

gaan “dat de volledige structuur van vennootschappen louter voor de toepassing van de Wet BRV moet worden genegeerd” en “dat de aan de doorkijkarresten te geven uitleg ook overigens niet zover gaat dat in beginsel een volkomen transparantie aan (het complex van) de rechtspersonen moet worden toegekend”. De A-G laat zich over deze kwestie niet uit. De Rechtbank laat zich van haar kant niet uit over de tweegemeenschappenkwestie en de A-G juist wel. Alleen wat de uitkomst van de procedure betreft komen Rechtbank en A-G tot dezelfde conclusie. Wat betekent nu de afwijzing van het cassatieberoep door de Hoge Raad zonder motivering? Waar het beroep zich richt tegen de uitspraak van de Rechtbank ben ik geneigd de conclusie te trekken dat de Hoge Raad de rechtsopvatting van de Rechtbank onderschrijft (en daarin kan ik mij vinden). Niet helemaal valt echter uit te sluiten dat de Hoge Raad, in het voetspoor van de A-G, de al dan niet toepasselijkheid van de doorkijkarresten in een geval als dit uitdrukkelijk in het midden heeft willen (en kunnen) laten. Maar, als dit laatste het geval is, deelt de Hoge Raad dan ook de rechtsopvatting van de A-G dat er (indirect) niet één, maar twee gemeenschappen zijn verdeeld? De Hoge Raad doet er helaas het zwijgen toe. Om duidelijkheid te krijgen zal de rechtspraak een nieuwe gang naar de Hoge Raad moeten maken. Ik zou menen dat afdoening met toepassing van art. 81 Wet RO in een geval als dit, gelet op het belang van een helder antwoord op de doorkijkrechtsvraag voor de rechtseenheid en de rechtsontwikkeling, niet echt voor de hand lag.

J.C. van Straaten

HOGE RAAD 11 januari 2019 (Nr. 18/00352)¹

(Mrs. De Groot, Fierstra, Wortel, Beukers-van Dooren, Cools; A-G IJzerman)

56^{c*}

m.nt. A.E.H. van der Voort Maarschalk

Art. 26 lid 1 AWR

ECLI:NL:HR:2019:2

Bezwaar van militair ambtenaar tegen salarisstroom in het kader van de Wet uniformering loonbegrip. Bevoegdheid belastingrechter

Belanghebbende is als militair in dienst van het Ministerie van Defensie. De Wet uniformering loonbegrip heeft geleid tot een negatief effect op zijn salaris. Hij heeft bij de Minister van Defensie bezwaar gemaakt tegen zijn salarisstroom van januari 2013. Het bezwaar houdt in dat de door de minister getroffen compensatiemaatregel ontoereikend is om het negatieve effect van de invoering van de Wet uniformering loonbegrip op belanghebbendes nettosalaris op te heffen. De minister heeft het bezwaar opgevat als een bezwaar tegen de compensatiemaatregel en heeft het bezwaar ongegrond verklaard. In hoger beroep heeft de Centrale Raad van Beroep geoordeeld dat de bezwaar- en beroepsgronden van belanghebbende zijn gericht tegen de hoogte van de ingehouden loonbelasting, en de minister gelast het bezwaar door te sturen naar de belastinginspecteur. De Inspecteur heeft het bezwaar ongegrond verklaard. Voor het Hof was onder meer in geschil of de belastingrechter bevoegd is over het geschil te oordelen. Het Hof heeft die vraag bevestigend beantwoord.

HR: De belastingrechter is bevoegd kennis te nemen van een beroep tegen een uitspraak op bezwaar van de inspecteur indien die uitspraak betrekking heeft op een ingevolge de belastingwet genomen besluit (vgl. HR, BNB 2018/118). Het Hof heeft geoordeeld dat de inhouding van de loonheffing zou wijzigen als zou worden voldaan aan het verzoek van belanghebbende om de Wet uniformering loonbegrip buiten toepassing te laten. Gelet hierop geeft het oordeel van het Hof geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting. Het is ook niet onbegrijpelijk.*

Belanghebbende heeft steeds, ook voor het Hof, betoogd dat hij niet heeft beoogd een belastinggeskil aan de orde te stellen en dat hij niet bestrijdt dat de ingehouden loonheffing strookt met de Wet LB 1964. Daarbij heeft hij uiteengezet dat hij louter wil opkomen tegen volgens hem door de Minister van Defensie gemaakte fouten bij de totstandkoming van de Wet uniformering loonbegrip en tegen de door de minister getroffen compensatiemaatregel. Een bezwaar van een militair ambtenaar betreffende bedragen op een aan hem toegezonden salarisstroom kan, afhankelijk van de aard en inhoud ervan, aanleiding geven tot het volgen van de rechtsgang op de voet van het militaire ambtenarenrecht en de rechtsgang ingevolge de belastingwet. De Centrale Raad van Beroep heeft het bezwaar van belanghebbende opgevat als te zijn gericht tegen een

¹ In het op dezelfde dag gewezen arrest in de zaak met nr. 18/00354 wordt voor de kernoverwegingen volstaan met verwijzing naar dit arrest. Wij nemen dat arrest niet op in BNB. Red.

ingevolge de belastingwet genomen besluit. Het betreft een uitspraak in de rechtsgang op de voet van het militaire ambtenarenrecht waartegen geen cassatieberoep openstaat. De zaak kan daarom niet meer terug naar de rechtsgang bij de militaire ambtenarenrechter. De omstandigheid dat uit de uitspraak van de Centrale Raad niet een afzonderlijk gemotiveerd oordeel kenbaar is over het hoger beroep ter zake van de volgens belanghebbende door de minister gemaakte fouten bij de totstandkoming van de Wet uniformering loonbegrip en de door de minister getroffen compensatiemaatregel, kan daarin binnen het gesloten stelsel van rechtsmiddelen geen verandering brengen.

ARREST

gewezen op het beroep in cassatie van [X2] te [Z] (hierna: belanghebbende) tegen de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 19 december 2017, nr. 16/01237, op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Gelderland (nr. AWB 16/2447) betreffende de salarisstrook van belanghebbende over de maand januari 2013. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

1 Geding in cassatie

Belanghebbende heeft tegen 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Staatssecretaris van Financiën heeft een verweerschrift ingediend.

Belanghebbende heeft een conclusie van repliek ingediend.

De Advocaat-Generaal R.L.H. IJzerman heeft op 25 juli 2018 geconcludeerd tot ongegrondverklaring van het beroep in cassatie (ECLI:NL:PHR:2018:836).

Belanghebbende heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

2 Beoordeling van de middelen

2.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

2.1.1. Belanghebbende is als militair in dienst van het ministerie van Defensie.

2.1.2. Bij de Wet uniformering loonbegrip (*Stb.* 2011, 288; hierna: de WUL) zijn de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: de Wet LB), de Zorgverzekeringswet en enkele andere wetten met ingang van 1 januari 2013 gewijzigd. Deze wijziging leidde voor militaire ambtenaren tot een verlaging van het netto-inkomen, in verband waarmee de minister van Defensie (hierna: de minister) een compensatiemaatregel heeft getroffen (hierna: de compensatiemaatregel).

