwen die op een natuurlijke wijze zwanger kunnen raken. Hiermee heeft de rechtbank het realiseren van de kinderwens en de kosten daarvoor bepalend geacht, en in feite geabstraheerd van de oorzaak voor het niet op een natuurlijke wijze kunnen krijgen van kinderen en aldus niet de onvruchtbaarheid centraal gesteld. Het stond immers vast dat belanghebbende en zijn partner niet onvruchtbaar zijn. In het licht van de doelstelling van de regeling voor de aftrekbaarheid van specifieke zorgkosten kan in mijn ogen worden afgevraagd of deze benadering van de rechtbank voor het oordeel betreffende de vergelijkbaarheid rechtens juist is geweest.³⁸

Met haar constatering dat belanghebbende en zijn partner ongelijk worden behandeld, omdat de vergelijkbaar geachte groepen de kosten voor de ivf-behandeling wel in aftrek mogen brengen en belanghebbende en zijn partner niet, heeft de rechtbank in feite geoordeeld dat sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Het gegeven dat twee personen van het mannelijke geslacht geen kinderen op een natuurlijke wijze kunnen krijgen zonder de hulp van een persoon van het vrouwelijke geslacht heeft voor de rechtbank geen verschil gemaakt bij de beoordeling betreffende de vergelijkbaarheid, maar lijkt wel van belang te zijn geweest voor de door de rechtbank aangenomen basis voor de ongelijke behandeling. Dat gegeven lijkt namelijk voor de rechtbank reden te zijn geweest voor de overweging dat belanghebbende en zijn partner nooit kunnen voldoen aan de voorwaarde om in aanmerking te komen voor aftrek van de kosten voor een ivf-behandeling en dat dit onlosmakelijk verbonden is met het zijn van man en homoseksueel. Deze overweging komt erop neer dat naar het oordeel van de rechtbank de regeling voor de aftrekbaarheid van specifieke zorgkosten in de situatie van belanghebbende en zijn partner leidt tot een onderscheid op basis van geslacht, het zijn van man, en seksuele voorkeur, het zijn van homoseksueel. Daarbij lijkt de rechtbank ervan te zijn uitgegaan dat belanghebbende ook geen aanspraak op kostenaftrek zou hebben gehad indien hij of zijn partner wel onvruchtbaar zou zijn geweest. Als dit laatste wordt gevolgd en

38 Zie in gelijke zin de annotatie van Dijkstra, *NTRF* 2021/2718.

ervan wordt uitgegaan dat het oordeel van de rechtbank betreffende de vergelijkbaarheid rehtens juist is, dan valt in mijn ogen de door de rechtbank aangenomen basis voor de ongelijke behandeling te onderschrijven.

In de aangenomen basis voor het onderscheid ligt de reden dat vervolgens bij de beoordeling of de ongelijke behandeling kan worden gerechtvaardigd de rechtbank niet het gebruikelijke criterium dat de keuze of het oordeel van de wetgever moet worden geëerbiedigd, tenzij de keuze of het oordeel evident van redelijke grond is ontbloomt, heeft gehanteerd. In plaats daarvan heeft de rechtbank de ‘*very weighty reasons*’-test als specifiek criterium gehanteerd. De rechtbank had immers bij de bespreking van het toetsingskader ook uitdrukkelijk opgemerkt, onder verwijzing naar rechtspraak van het EHRM,³⁹ dat als een onderscheid fundamentele rechten aantast van kwetsbare groepen die in het verleden in aanzienlijke mate het slachtoffer zijn geweest van discriminatie, slechts zeer zwaarwegende redenen het gemaakte onderscheid kunnen rechtvaardigen en dat het EHRM groepen die eerder zijn gediscrimineerd op grond van de aangeboren kenmerken van de personen van de groep, zoals onder meer geslacht en seksuele voorkeur, als zulke kwetsbare groepen heeft aangemerkt.⁴⁰ Door naar aanleiding van het aangenomen onderscheid op basis van geslacht en seksuele voorkeur de ‘*very weighty reasons*’-test toe te passen en daarmee zeer zwaarwegende redenen voor het onderscheid te verlangen, was een belangrijke stap gezet naar de conclusie dat de regeling voor de aftrekbaarheid van uitgaven voor specifieke zorgkosten jegens belanghebbende leidt tot een ongelijke behandeling die niet kan worden gerechtvaardigd. Zeer zwaarwegende redenen voor het onderscheid heeft de rechtbank kennelijk dus niet aanwezig geacht.⁴¹