2.1.3. De invoering van de WUL had een negatief effect op het nettosalaris van belanghebbende. Op 8 februari 2013 heeft belanghebbende bij de minister bezwaar gemaakt tegen de aan hem toegezonden salarisstrook voor de maand januari 2013. Het bezwaar houdt in dat de compensatiemaatregel ontoereikend is om het negatieve effect van invoering van de WUL op belanghebbendes nettosalaris op te heffen. Het bezwaar strekt ertoe dat belanghebbendes salaris met terugwerkende kracht per 1 januari 2013 zal worden vastgesteld zonder toepassing te geven aan de WUL.

2.1.4. De minister heeft het bezwaar opgevat als een bezwaar tegen de compensatiemaatregel en heeft het bezwaar bij beslissing van 10 april 2013 ongegrond verklaard. Belanghebbende heeft tegen deze beslissing op bezwaar beroep ingesteld bij de Rechtbank Den Haag. Deze heeft het beroep bij uitspraak van 22 januari 2014 (ECLI:NL:RBDHA:2014:950) gegrond verklaard wegens het niet horen van belanghebbende in de bezwaarfase, het bestreden besluit vernietigd en bepaald dat de rechtsgevolgen van het vernietigde besluit in stand blijven. Belanghebbende heeft tegen deze uitspraak hoger beroep ingesteld bij de Centrale Raad van Beroep (hierna: de CRvB).

2.1.5. De CRvB heeft bij uitspraak van 16 juli 2015 (ECLI:NL:CRVB:2015:2370) in het door belanghebbende ingestelde hoger beroep, waarin hij betoogde dat de WUL door de bijzondere positie van militaire ambtenaren in strijd komt met diverse voorschriften van hogere orde, geoordeeld dat de bezwaar- en beroepsgronden van belanghebbende zijn gericht tegen de hoogte van de ingehouden loonbelasting en dat de minister daarom niet bevoegd was om op het bezwaar te beslissen, maar het bezwaar had moeten doorzenden aan de belastinginspecteur.

De CRvB heeft de uitspraak van de Rechtbank Den Haag vernietigd voor zover daarbij de rechtsgevolgen van het bestreden besluit in stand zijn gebleven en heeft de minister gelast het bezwaar door te sturen naar de bevoegde belastinginspecteur.

2.1.6. Bij uitspraak op bezwaar van 14 maart 2016 heeft de Inspecteur het bezwaar ongegrond verklaard.

2.2. Voor het Hof was onder meer in geschil of de belastingrechter bevoegd is over het geschil te oordelen. Belanghebbende stelde zich op het standpunt dat niet de belastingrechter maar de militaire ambtenarenrechter bevoegd is.

Naar het oordeel van het Hof volgt uit het bezwaarschrift van belanghebbende dat het is gericht tegen de inhouding van loonheffing en is ingevolge de artikelen 6:4 Awb en 26 AWR de Inspecteur respectievelijk de belastingrechter bevoegd op een dergelijk bezwaar respectievelijk beroep te beslissen.

2.3.1. Het eerste middel is gericht tegen het hiervoor in 2.2 weergegeven oordeel.

2.3.2. De belastingrechter is bevoegd kennis te nemen van een beroep tegen een uitspraak op bezwaar van de inspecteur indien die uitspraak betrekking heeft op een ingevolge de belastingwet genomen besluit (vgl. HR 4 mei 2018, nr. 17/01660, ECLI:NL:HR:2018:674). Het Hof heeft geoordeeld dat de inhouding van de loonheffing zou wijzigen als in bezwaar zou worden voldaan aan het verzoek van belanghebbende om de WUL buiten toepassing te laten. Gelet hierop geeft het in 2.2 weergegeven oordeel van het Hof geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting. Het is ook niet onbegrijpelijk. Het middel faalt voor zover het tegen dat oordeel opkomt.

2.4.1. Belanghebbende heeft blijkens de gedingstukken in alle instanties, ook voor het Hof, betoogd dat hij niet heeft beoogd een belastinggeschil aan de orde te stellen en dat hij niet bestrijdt dat de ingehouden loonheffing strookt met de Wet LB. Daarbij heeft belanghebbende uiteengezet dat hij louter wil opkomen tegen volgens hem door de minister gemaakte fouten bij de totstandkoming van de WUL en tegen de door de minister getroffen compensatiemaatregel.

2.4.2. Het middel kan niet slagen voor zover het in het kader van het in 2.4.1 weergegeven betoog ertoe strekt dat de zaak had moeten worden verwezen naar de rechtsgang bij de militaire ambtenarenrechter (artikel 6 Bevoegdheidsregeling bestuursrechtspraak). Hierbij is het volgende van belang.

2.4.3. Een bezwaar van een militair ambtenaar betreffende bedragen op een aan hem toegezonden salarisstroom kan, afhankelijk van de aard en inhoud van dat bezwaar, aanleiding geven tot het volgen van de rechtsgang op de voet van het militaire ambtenarenrecht en de rechtsgang ingevolge de belastingwet.

2.4.4. In de hiervoor in 2.1.5 vermelde uitspraak van de CRvB is het bezwaar van belanghebbende opgevat als te zijn gericht tegen een ingevolge de belastingwet genomen besluit. Het betreft een uitspraak in de rechtsgang op de voet van het militaire ambtenarenrecht waartegen geen cassatieberoep openstaat. De zaak kan daarom niet meer terug naar de rechtsgang bij de militaire ambtenarenrechter. De omstandigheid dat uit de hiervoor in 2.1.5 weergegeven uitspraak van de CRvB niet een afzonderlijk gemotiveerd oordeel kenbaar is over het hoger beroep ter zake van de volgens belanghebbende door de minister gemaakte fouten bij de totstandkoming van de WUL en de door de minister getroffen compensatiemaatregel, kan daarin binnen het gesloten stelsel van rechtsmiddelen geen verandering brengen.

2.5. De overige middelen kunnen niet cassatie leiden. Dit behoeft, gezien artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie, geen nadere motivering, nu die middelen niet nopen tot beantwoording van rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling.

3 *Schadevergoeding*

Voor zover belanghebbende verzoekt om schadevergoeding wegens overschrijding van de redelijke termijn in cassatie, moet dit verzoek worden afgewezen, omdat de redelijke termijn sedert de indiening van het beroep in cassatie op 23 januari 2018 niet is overschreden. Wat betreft de procedure in bezwaar, in beroep en in hoger beroep kan een zodanig verzoek niet eerst in cassatie worden gedaan (vgl. HR 19 februari 2016, nr. 14/03907, ECLI:NL:HR:2016:252, onderdelen 3.4 en 3.13).

4 *Proceskosten*

De Hoge Raad acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten.

5 *Beslissing*

De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie ongegrond.

HOF Arnhem-Leeuwarden, Vijfde Meerv. belastingk., 19 december 2017 (Nr. 16/1237)**Uitspraak**

op het hoger beroep enz.;

tegen de uitspraak van de rechtbank Gelderland van 6 oktober 2016, nummer AWB 16/2447 in het geding enz.;

1. (...)

4. *Beoordeling van het geschil*

4.1. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat de in bezwaar bestreden beslissing door de minister van Defensie is genomen op grond van de Militaire ambtenarenwet 1931, zodat die minister bevoegd was te beslissen op het bezwaar. Niet de belastingrechter, maar de rechtbank Den Haag was volgens belanghebbende bevoegd te beslissen op het beroep (artikel 6 van de Bevoegdheidsregeling bestuursrechtspraak). De Centrale Raad van Beroep heeft anders beslist. Als het Hof oordeelt dat dit standpunt van belanghebbende juist is, is sprake van een competentiegeschil. Belanghebbende verzoekt het Hof dit competentiegeschil voor te leggen aan de Hoge Raad (artikel 77 van de Wet op de rechterlijke organisatie).