5. Specifieke en dwingende redenen

5.1 HR 24 september 2021, BNB 2022/8⁴²

Belanghebbende was met ingang van 1 januari 2006 voor de toepassing van de Wet financiering sociale zekerheid (hierna: Wfsv) ingedeeld in een bepaalde sector. Op 29 augustus 2018 heeft zij verzocht om wijziging van de sectorindeling met ingang van 1 januari 2013, en aldus

met terugwerkende kracht, naar een lagere sector. De verzochte lagere sectorindeling met terugwerkende kracht zou voor belanghebbende leiden tot een premieruggraaf van € 332.287. De inspecteur had het verzoek om de lagere sectorindeling weliswaar gehonoreerd, maar met 1 september 2018 als ingangsdatum in plaats van 1 januari 2013. Daaraan legde de inspecteur het per 29 juni 2018 veranderde beleid voor een wijziging van de sectorindeling ten grondslag. Het beleid hield tot 29 juni 2018 in dat een wijziging van de sectorindeling op verzoek van een werkgever kon geschieden met maximaal vijf jaar terugwerkende kracht. Bij brief van 29 juni 2018 had de minister van Sociale Zaken bekendgemaakt dat wijzigingen van de sectorindeling op verzoek van een werkgever met terugwerkende kracht niet meer mogelijk zouden zijn. Dit is vervolgens middels een wetwijziging van 29 mei 2019 ook opgenomen in art. 97 lid 2 Wfsv, met terugwerkende kracht tot en met 29 juni 2018, 17.00 uur.⁴³

Belanghebbende heeft 1 september 2018 als de ingangsdatum voor de lagere sectorindeling in plaats van 1 januari 2013 aangevochten. Zij stelde primair dat met de inwerkingtreding van de Wet arbeidsmarkt in balans (hierna: WAB) waarmee in art. 97 lid 2 Wfsv met terugwerkende kracht tot en met 29 juni 2018, 17.00 uur, is neergelegd dat een wijziging van de sectorindeling met terugwerkende kracht niet meer mogelijk is, het eigendomsrecht van art. 1 Eerste Protocol EVRM is geschonden.

Bij zijn beoordeling stelt de belastingkamer van de Hoge Raad voorop dat de sectorindeling van rechtswege plaatsvindt. Uit de Wfsv volgt in welke sector een werkgever is ingedeeld. De inspecteur legt de sectorindeling formeel vast met een indelingsbeschikking. Dit brengt volgens de belastingkamer mee dat de inspecteur een onjuiste sectorindeling in beginsel moet herstellen door afgifte van een nieuwe indelingsbeschikking. In aanvulling hierop constateert de belastingkamer ook dat volgens de wijziging van art. 97 lid 2 Wfsv, als gevolg van de inwerkingtreding van de WAB, niet langer met terugwerkende kracht een correctie van de sectorindeling op verzoek van de werkgever kan plaatsvinden.⁴⁴

Hierna overweegt de belastingkamer dat in het geval van belanghebbende de indeling in de verzochte lagere sector met een eerdere ingangsdatum dan 1 september 2018 zou hebben geleid tot een teruggaaf van premies en dat zij een uit de wet voortvloeiende aanspraak had op terugbetaling van die teveel betaalde premies en daarmee de gerechtvaardigde verwachting dat in het verleden teveel betaalde premies zouden worden terugbetaald. Onder verwijzing naar in de conclusie van de advocaat-generaal aangehaalde rechtspraak van het EHRM, stelt de belastingkamer daarbij vast dat die gerechtvaardigde verwachting een bezitting is als bedoeld in art. 1 Eerste Protocol EVRM, maar dat die

39 Hierbij heeft de rechtbank verwezen naar EHRM 22 januari 2008, nr. 43546/02, EHRC 2008/44 (E.B. t. Frankrijk), en EHRM 22 maart 2016, nr. 23682/13, AB 2017/180, EHRC 2016/130 (Guberina t. Kroatië).