4.2. Het Hof oordeelt als volgt. Belanghebbende heeft in zijn bezwaarschrift onder verwijzing naar zijn loonstrook verzocht zijn salaris vast te stellen zonder toepassing te geven aan de WUL. De enige post op zijn loonstrook die zou wijzigen als de WUL buiten toepassing zou worden gelaten, is de inhouding van loonheffing. Daaruit volgt dat het bezwaar van belanghebbende is gericht tegen de inhouding van loonheffing. Deze inhouding wordt voor de mogelijkheid van beroep gelijkgesteld met een voor bezwaar vatbare beschikking van de inspecteur (artikel 26, tweede lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen). Het maken van bezwaar tegen die beschikking geschiedt door het indienen van een bezwaarschrift bij de inspecteur (artikel 6:4, eerste lid, van de Algemene wet bestuursrecht). Tegen de uitspraak van de inspecteur op dat bezwaarschrift staat beroep open op de belastingrechter. Het Hof deelt het oordeel van de Centrale Raad van Beroep dat in dezen de inspecteur en de belastingrechter bevoegd zijn en niet de minister van Defensie en de rechtbank Den Haag, oordelend als ambtenarenrechter.

4.3. Het vorenoverwogene geldt ook voor zover de inhouding loonheffing bestaat uit premie voor de volksverzekeringen (artikel 58, tweede lid, van de Wet financiering sociale verzekeringen).

4.4. Belanghebbende erkent dat de belasting is ingehouden in overeenstemming met de Wet LB, zoals deze luidt op het tijdstip waarop de belasting is ingehouden, derhalve na wijziging op grond van de WUL. Hij stelt zich echter op het standpunt dat deze wet door die wijziging op bepaalde onderdelen in strijd komt met verschillende verdragen, zodat de Wet LB en/of de WUL op die onderdelen buiten toepassing moet blijven.

4.5. Voorts stelt belanghebbende zich op het standpunt dat de wijzigingen ingevolge de WUL voor militairen meer dan voor anderen nadelige gevolgen hebben. Bij de totstandkoming van de WUL is deze bijzondere positie van militairen niet tijdig onderkend, waardoor bijzondere maatregelen achterwege zijn gebleven. Hij stelt dat hem daarom compensatie moet worden geboden, hetzij bij de heffing van belasting, hetzij door de minister van Defensie. Over de belastingheffing oordeelt het Hof hierna. De stelling dat de minister van Defensie compensatie moet bieden, kan in deze procedure, die gaat over de inhouding van loonheffing, niet aan orde komen.

4.6. Belanghebbende stelt dat hem onvoldoende compensatie is geboden, waardoor in strijd wordt gehandeld met het gelijkheidsbeginsel en artikel 1 van het Twaalfde protocol bij het EVRM. Belanghebbende heeft deze grief ook aangevoerd in de eerder vermelde procedure voor de rechtbank Den Haag. Deze rechtbank heeft daarover als volgt geoordeeld:

'5.6.2. Eisers stellen dat de WUL in strijd is met artikel 1 van het Twaalfde Protocol bij het EVRM. De negatieve koopkrachteffecten van de WUL voor militairen zijn immers in strijd met het materiële gelijkheidsbeginsel dat verbiedt ongelijke gevallen gelijk te behandelen. Daarvan is in dit geval volgens eisers sprake, omdat voor militairen niet geldt dat de belaste werkgeverspremie ZVW is komen te vervallen, terwijl de loon- en inkomstenbelasting wel op gelijke voet als voor niet-militairen is verhoogd. Door de compensatie is volgens eisers de strijd met het gelijkheidsbeginsel niet opgelost,

omdat voor andere werknemers geldt dat een inkomenseffect van -1,5% tot + 1,5% optreedt, terwijl voor militairen nu een standaard inkomensverlies van 1,5% geldt.

5.6.3. Zoals hiervoor overwogen heeft de WUL, zoals eisers terecht betogen, niet tot doelstelling een koopkrachteffect te bewerkstelligen. De wetgever heeft zich echter gerealiseerd dat een vereenvoudiging van het stelsel van premie- en belastingheffing door uniformering van het loonbegrip onvermijdelijk koopkrachteffecten heeft. De rechtbank is van oordeel dat met het beperken van de administratieve lasten door het loonbegrip te uniformeren een gerechtvaardigd doel wordt nagestreefd, ook wanneer daarbij voor verschillende groepen van werknemers enige draagkrachteffecten optreden, voor zover die niet onevenredig zijn aan het nagestreefde doel. Nu verweerder de koopkrachteffecten van de WUL voor militairen heeft weten te beperken tot -1,5% kan niet worden gezegd dat de effecten voor militaire werknemers onevenredig zijn aan het doel van beperking van de administratieve lasten. Met een beperking van de koopkracht tot -1,5% blijft verweerder binnen de marge die de wetgever in beginsel voor een groot deel van de werknemers (88%) aanvaardbaar acht. Het betoog van eisers dat voor andere werknemers geldt dat het koopkrachteffect ligt tussen -1,5% en +1,5% en voor militaire werknemers op -1,5% berust op een onjuist interpretatie van de MvT.

Uit die MvT blijkt dat voor 88% van de werknemers een koopkrachteffect tussen -1,5% en +1,5% wordt verwacht. Dit betekent dat er ook andere groepen zijn die kunnen worden getroffen door een koopkrachteffect van -1,5% of zelfs nog minder als gevolg van de werking van de WUL. Het beroep op artikel 1 van het Twaalfde Protocol bij het EVRM slaagt dus niet.

De stelling van eisers dat de compensatiemaatregelen tijdelijk zijn en in 2014 zullen vervallen, gaat de omvang van dit geding te buiten, nu het onderhavige geschil is beperkt tot de salarisstroken van eisers over de maand januari 2013.'

Het Hof neemt dit oordeel van de rechtbank Den Haag over en maakt dit met de daartoe gebezigde gronden tot het zijne.

4.7. Belanghebbende stelt dat hem onvoldoende compensatie is geboden, waardoor in strijd wordt gehandeld met het gelijkheidsbeginsel en artikel 1 van het Eerste protocol bij het EVRM.

4.8. Het Hof heeft bij uitspraak van 8 september 2015, nr. 14/01137, ECLI:NL:GHARL:2015:6848, geoordeeld over de gevolgen van de invoering van de WUL voor een militair en in dat verband overwogen:

'4.5. Van strijd met artikel 1 EP is sprake als zich een 'individual and excessive burden' voordoet. Bij belanghebbende is sprake van een achteruitgang van € 19,75 per maand. Bij militairen in het algemeen kan de achteruitgang oplopen tot 4,7%. Naar het oordeel van het Hof is noch het één, noch het ander een individual and excessive burden. De toename van de belastingheffing die wordt veroorzaakt door de WUL maakt daarom in dit geval niet een ongeoorloofde inbreuk op het door artikel 1 EP beschermde eigendomsrecht. Dat in de toekomst mogelijk een groter nadeel zal optreden doordat de door de werkgever gegeven compensatie kan vervallen, is niet van belang voor de onderhavige procedure, die slechts gaat over de loonheffing die is ingehouden op het loon over de maand januari 2013. Of dat grotere nadeel wel is aan te merken als een 'individual and excessive burden' kan nu niet worden beoordeeld, alleen al omdat de omvang daarvan niet bekend is.'

4.9. Belanghebbende heeft deze grief ook aangevoerd in de eerder vermelde procedure voor de rechtbank Den Haag. Deze rechtbank heeft daarover als volgt geoordeeld:

'5.7.2. Eisers voeren aan dat met de invoering van de WUL inbreuk is gemaakt op het in artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM beschermde eigendomsrecht van eisers en dat aan de voorwaarden waaronder een dergelijke inbreuk is toegelaten niet is voldaan. In het bijzonder stellen zij dat er geen behoorlijk evenwicht ('fair balance') is tussen het algemeen belang dat met de WUL wordt nagestreefd en de bescherming van de individuele rechten van het individu.

5.7.3. De rechtbank volgt eisers in hun betoog dat aantasting of regulering van het eigendomsrecht hier aan de orde is, nu zij, zonder inwerkingtreding van de WUL, een gewettigd uitzicht hadden op een hoger nettoloon. Het is vaste rechtspraak (bijv. Hoge Raad 3 april 2009, ECLI:NL:HR:2009:BC2816) dat belastingheffing is te beschouwen als regulering van eigendom in de zin van artikel 1 van het Eerste Protocol. De rechtbank gaat ervan uit dat dit evenzeer geldt voor een wijziging van het systeem van heffing van loonbelasting/premie volksverzekering, premies werknemersverzekeringen en bijdrage voor de zorgverzekering. Naar tussen partijen niet in geschil is, is voldaan aan de door het EHRM geformuleerde eisen van 'lawfulness' (de aantasting moet op een wettelijke basis berusten)

en 'legitimate aim' (met de inbreuk moet een legitieme doelstelling van algemeen belang worden gediend). Artikel 1 van het Eerste Protocol brengt volgens diezelfde rechtspraak van het EHRM voorts mee dat een inbreuk op het recht op ongestoord genot van eigendom slechts is toegestaan indien er een redelijke mate van evenredigheid bestaat tussen de gebruikte middelen en het doel dat ermee wordt nagestreefd. Dit vereist het bestaan van een redelijke verhouding ('fair balance') tussen voormeld algemeen belang en de bescherming van individuele rechten. Of sprake is van een 'fair balance' dient op twee niveaus beoordeeld te worden, namelijk op het niveau van de regelgeving en op het niveau van het individu. Op wetgevingsniveau dient te worden beoordeeld of sprake is van een redelijke verhouding tussen de bescherming van individuele rechten en van het algemeen belang. Op individueel niveau geldt dat van een dergelijke redelijke verhouding geen sprake is indien de betrokken persoon wordt getroffen door een individuele en buitensporige last.

5.7.4. Bij de beoordeling van wat in het algemeen belang is en de keus van de middelen om dit belang te dienen, komt de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toe. De WUL heeft, zoals uit de MvT blijkt, tot doel op korte termijn een administratieve lastenwinst te bereiken binnen de contouren van het bestaande stelsel, waarin loonheffing (van burgers) en premieheffing (van werkgevers) afzonderlijk blijven bestaan, maar waarin de grondslag voor de heffingen wordt geüniformeerd. Niet alleen de werkgever is daarbij gebaat. Ook de uitvoering van de loonaangifteketen door de Belastingdienst en het UWV wordt efficiënter en robuuster als details en verschillen tussen loon- en premieheffing worden beperkt. Voor de werknemer wordt het loonstrookje eenvoudiger doordat deze korter en duidelijker wordt. In punt 6 van de MvT is vermeld welke inkomenseffecten de uniformering van het loonbegrip heeft. Ongeveer de helft van de huishoudens (42%) merkt nagenoeg niets van de maatregel; zij hebben een inkomenseffect tussen de $-1/2\%$ en $+1/2\%$. Daarnaast is er een groep van 46% van alle huishoudens waar de inkomenseffecten liggen tussen $1/2\%$ - $1 1/2\%$ (lees: tussen $+1 1/2\%$ en $-1 1/2\%$; rechtbank) (28% gaat er tussen de $+1/2\%$ en $1 1/2\%$ op vooruit en 18% gaat er tussen de $-1/2\%$ en $-1 1/2\%$ op achteruit). In totaal zijn de inkomenseffecten van 88% van de huishoudens beperkt tot maximaal $1 1/2\%$ (positief en negatief). De resterende 12% is redelijk gelijk verdeeld in huishoudens met een inkomenseffect van $1 1/2\%$ tot 3% en huishoudens met een inkomenseffect van meer dan $-1 1/2\%$. Hierbij valt overigens op dat de positieve inkomenseffecten relatief vaker voorkomen bij lage- en middeninkomens dan bij hoge inkomens. Ook is het zo dat 72% van de huishoudens op minimumniveau inkomenseffecten hebben die liggen tussen $-1/2\%$ en $1/2\%$.

De rechtbank is van oordeel dat de wettelijke regeling daardoor in zijn effecten een zekere ruwheid bevat, maar daarmee is de wetgever in zijn algemeenheid niet getreden buiten de ruime beoordelingsmarge die hem toekomt onder artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM.

5.7.5. Beslissend voor het antwoord op de vraag of sprake is van een individuele buitensporige last is de mate waarin de betrokkene in de gegeven omstandigheden getroffen wordt door de desbetreffende verplichting. In het onderhavige geval is naar het oordeel van de rechtbank van een buitensporige last voor eisers als gevolg van de invoering van de WUL geen sprake. Dit geldt te meer nu verweerder voor 2013 de vermindering van de koopkracht van de militairen heeft weten te beperken. Voorts neemt de rechtbank in aanmerking dat verweerder bij de verweerschriften een berekening van de netto inkomens van eisers heeft overgelegd waaruit blijkt dat het netto inkomen van eisers als gevolg van de invoering van de WUL en met toepassing van de compensatie door verweerder met minder dan 1% is afgenomen.

Het betoog van eisers dat inbreuk is gemaakt op artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM slaagt dus niet.'

4.10. Het Hof is ook thans op de hiervoor onder 4.8 en 4.9 vermelde gronden van oordeel dat de invoering van de WUL geen inbreuk maakt op het eigendomsrecht van belanghebbende.

4.11. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat de WUL in strijd komt met Richtlijn 2002/14/EG tot vaststelling van een algemeen kader betreffende de informatie en de raadpleging van de werknemer in de Europese Gemeenschap. Belanghebbende heeft deze grief ook aangevoerd in de eerder vermelde procedure voor de rechtbank Den Haag. Deze rechtbank heeft daarover als volgt geoordeeld:

'5.5.2. De rechtbank stelt vast dat de WUL een wet in formele zin is, die door regering en parlement is tot stand gekomen. Het is ingevolge artikel 120 van de Grondwet niet aan de rechter te toetsen of voorafgaande aan de totstandkoming van een wet in voldoende mate met de belanghebbende sector overleg is gevoerd, al dan niet in het Georganiseerd Overleg als bedoeld in artikel 3 van het Besluit georganiseerd overleg sector Defensie. Voorts strekt de werkingssfeer van Richtlijn 2002/14/EG, blijkens onder meer artikel 3 van die Richtlijn, zich niet uit tot de wetgever in formele zin, maar is deze

van toepassing op het overleg tussen werkgevers en werknemers binnen ondernemingen. Zoals verder met juistheid heeft opgemerkt heeft Richtlijn 2002/14/EG tot doel een algemeen kader van minimumvoorschriften vast te stellen met betrekking tot het recht van werknemers van ondernemingen op informatie en raadpleging. Het betoog van eisers slaagt derhalve niet.'