40 R.o. 5.4.

41 In R. van der Hulle & R. van der Hulle, ‘De ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever bij gehandicapten en de aftrekbaarheid van specifieke zorgkosten’, *WFR* 2017/7211 (203), p. 1275-1281, is uiteengezet dat de wettelijke regeling voor de aftrekbaarheid van specifieke zorgkosten ook op een ander punt over de boeg van de ‘*very weighty reasons*’-test niet onverkort kan worden gehandhaafd.

42 ECLI:NL:HR:2021:1239. In HR 24 september 2021, ECLI:NL:HR:2021:1354, was sprake van eenzelfde casus, waarbij de verzochte lagere sectorindeling met terugwerkende kracht voor belanghebbende zou leiden tot een premieruggraaf van € 120.741. In ECLI:NL:HR:2021:1354 wordt voor de beoordeling van het cassatieberoep volstaan met een verwijzing naar de beoordeling van het cassatieberoep in ECLI:NL:HR:2021:1239.

43 *Stb.* 2019, 219, p. 13-14 (Art. III, onderdeel K) en 19 (Art. XVI).

44 R.o. 4.2.2-4.2.3.

bezitting door de wijziging van art. 97 lid 2 Wfsv met terugwerkende kracht tot 29 juni 2018 is ontnomen.⁴⁵

De belastingkamer overweegt vervolgens dat de enkele omstandigheid dat die bezitting is ontnomen niet de gevolgtrekking rechtvaardigt dat een zodanige inbreuk op gerechtvaardigde verwachtingen van belanghebbende is gemaakt dat sprake is van strijd met het eigendomsrecht van art. 1 Eerste Protocol EVRM. Daarvan kan volgens de belastingkamer alleen sprake zijn ingeval specifieke en dwingende redenen voor het aantasten van de (op zichzelf beschouwd) gerechtvaardigde verwachtingen ontbreken, zodat de terugwerkende kracht van de wijziging niet voldoet aan het vereiste van een ‘*fair balance*’.⁴⁶

Bij de beoordeling of zulke specifieke en dwingende redenen bestaan, herinnert de belastingkamer eraan dat de inspecteur gehouden is foutieve sectorindelingen zoveel mogelijk te herstellen en de gevolgen van dergelijke fouten zoveel mogelijk ongedaan te maken. In dit licht kan, anders dan het hof heeft geoordeeld, de in de parlementaire geschiedenis genoemde verwachting dat de voorgenomen wetswijziging van art. 97 lid 2 Wfsv met ingang van 29 juni 2018 veel werkgevers ertoe zou kunnen brengen alsnog gebruik te maken van de tot dan toe bestaande mogelijkheid wijziging van de sectorindeling met terugwerkende kracht te verzoeken, naar het oordeel van de belastingkamer niet worden aangemerkt als een specifieke en dwingende reden die de aantasting van het eigendomsrecht kan rechtvaardigen. Dat wordt volgens de belastingkamer niet anders door de omstandigheid dat belanghebbende op de hoogte kon zijn van de onjuiste sectorindeling en op een eerder moment om wijziging van de sectorindeling had kunnen verzoeken. De belastingkamer concludeert daarom dat verwijzing moet volgen voor een nieuwe beoordeling of belanghebbende recht heeft op de lagere sectorindeling met ingang van 1 januari 2013 of een latere datum.⁴⁷

5.2 Commentaar

Ook in het hierboven besproken arrest van de Hoge Raad van 24 september 2021, *BNB 2022/8*, heeft de belastingkamer, daargelaten dat het strikt genomen om socialezekerheidswetgeving ging en niet om belastingwetgeving, een specifiek criterium toegepast. Aanleiding daarvoor zijn voor de belastingkamer de constatering en geweest dat belanghebbende een uit de wet voortvloeiende aanspraak had op terugbetaling van teveel betaalde premies en daarmee de gerechtvaardigde verwachting dat in het verleden teveel betaalde premies zouden worden terugbetaald, en dat die gerechtvaardigde verwachting een bezitting was als bedoeld in art. 1 Eerste Protocol EVRM en door de wetswijziging met terugwerkende kracht tot 29 juni 2018

is ontnomen. Deze ontneming kwam in feite neer op een schending dan wel aantasting van de gerechtvaardigde verwachting van belanghebbende. Voor deze aantasting dienden volgens de belastingkamer specifieke en dwingende redenen te bestaan. Zulke redenen waren naar het oordeel van de belastingkamer echter niet aanwezig. Daarmee heeft de belastingkamer in *BNB 2022/8*, hoewel dit in het arrest niet expliciet is opgemerkt, een schending van het eigendomsrecht van art. 1 Eerste Protocol EVRM aangenomen vanwege het ontbreken van een ‘*fair balance*’.

Dat bij een aantasting van gerechtvaardigde verwachtingen voor het voldoen aan de in het kader van het eigendomsrecht van art. 1 Eerste Protocol EVRM vereiste ‘*fair balance*’ specifieke en dwingende redenen voor de aantasting moeten bestaan, heeft de belastingkamer van de Hoge Raad voor het eerst toegepast in de zogeheten ‘crisisheffing-arresten’ van 29 januari 2016, *BNB 2016/163* en *BNB 2016/164*.⁴⁸ In deze arresten ging het om de door werkgevers in de jaren 2013 en 2014 verschuldigde loonbelasting van 16% voor zover aan werknemers loon werd uitbetaald van meer dan € 150.000. Deze heffing werd ook wel de ‘crisisheffing’ genoemd, omdat deze heffing onderdeel was van een pakket aan maatregelen dat het begrotingstekort moest terugdringen. In de crisisheffing-arresten oordeelde de belastingkamer dat de crisisheffing gerechtvaardigde verwachtingen van de betrokken werkgevers had geschaad. Dit was erin gelegen dat voor de heffing het loon in het voorgaande kalenderjaar in aanmerking moest worden genomen, waaronder het loon tot de aankondiging van respectievelijk de invoering en de verlenging van de heffing. Daarmee lag in de heffing terugwerkende kracht besloten, zelfs tot de periode vóór de aankondiging. De betrokken werkgevers hadden er naar het oordeel van de belastingkamer tot het moment van de aankondiging van respectievelijk de invoering en de verlenging van de crisisheffing in goed vertrouwen van mogen uitgaan dat zij ter zake van het loon dat door hun werknemers in die periode genoten werd, niet zwaarder zouden worden belast dan volgde uit de toen geldende wetgeving. Uiteindelijk heeft de belastingkamer geoordeeld dat specifieke en dwingende redenen voor de aantasting van de gerechtvaardigde verwachtingen van de betrokken werkgevers aanwezig waren. Die redenen waren volgens de belastingkamer gelegen in de, in verband met de acute begrotingsnood, noodzaak om het begrotingstekort terug te dringen en de ingrijpende maatregelen die daartoe moesten worden genomen, en in de noodzaak om in verband daarmee te komen tot een eenvoudige, goed uitvoerbare regeling. Daarom was de crisisheffing naar het oordeel van de belastingkamer, ondanks de schending van gerechtvaardigde verwachtingen, niet in strijd met het eigendomsrecht van art. 1 Eerste Protocol EVRM.⁴⁹

45 R.o. 4.3.1-4.3.2.

46 R.o. 4.3.2.

47 R.o. 4.3.3-4.3.4. In ECLI:NL:HR:2021:1354 vindt dezelfde verwijzing plaats.

48 HR 29 januari 2016, *BNB 2016/163*; HR 29 januari 2016, *BNB 2016/164*. Zie over deze arresten o.m. R. van der Hulle, ‘Nogmaals de crisisheffing-arresten: enkele nadere observaties’, *NtFR 2016/9*, p. 1-6.