Het Hof neemt dit oordeel van de rechtbank Den Haag over en maakt dit met de daartoe gebezigde gronden tot het zijne.

4.12. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat (de totstandkoming van) de WUL in strijd is met het Verdrag betreffende de bescherming van het loon 1949 (*Trb.* 1951, 32) (VBL). Belanghebbende heeft deze grief ook aangevoerd in de eerder vermelde procedure voor de rechtbank Den Haag. Deze rechtbank heeft daarover als volgt geoordeeld:

'5.8.2. Eisers hebben aangevoerd dat op grond van artikel 8, eerste lid, van het VBL inhoudingen op het loon slechts mogen worden toegestaan op voorwaarden en in de mate voorgeschreven bij nationale wettelijke maatregelen. De omstandigheid dat in strijd is gehandeld met artikel 3, eerste lid, van het Besluit georganiseerd overleg sector Defensie bij het tot stand brengen van de WUL, voor zover het de militaire rechtspositie raakt, brengt mee dat de inhouding op het loon evenmin plaats heeft overeenkomstig het bepaalde in artikel 8, eerste lid, van het VBL. Nu artikel 8, eerste lid, van het VBL beschouwd moet worden als een eenieder verbindende bepaling als bedoeld in artikel 94 van de grondwet, dienen daarmee strijdige wettelijk voorschriften niet toegepast te worden. Eisers concluderen dat dit in hun geval betekent dat de WUL buiten toepassing dient te worden verklaard.

5.8.3. De rechtbank is van oordeel dat artikel 8, eerste lid, van het VBL niet is geschonden, aangezien de inhoudingen op het loon in geschil zijn voorgeschreven bij nationale wettelijke maatregelen. Voor zover al de stelling van eisers juist zou zijn dat artikel 3, eerste lid, van het Besluit georganiseerd overleg sector Defensie, is geschonden, heeft dat niet tot gevolg dat de WUL niet rechtsgeldig tot stand is gekomen en dat de inhoudingen op het loon niet bij wet zijn voorzien.'

Het Hof neemt dit oordeel van de rechtbank Den Haag over en maakt dit met de daartoe gebezigde gronden tot het zijne.

Slotsom

Op grond van het vorenstaande is het hoger beroep ongegrond.

5. *Griffierecht en proceskosten*

Het Hof ziet geen aanleiding voor vergoeding van het griffierecht of een veroordeling in de proceskosten.

6. *Beslissing*

Het Hof bevestigt de uitspraak van de Rechtbank.

Uit het beroepsschrift in cassatie van belanghebbende:

Cassatiemiddelen

1. Schending van het recht, in het bijzonder van de artikelen 6, eerste lid, en 13 van het Europees verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM), de artikelen 1:3, tweede lid, 6:4, eerste lid, 7:11, eerste lid, 8:1 en 8:2, eerste lid, aanhef en onder a 2^o, van de Algemene wet bestuursrecht (Awb), artikel 26, tweede lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR), artikel 77 van de Wet op de Rechterlijke Organisatie (Wet RO) en de artikelen 6 en 10 van de Bevoegdheidsregeling bestuursrechtspraak, doordat het Hof onterecht heeft geoordeeld dan wel onbegrijpelijk heeft gemotiveerd dat de belastingrechter bij uitsluiting van de (militaire) ambtenarenrechter bevoegd is om over het onderhavige geschil te oordelen, zodat ten onrechte geen oordeel is en kan worden gegeven over de door de Minister van Defensie gemaakte fouten bij de totstandkoming van de WUL waardoor militairen in hun inkomenspositie zijn getroffen en de voorts door de Minister van Defensie getroffen compensatieregeling.

2. Schending van het recht, in het bijzonder van de artikelen 6, eerste lid, en 13 van het EVRM, artikel 12, aanhef onder p, van de Militaire Ambtenarenwet 1931 (MAW) jo. artikel 3, eerste en derde lid, van het Besluit georganiseerd overleg sector Defensie en artikel 8, eerste lid, van Richtlijn 2002/14/EG, doordat het Hof onterecht heeft geoordeeld dan wel onbegrijpelijk heeft gemotiveerd dat het niet voeren van het

verplicht voorgeschreven overleg met de vakcentrales van defensiepersoneel over een voorstel dat strekt tot het regelen van rechten of verplichtingen van individuele militaire ambtenaren niet tot gevolg heeft dat de WUL niet rechtsgeldig tot stand is gekomen.

3. Schending van het recht, in het bijzonder van artikel 1 van het Twaalfde Protocol van het EVRM, artikel 26 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (IVBPR) en artikel 1 van de Grondwet, doordat het Hof onterecht heeft geoordeeld dan wel onbegrijpelijk heeft gemotiveerd dat het inkomensverlies dat bij militairen optreedt als gevolg van de invoering van de WUL (en na het door de Minister van Defensie treffen van een compensatiemaatregel) met genoemde bepalingen in overeenstemming is.

4. Schending van het recht, in het bijzonder van artikel 1 van het Eerste Protocol van het EVRM en artikel 8, eerste lid, van het Verdrag betreffende de bescherming van het loon (*Trb.* 1951, 32), doordat het Hof onterecht heeft geoordeeld dan wel onbegrijpelijk heeft gemotiveerd dat het inkomensverlies dat bij militairen optreedt als gevolg van de invoering van de WUL (en na het door de Minister van Defensie treffen van een compensatiemaatregel) met genoemde verdragsbepalingen in overeenstemming is.

De toelichting op de cassatiemiddelen volgt na enkele opmerkingen over de rechtsontwikkeling die mijns inziens gebaat is bij dit cassatieberoep.

Rechtsontwikkeling

Ik ben ervan overtuigd dat de rechtsontwikkeling gebaat is bij een arrest van uw edelhoogachtbaar college ten aanzien van de genoemde cassatiemiddelen. Het gaat dan allereerst over de taakverdeling tussen de ambtenarenrechter en de belastingrechter en voorts over de consequenties voor de toepasselijkheid van een wet in formele zin die tot stand is gekomen zonder voeren van het verplicht voorgeschreven overleg met de vakcentrales van (militaire) ambtenaren. Er is (inmiddels) rechtspraak van andere rechterlijke colleges ten aanzien van deze punten, maar nog niet van uw edelhoogachtbaar college. Bovendien divergeert genoemde rechtspraak.

Ten slotte is mijns inziens de rechtsontwikkeling ook gebaat bij een antwoord op de vraag of bij een schending van het recht op eigendom en het gelijkheidsbeginsel als gevolg van een wet in formele zin de centrale overheid zich kan beroepen op de doelstellingen van die wet, terwijl vaststaat dat de schending van het recht op eigendom en het gelijkheidsbeginsel niet door de wetgever is beoogd.

1. De ambtenarenrechter is bevoegd om op het geschil te beslissen

1.1. Primair wordt met dit beroep in cassatie beoogd dat het onderhavige geschil wordt terugverwezen naar de Centrale Raad van Beroep om op het door mij (op 3 maart 2014) ingestelde hoger beroep alsnog een inhoudelijke beslissing te krijgen. Dit betreft een procedure bij de ambtenarenrechter waarin de Minister van Defensie als verweerder optreedt. Ik ben van oordeel dat het onderhavige geschil in die rechtsverhouding moet worden beoordeeld, omdat ik stel schade te hebben geleden als gevolg van onoplettendheid van de Minister van Defensie in het wetgevingsproces dat leidde tot de totstandkoming van de WUL als gevolg van welke wet de inkomenspositie van militairen – in vergelijking tot andere Nederlandse werknemers – zwaarder is getroffen. Voorts stel ik dat de door de Minister van Defensie geboden compensatie van die geleden schade onvoldoende is.