49 Zie m.n. r.o. 2.4.3-2.4.9 en 2.4.13 van *BNB 2016/163* en r.o. 2.7.3 van *BNB 2016/164*.

Na de crisisheffing-arresten zijn belastingplichtigen diverse keren tevergeefs opgekomen tegen de wijziging van belastingwetgeving met een beroep op het eigendomsrecht van art. 1 Eerste Protocol EVRM en daarbij een betoog met als strekking dat gerechtvaardigde verwachtingen waren geschonden. In bijvoorbeeld twee arresten van de belastingkamer van de Hoge Raad van 23 februari 2018, *BNB* 2018/121 en *BNB* 2018/122,⁵⁰ werd door de betrokken belastingplichtige de afschaffing van een belastingvermindering in het kader van de afschaffing van de afvalstoffenbelasting aangevochten met onder meer een beroep op art. 1 Eerste Protocol EVRM en daarbij het betoog dat van een ‘fair balance’ geen sprake was, omdat gerechtvaardigde verwachtingen van de belastingplichtige waren geschonden terwijl daarvoor geen specifieke en dwingende redenen bestonden. Hieromtrent overwoog de belastingkamer dat burgers in het algemeen er in redelijkheid niet op kunnen vertrouwen dat de belastingwetgeving ongewijzigd zal blijven. De belastingkamer zag geen grond om van dit uitgangspunt af te wijken. Naar het oordeel van de belastingkamer mochten belastingplichtigen bij de aankondiging van de afschaffing van de afvalstoffenbelasting er dan ook niet op rekenen dat daarbij de regeling inzake de belastingvermindering, waaruit een voorwaardelijke aanspraak op belastingvermindering volgde, zou worden gehandhaafd. Dit kwam erop neer dat van een schending van gerechtvaardigde verwachtingen van de belastingplichtige geen sprake was, zodat specifieke en dwingende redenen niet vereist waren. Door de belastingvermindering af te schaffen en daarbij een overgangsregeling te treffen was de wetgever volgens de belastingkamer niet getreden buiten zijn ruime beoordelingsmarge.⁵¹ Aldus was van een ‘fair balance’ kennelijk wel sprake.

Een ander voorbeeld kan worden gevonden in het arrest van de belastingkamer van de Hoge Raad van 13 april 2018, *BNB* 2018/126.⁵² In dit arrest beschikte de belastingplichtige per 31 december 2002 over eerder bij beschikking vastgestelde nog te verrekenen ondernemingsverliezen. Deze verliezen waren echter door de inspecteur bij de vaststelling van de aanslag voor het jaar 2012 niet verrekend, omdat als gevolg van een wetswijziging met ingang van 2007 verliezen die waren geleden in het jaar 2002 of eerder niet meer konden worden verrekend. De belastingplichtige kwam daartegen op met een beroep op het eigendomsrecht van art. 1 Eerste Protocol EVRM en stelde daarbij dat door afschaffing van de onbeperkte verliesverrekening de gerechtvaardigde verwachtingen van de betrokkenen waren geschonden.

Ook in *BNB* 2018/126 is de belastingkamer niet in dat betoog meegegaan. Net als in de hiervoor aan de orde gekomen arresten *BNB* 2018/121 en *BNB* 2018/122 zag de belastingkamer geen grond om af te wijken van het

uitgangspunt dat burgers er in het algemeen in redelijkheid niet op kunnen vertrouwen dat de belastingwetgeving ongewijzigd zal blijven. Naar het oordeel van de belastingkamer mochten belastingplichtigen na de invoering van de onbeperkte voorwaartse verliesverrekening met ingang van 1 januari 1995 er dan ook niet op rekenen dat die regeling altijd zou worden gehandhaafd. Volgens de belastingkamer was de wetgever door met ingang van 2007 een termijn te stellen voor de tot dan toe in de tijd onbeperkte voorwaartse verliesverrekening en daarbij een overgangsregeling te treffen niet getreden buiten zijn ruime beoordelingsmarge. Hierbij merkte de belastingkamer ook nog in algemene zin op dat de beschikkingen ter vaststelling van de ondernemingsverliezen niet verder strekken dan, teneinde daarover zekerheid te verschaffen, het vaststellen van de omvang van het verlies van het desbetreffende jaar, en niet een onvoorwaardelijk recht op verrekening ervan vestigen.⁵³

BNB 2022/8 is, voor zover mij bekend, het eerste arrest na de crisisheffing-arresten van 29 januari 2016 waarin de belastingkamer heeft geoordeeld dat een of meer gerechtvaardigde verwachtingen waren aangetast. In *BNB* 2022/8 was de rechtstreeks uit de wet voortvloeiende aanspraak (op terugbetaling van teveel betaalde premies) ontnomen en kennelijk volgens de belastingkamer – anders dan in de eerdere arresten *BNB* 2018/121, *BNB* 2018/122 en *BNB* 2018/126 – onvoorwaardelijk. De omvang van de aanspraak lijkt daarbij niet van belang te zijn geweest. Dit is niet alleen relevant voor zaken op het terrein van de sociale zekerheid, maar ook voor belastingzaken.