1.2. De door de Minister van Defensie gemaakte fouten tijdens de totstandkoming van de WUL betreffen feitelijk handelen dat op grond van artikel 8:2, eerste lid, aanhef en onder a 2^o, van de Awb appellabel is. De als gevolg van genoemde fouten door mij geleden schade is een gevolg van genoemd (appellabel) handelen. De Minister van Defensie heeft voorts besloten de schade te compenseren tot een inkomenseffect van –1,5%. Dat betreft een besluit in de zin van artikel 1:3, tweede lid, Awb hetgeen op grond van artikel 8:1 Awb appellabel is. De gevolgen van genoemd (appellabel) handelen en het genoemde besluit zijn aan mij kenbaar geworden door middel van de op 21 januari 2013 toegezonden salarisspecificatie. In de vaste rechtspraak van de Centrale Raad van Beroep is het via de salarisspecificatie kenbaar maken van (de financiële gevolgen van) besluiten aan (militaire) ambtenaren als handelswijze geaccordeerd (vgl. CrvB 14 juni 2016, ECLI:NL:CRVB:2016:2171). Na het maken van bezwaar bij de Minister van Defensie tegen de salarisspecificatie staat de weg van beroep bij de rechtbank Den Haag (op grond van artikel 6 van de Bevoegdheidsregeling bestuursrechtspraak) en hoger beroep bij de Centrale Raad van Beroep (op grond van artikel 10 van de Bevoegdheidsregeling bestuursrechtspraak) open.

1.3. Voorts is het zo dat er in de maand januari 2013 loonbelasting op mijn loon is ingehouden. Op grond van artikel 26, tweede lid, van de AWR kan daartegen in bezwaar worden opgekomen bij de Inspecteur

der Rijksbelastingen en achtereenvolgens in beroep bij de rechtbank Gelderland, in hoger beroep bij het Hof en in cassatie bij uw edelhoogachtbaar college.

1.4. De loonstrook van januari 2013 is niet beperkt tot de inhouding van de loonbelasting. Door middel van de genoemde salarisspecificatie worden ook (de financiële gevolgen van) de eerder onder 1.2. genoemde handeling en het besluit van de werkgever dat strekt tot gedeeltelijke compensatie bekendgemaakt. Er is niet alleen sprake van een besluit genomen op grond van de Wet op de loonbelasting 1964, maar tevens sprake van een besluit dat gevolgen heeft voor de rechtspositie van de militaire ambtenaar (vgl. Rb Den Haag 1 augustus 2017, ECLI:NL:RBDHA:2017:8745).

1.5. Ik ben van oordeel dat indien langs meer dan één weg rechtsbescherming kan worden gezocht het in beginsel aan de rechtszoekende zelf is om te bepalen welke rechtsgang hij wenst te volgen. Dit gedachtegoed ontleen ik aan het bekende arrest van uw edelhoogachtbaar college inzake Guldemond/Noordwijkerhout (HR 31 december 1915, NJ 1916, 407). Van dit uitgangspunt kan slechts worden afgeweken als de wetgever een duidelijke voorkeur voor een van de rechtsgangen in de wet heeft vastgelegd. In de rechtspraak is voorts een viertal criteria ontwikkeld om de rechtsmachtverdeling tussen verschillende rechterlijke colleges te bepalen. In dergelijke gevallen gaat het veelal om de rechtsmachtverdeling tussen de bestuursrechter en de civiele rechter als 'restrechter', maar in onderhavige situatie acht ik de ontwikkelde criteria evenzo bruikbaar. In de conclusie van de A-G van 21 januari 2016 (ECLI:NL:PHR:2016:8; overweging 2.23) bij het arrest van uw edelhoogachtbaar college van 3 juni 2016 (ECLI:NL:HR:2016:1049) zijn deze criteria aldus omschreven:

- het rechterlijk college is bij wet aangewezen,
- dit college is onafhankelijk en onpartijdig,
- partijen krijgen voldoende gelegenheid om hun standpunten naar voren te brengen in een, in beginsel, openbare zitting en kunnen kennismaken van alle gedingstukken en
- het rechtsmiddel is effectief.

1.6. In het onderhavige geval is naar mijn oordeel reeds niet aan het eerste criterium voldaan.

1.6.1. In dit verband wijs ik er allereerst op dat in de parlementaire geschiedenis nergens is overwogen dat artikel 26 van de AWR een *una via* regeling beoogt te zijn die het maken van bezwaar en het instellen van beroep tegen de in onderdeel 1.2 genoemde handeling en het aldaar genoemde besluit afsnijdt. Integendeel, de regeling van artikel 26 van de AWR is destijds beoogd als verruiming van de mogelijkheden voor een belastingplichtige om tegen bepaalde feitelijke handelingen – zoals afdracht van loonbelasting – die niet onder het besluitbegrip vallen toch bezwaar bij de Inspecteur te maken (*Kamerstukken II* 2003-04, 29251, nr. 3, p. 23). Dit is in de bestreden uitspraak ten onrechte niet onderkend.

1.6.2. Voor zover het Hof moet worden gevolgd in diens redenering (in rechtsoverweging 4.2), dat het zgn. *petitum* van het bezwaarschrift leidend is bij de bepaling van welk rechterlijk college bij de wet is aangewezen, moet het volgende worden opgemerkt. In genoemde rechtsoverweging overweegt het Hof:

'(...) Belanghebbende heeft in zijn bezwaarschrift onder verwijzing naar zijn loonstrook verzocht zijn salaris vast te stellen zonder toepassing te geven aan de WUL. De enige post op zijn loonstrook die zou wijzigen als de WUL buiten toepassing zou worden gelaten, is de inhouding van loonheffing. Daaruit volgt dat het bezwaar van belanghebbende is gericht tegen de inhouding van loonheffing. (...)'

1.6.3. Allereerst oordeelt het Hof (in rechtsoverweging 4.2) ten onrechte dat slechts alleen de inhouding van loonheffing wijzigt als de WUL buiten toepassing zou worden gelaten. Dit is onjuist, want met ingang van januari 2013 is tevens het element 'PREMIE VUT EQUIVALENT' gewijzigd. Genoemde premie werd geheven ter uitvoering van het Besluit van 26 september 1995 (*Stb.* 1995, 509) en betrof een solidariteitsheffing. Deze werd van militairen geheven, omdat van burgerpersoneel bij Defensie een VUT-premie werd geheven. Het te innen bedrag is in januari 2013 naar beneden bijgesteld. In december 2012 bedroeg de premie € 68,80 en in januari 2013 € 47,41. Deze verlaging is onderdeel van de door de Minister van Defensie getroffen compensatiemaatregel (productie 6 bij het bezwaarschrift van 08 februari 2013). Het spreekt voor zich dat indien de Minister van Defensie ertoe was overgegaan om mijn salaris vast te stellen zonder toepassing te geven aan de WUL, er geen nadelig effect meer voor mij zou zijn als gevolg van de invoering van de WUL, en er dus geen grondslag meer was voor het treffen van een compensatiemaatregel.