6. Rechtsherstel

Met betrekking tot het rechtsherstel is voor deze bijdrage van belang dat het gehanteerde inhoudelijke toetsingscriterium niet relevant is voor de vraag of door de rechter rechtsherstel moet worden geboden. Ook dit blijkt uit de hierboven besproken rechtspraak.

In de uitspraak van de rechtbank Gelderland van 28 juli 2021 is aan de geconstateerde verdragsschending geen consequentie verbonden. Voor de opheffing van de verdragsschending dient namelijk een keuze te worden gemaakt tussen diverse mogelijkheden. De rechtbank Gelderland heeft geoordeeld dat het aan de wetgever moet worden gelaten om een keuze te maken waarmee de schending van het verdragsrechtelijke discriminatieverbod ongedaan wordt gemaakt. Dit past bij het door de belastingkamer van de Hoge Raad in het bekende *Arbeidskostenforfait*-arrest van 12 mei 1999 gegeven algemene toetsingskader voor het bieden van rechtsherstel.⁵⁴ Dit toetsingskader houdt in dat als bij een schending van verdragsrechtelijk gewaarborgde rechten verschillende oplossingen denkbaar zijn en voor de

50 HR 23 februari 2018, *BNB* 2018/121; HR 23 februari 2018, *BNB* 2018/122.

51 Zie m.n. r.o. 2.2.4 van *BNB* 2018/121 en r.o. 2.4.4 van *BNB* 2018/122.

52 HR 13 april 2018, *BNB* 2018/126.

53 Zie r.o. 2.3.

54 HR 12 mei 1999, *BNB* 1999/271. Zie ook de noot van R. van der Hulle & R. van der Hulle onder *FED* 2021/135, waarin het toetsingskader uit het *Arbeidskostenforfait*-arrest ook nader wordt besproken.

keuze daaruit beleids- of rechtspolitieke overwegingen of keuzes nodig zijn, de rechter alleen rechtsherstel kan bieden indien (1) zich uit het stelsel van de wet, de daarin geregelde gevallen en de daaraan ten grondslag liggende beginselen, of de wetsgeschiedenis, voldoende duidelijk laat afleiden hoe dit dient te geschieden, of (2) als de wetgever bekend is met de verdragsschending maar de kwestie op zijn beloop laat door na te laten zelf een regeling te treffen die de verdragsschending opheft. Doet een van deze uitzonderingen zich niet voor, dan gaat het de rechtsvormende taak van de rechter te buiten om een keuze te maken en dienen aldus te maken keuzes aan de wetgever te worden overgelaten.⁵⁵

In *BNB 2022/27* heeft de belastingkamer van de Hoge Raad aan de geconstateerde verdragsschending wel een consequentie verbonden. In dat kader heeft de belastingkamer eerst onder verwijzing naar het *Arbeidskostenforfait*-arrest de hierboven genoemde eerste uitzondering voor het bieden van rechtsherstel door de rechter genoemd. Uit de verwijzing naar het *Arbeidskostenforfait*-arrest blijkt dat de belastingkamer voor het bieden van rechtsherstel bij een verdragsschending nog steeds van dit arrest uitgaat. De belastingkamer heeft de eerste uitzondering voor het bieden van rechtsherstel door de rechter echter uitdrukkelijk niet van toepassing geacht.⁵⁶

De belastingkamer heeft in *BNB 2022/27* niet de hierboven genoemde tweede uitzondering voor het bieden van rechtsherstel door de rechter uit het *Arbeidskostenforfait*-arrest aangehaald, maar lijkt vooral over de boeg van deze tweede uitzondering toch rechtsherstel te hebben geboden. Met zijn constatering dat – zo hij uit parlementaire behandelingen heeft afgeleid – de wetgever weliswaar sinds 2015 werkt aan spoedige invoering van een heffing op basis van werkelijke rendementen, maar die invoering niet vóór 2025 kan worden verwacht, lijkt de belastingkamer met andere woorden te hebben gezegd dat de wetgever de kwestie te lang op zijn beloop zal laten, althans te lang nodig zal hebben om zelf een regeling te treffen die de geconstateerde verdragsschending opheft.⁵⁷

In *BNB 2022/8* heeft de belastingkamer van de Hoge Raad aan de schending van het eigendomsrecht van art. 1 Eerste Protocol EVRM ook een consequentie verbonden. Hoewel dit in *BNB 2022/8* niet expliciet is opgemerkt, heeft de belastingkamer de wetwijziging waarmee is bepaald dat een wijziging van de sectorindeling niet meer met terugwerkende kracht kan plaatsvinden buiten toepassing gela-

ten. Naar ik begrijp, is de verwijzing naar een ander hof er immers louter voor bedoeld dat wordt beoordeeld met ingang van welke datum (1 januari 2013 of een latere datum) de werkzaamheden van belanghebbende in feitelijke zin aansluiting bij de verzochte lagere sectorindeling rechtvaardigden. Deze verwijzing valt niet te verklaren als wel van de wetwijziging zou zijn uitgegaan. Kennelijk, en naar mijn mening terecht, zag de belastingkamer geen andere mogelijkheid om de verdragsschending ongedaan te maken.

7. Afronding

In de tweede helft van vorig jaar zijn, mogelijk ingegeven door de roep om een Constitutioneel Gerechtshof en een strengere rechter naar aanleiding van de toeslagenaffaire, in de belastingrechtspraak schendingen van respectievelijk het verdragsrechtelijke discriminatieverbod en het eigendomsrecht van art. 1 Eerste Protocol EVRM aangenomen. Drie daarvan zijn in deze bijdrage besproken en becommentarieerd. Het ging bij die drie besproken schendingen om bijzondere gevallen: het eerste geval betrof de al langer ter discussie staande box 3-heffing, in het tweede geval is uitgegaan van een zeer ingrijpend onderscheid en in het derde geval was een rechtstreeks uit de wet voortvloeiende onvoorwaardelijke aanspraak ontnomen. Of met de geconstateerde verdragsschendingen daadwerkelijk een lijn van strengere rechterlijke toetsing is ingezet, valt echter nog te bezien.

Niettemin is met de in deze bijdrage besproken rechtspraak weer eens bevestigd dat in bijzondere gevallen een specifiek criterium van toepassing kan zijn waarbij de kans aanzienlijk groter is dat de rechter tot het oordeel komt dat het verdragsrechtelijke discriminatieverbod of het verdragsrechtelijke eigendomsrecht is geschonden als gevolg van belastingwetgeving. Het in deze bijdrage besproken arrest van de Hoge Raad van 24 december 2021, *BNB 2022/27*, heeft weer eens laten zien dat toepassing van het gebruikelijke criterium waarbij de wetgever op fiscaal gebied een ruime beoordelingsvrijheid toekomt, niet altijd een verdragsschending kan voorkomen.

Hoe dan ook kan er in mijn ogen niet zomaar van worden uitgegaan dat met een Constitutioneel Gerechtshof de toetsing van belastingwetgeving aan mensenrechten zeker strenger zou worden. Het instellen van een Constitutioneel Gerechtshof lijkt te vergen dat het constitutionele toetsingsverbod wordt afgeschaft, maar ook als wetgeving in formele zin door de rechter kan worden getoetst aan de Grondwet en fundamentele rechtsbeginselen zal het nog maar de vraag zijn of een Constitutioneel Gerechtshof in niet-bijzondere gevallen daadwerkelijk bereid zal zijn aanmerkelijk intensiever te toetsen.

Over de auteur

Mr. R. van der Hulle

Rick van der Hulle is advocaat bij Houthoff. Deze bijdrage is op persoonlijke titel geschreven en afgerond op 5 april 2022.

⁵⁵ Zie daarover ook R. van der Hulle & R. van der Hulle, 'Hoe ver strekt het in mensenrechtenverdragen opgenomen discriminatieverbod bij discriminatoire belastingwetgeving?', *WFR* 2014/7036, p. 230-236.

⁵⁶ De belastingkamer overwoog in *BNB 2019/161* met betrekking tot de vermogensrendementsheffing over de jaren 2013 en 2014 in gelijke zin dat om in het rechtstekort te voorzien de te maken keuzes niet voldoende duidelijk uit het stelsel van de wet waren af te leiden en dat daarom voor ingrijpen van de rechter geen plaats was.

⁵⁷ Zie bijv. recent C. Overduin, 'Een voorstel voor een goed uitvoerbaar 'massaal' rechtsherstel inzake box 3', *WFR* 2022/7424 (62), waarin een voorstel wordt gedaan voor rechtsherstel naar aanleiding van *BNB 2022/27*.