1.6.4. Verder kan niet onvermeld worden gelaten dat het *petitum* van het bezwaarschrift van 08 februari

2013 is gekozen tegen de achtergrond van de ambtelijke rechtsverhouding tussen de Minister van Defensie en mijzelf. Met de bewoording 'zonder toepassing te geven aan de WUL' is (onder meer) aansluiting gezocht bij de bewoording van artikel 94 van de Grondwet – dat zich ook tot bestuursorganen richt – waarin is bepaald dat binnen het Koninkrijk geldende wettelijke voorschriften *geen toepassing vinden*, indien deze toepassing niet verenigbaar is met een ieder verbindende bepalingen van verdragen en van besluiten van volkenrechtelijke organisaties. Er is nimmer mee beoogd de Minister van Defensie – die daartoe elke bevoegdheid mist – een fiscale beslissing te laten nemen. Het oordeel van het Hof dat het tegendeel uit eerdergenoemde woordkeuze zou blijken is dan ook onbegrijpelijk.

1.6.5. Voorts geeft het in 1.6.2. omschreven oordeel blijk van een te beperkte opvatting van artikel 7:11, eerste lid, van de Awb en is dientengevolge onjuist dan wel onbegrijpelijk. In dit verband wijs ik allereerst op hetgeen in de Memorie van Toelichting bij artikel 7:11, eerste lid, van de Awb (*Kamerstukken II 1988-89, 21221, nr. 3, p. 153*) is overwogen:

'Het eerste lid van dit artikel legt vast op welke wijze het bestuursorgaan het ingediende bezwaar moet beoordelen indien dat ontvankelijk is. Het moet op grondslag van het bezwaar overgaan tot een heroverweging van het bestreden besluit. Dat betekent dat de toetsing niet beperkt moet blijven tot vragen van rechtmatigheid, maar binnen de grenzen van de wet zich ook dient uit te strekken tot kwesties van beleid. Het is goed om deze belangrijke regel in de wet vast te leggen, ook omdat bij herhaling is gebleken dat bestuursorganen de neiging hebben om zich te beperken tot de vraag of hun besluit de toetsing door de rechter kan doorstaan. Dat is principieel een te enge benadering. De heroverweging moet geschieden «op grondslag» van het bezwaar. In de eerste plaats vloeit hieruit voort dat die onderdelen van het besluit die geheel los van de aangevoerde bezwaren staan, in beginsel buiten beschouwing blijven. Het bestuursorgaan zal daarbij de naar voren gebrachte bezwaren voldoende ruim naar hun strekking moeten oppvatten. Indien bij voorbeeld tijdens de hoorzitting blijkt dat deze, ondanks een beperkte omschrijving in het bezwaarschrift, ruimer bedoeld zijn, dan zal daarmee rekening gehouden moeten worden. (...)'

Uit het proces-verbaal van de op 20 oktober 2017 gehouden zitting van het Hof (productie B) blijkt dat het Hof naar het (op 08 februari 2013 ingediende) bezwaarschrift kijkt en daaruit meent te ontwaren dat met het bezwaar alleen wordt beoogd dat de WUL als zodanig buiten toepassing zou worden gelaten. Hierop is door de heer Vink aangegeven dat het doel van het bezwaar was om volledige compensatie te krijgen voor de onder 1.2. genoemde fouten van de Minister van Defensie gedurende het wetgevingsproces en het besluit om de als gevolg van die fouten ontstane schade te beperkt te compenseren. [X1] heeft er verder op gewezen dat dit in een hoorzitting nader toegelicht had kunnen worden welke – zo heeft de rechtbank Den Haag in diens uitspraak van 22 januari 2014 vastgesteld – onterecht niet heeft plaatsgevonden. De wetgever heeft daar bij de totstandkoming van artikel 7:11, eerste lid, van de Awb ook expliciet aan gedacht.

1.6.6. In dit verband kan er verder niet aan voorbij worden gegaan dat de specifiek voor militairen spelende problematiek omtrent de WUL, alsmede de in dat kader door de Minister van Defensie te bieden compensatie, nog volop in beweging was ten tijde van het maken van het bezwaar. Ik wijs in dit verband op het volgende:

- Het defensiepersoneel werd pas voor het eerst over de WUL-problematiek ingelicht per e-mail van 21 december 2012 (productie 3 bij het bezwaarschrift van 08 februari 2013) en per brief van 31 december 2012 (productie 4 bij genoemd bezwaarschrift). Vervolgens wordt bij de op 21 januari 2013 toegezonden salarisspecificatie een toelichting op de WUL-problematiek gegeven (productie 6 bij genoemd bezwaarschrift). In deze stukken hebben telkens het wetgevingsproces dat tot de WUL leidde alsmede de door de Minister van Defensie geboden compensatiemaatregel centraal gestaan.
- Op 21 december 2012 informeerde de Minister van Defensie de Tweede Kamer over het vastgelopen arbeidsvoorwaardenoverleg als gevolg van de WUL-problematiek (*Kamerstukken II 2012-13, 33400-X, nr. 47*). Op 21 januari 2013 stuurde de Minister van Defensie schriftelijke antwoorden naar aanleiding van Kamervragen (*Kamerstukken II 2012-13, 33400-X, nr. 57*). Op 23 januari 2013 vond er een algemeen overleg plaats met de Vaste Kamercommissie van Defensie en de Minister van Defensie. Op 28 januari 2013 stuurde de Minister van Defensie de Tweede Kamer nadere inlichtingen (*Kamerstukken II 2012-13, 33400-X, nr. 56*). Op 29 januari 2013 vond er een debat met de Tweede Kamer en de Minister van Defensie plaats (*Handelingen II 2012-13, 45, p. 30-34*). Op diezelfde dag bevestigt de Staatssecretaris van Financiën de toezegging van hem en de Minister van Defensie van een zgn. 'pakketvergelijking' aan de Tweede Kamer op basis waarvan de specifieke gevolgen voor militairen in beeld kunnen worden gebracht en verdere maatregelen kunnen worden

genomen. Op 7 maart 2013 informeert de Minister van Defensie de Tweede Kamer over een nieuw compensatievoorstel (*Kamerstukken II 2012-13, 33400-X, nr. 65*). Op 30 januari 2015 laat de Minister van Defensie de Tweede Kamer definitief weten dat de 'pakketvergelijking' er niet komt (*Kamerstukken II 2014-15, 34000-X, nr. 65*).

Tijdens de bezwaarfase is de Minister van Defensie met zowel de Tweede Kamer als de vakcentrales in gesprek om de omvang van een compensatieregeling te bepalen voor de schade als gevolg van de gemaakte fouten in het wetgevingsproces dat heeft geleid tot de WUL. Ook tegen deze achtergrond is het onjuist om alleen het zgn. *petitum* van het bezwaarschrift te beschouwen bij de beoordeling van de vraag wat met het bezwaar werd beoogd. Het Hof heeft dit ten onrechte niet onderkend.

1.6.7. Tot slot wijs ik erop dat tijdens de beoordeling van het bezwaar door de Inspecteur door mij op 31 oktober 2015 een aanvullend bezwaarschrift is ingediend. In dit aanvullend bezwaarschrift is door mij uitvoerig gemotiveerd dat ik door middel van de bezwaarschriftprocedure een beslissing van de Minister van Defensie beoog te verkrijgen. Het Hof heeft dit aanvullend bezwaarschrift kennelijk buiten beschouwing gelaten. Dit ten onrechte, omdat ook dit aanvullend bezwaarschrift op grond van artikel 7:11, eerste lid, van de Awb onderdeel uitmaakt van 'het bezwaar'.

1.7. Op grond van het in 1.6.1. overwogene, dan wel het in 1.6.2. tot en met 1.6.7. overwogene, had het Hof zichzelf onbevoegd moeten verklaren en op grond van artikel 77 van de Wet RO het onderhavige geschil als jurisdictiegeschil aan uw edelhoogachtbaar college moeten doorzenden. Dit omdat inzake het onderhavige geschil de wet de belastingrechter niet exclusief heeft aangewezen om daarover te oordelen en ik dientengevolge vrij was in de keuze van de rechtsgang. Indien uw edelhoogachtbaar college mij hierin evenwel niet volgt, dienen de onder 1.5. genoemde criteria verder te worden beschouwd.

1.8. Niet gezegd kan worden dat het Hof niet onafhankelijk en onpartijdig is, noch dat partijen niet voldoende gelegenheid hebben gekregen om hun standpunten naar voren te brengen in een, in beginsel, openbare zitting en hebben kunnen kennismaken van alle gedingstukken.

1.9. Wel ben ik van oordeel dat aan het onder 1.5. genoemde vierde criterium niet is voldaan, t.w. dat het rechtsmiddel bij de belastingrechter effectief moet zijn.

1.9.1. De onder 1.2. genoemde fouten van de Minister van Defensie gedurende het wetgevingsproces en het besluit om de als gevolg van die fouten ontstane schade te beperkt te compenseren kunnen niet in het kader van een belastinggeschil aan de orde worden gesteld. Dit laatste wordt – in ieder geval ten aanzien van de door de Minister van Defensie geboden compensatiemaatregel – ook erkend door het Hof (in rechtsoverweging 4.5 van de bestreden uitspraak.)

1.9.2. Voorts moet ik op grond van artikel 6, eerste lid, en artikel 13 van het EVRM in staat worden gesteld om de onder 1.2. genoemde punten – de door de Minister van Defensie gemaakte fouten in het wetgevingsproces en de in mijn ogen gebrekkige compensatie – ter toetsing aan een onafhankelijke en onpartijdige rechter voor te kunnen leggen. Ook moet dit door middel van een daadwerkelijk rechtsmiddel kunnen geschieden, d.w.z. dat er een inhoudelijke beoordeling van het geschilpunt aan de orde kan zijn. Dit is niet mogelijk in het kader van een belastinggeschil, doch alleen in een ambtenarenrechtelijk geschil (met de Minister van Defensie als verweerder).

1.10. Op grond van het in 1.9.1. en 1.9.2. overwogene, had het Hof zichzelf onbevoegd moeten verklaren en op grond van artikel 77 van de Wet RO het onderhavige geschil als jurisdictiegeschil aan uw edelhoogachtbaar college moeten doorzenden. Dit omdat inzake het rechtsmiddel – een bezwaarprocedure bij de Inspecteur en voorts een beroepsprocedure bij de belastingrechter – niet effectief is om het met het bezwaar beoogde doel te bereiken.

1.11. Ik kom, allereerst op grond van het onder 1.7. en voorts het onder 1.10. overwogene, tot de conclusie dat de rechtbank Den Haag (op grond van artikel 6 van de Bevoegdheidsregeling bestuursrechtspraak) en de Centrale Raad van Beroep (op grond van artikel 10 van de Bevoegdheidsregeling bestuursrechtspraak) weldegelijk bevoegd zijn om op het door mij op 08 februari 2013 gemaakte bezwaar te beslissen. Dit is door het Hof ten onrechte niet onderkend. De bestreden uitspraak kan derhalve niet in stand blijven.

2. Niet voeren van het verplicht voorgeschreven overleg met de vakcentrales

2.1. Artikel 12, aanhef en onder p, van de MAW behelst de formeelwettelijke grondslag voor de wijze, waarop met de daarvoor in aanmerking komende vakorganisaties van overheidspersoneel overleg wordt

gepleegd over aangelegenheden van algemeen belang voor de rechtstoestand van militaire ambtenaren, alsmede de gevallen waarin overeenstemming in dat overleg dient te worden bereikt. Het overleg- en overeenstemmingsvereiste geldt ook wanneer het gaat om formele wetgeving zoals de WUL; juist hierom heeft het een formeelwettelijke grondslag gekregen. Zulks is overwogen in de parlementaire geschiedenis van de Wet van 9 maart 1995, *Stb.* 1995, 184 (*Kamerstukken II* 1993-94, 23792, nr. 3) en bevestigd in de jurisprudentie (vgl. Hof Den Haag 23 december 2016, ECLI:NL:GHDHA:2016:3858).

2.2. In artikel 3, eerste lid, van het Besluit georganiseerd overleg sector Defensie is bepaald: 'Over aangelegenheden van algemeen belang voor de rechtstoestand, met inbegrip van de algemene regels volgens welke het personeelsbeleid zal worden gevoerd, betreffende de militaire ambtenaren en de ambtenaren wordt indien zij betrekking hebben op de militaire ambtenaren bij de gehele krijgsmacht of op de ambtenaren bij het ministerie, niet beslist alvorens daarover door of namens Onze Minister overleg is gevoerd met de sectorcommissie.'

2.3. In beginsel zal fiscale wetgeving geen onderwerp van gesprek tussen de Minister van Defensie en de vakcentrales zijn. Artikel 3, eerste lid, van het Besluit georganiseerd overleg sector Defensie behelst echter naast een formele norm ook een materiële norm: als enig wetsvoorstel – fiscaal of van andere aard – in materieel opzicht een aangelegenheid van algemeen belang voor de rechtstoestand betreffende de militaire ambtenaren betreft, zal daarover overleg met de vakcentrales moeten worden gevoerd. In onderhavig geval is daarvan sprake, nu de WUL specifiek voor militairen – als enige groep werknemers binnen de Nederlandse beroepsbevolking – fors nadelige consequenties heeft voor het inkomen. In dit verband verdienen de volgende passages uit de brief van 26 november 2012 van de staatsecretaris van Financiën aan de minister van Defensie de aandacht:

'Het is zo dat in de memorie van toelichting van het (toen nog) wetsvoorstel Wet ULB opmerkingen zijn opgenomen ter zake van de consequenties van die wet voor militairen. Bij de behandeling van het wetsvoorstel in de MR zijn er van de zijde van het ministerie van Defensie geen opmerkingen gemaakt ter zake van die inkomensconsequenties. Om die reden ben ik er van uitgegaan dat het ministerie van Defensie die consequenties heeft aanvaard.'

Hierbij merk ik op dat het voorstel van wet bij Koninklijke boodschap van 14 september 2009 aan de Tweede Kamer is aangeboden (*Kamerstukken II* 2009-10, 32131, nr. 1) en dus voordien in de minister-raad (MR) besproken moet zijn geweest.

En:

'Bij ambtelijk contact op 19 januari 2012 over de Verkenning loonsomheffing, waarin maatregelen beoogd waren die wel een rechtstreekse invloed hebben op de uitzonderingspositie van de militairen in de Zorgverzekeringswet is gebleken dat de consequenties van de Wet ULB bij ambtelijk Defensie wel bekend waren.'

De WUL is uiteindelijk per 1 januari 2013 ingevoerd. Op dat moment was het ministerie van Defensie al ruim drie jaren en drie maanden op de hoogte van de wet en de mogelijke consequenties daarvan voor specifiek militairen. Deze consequenties waren in ieder geval bijna een jaar voor invoering van de wet expliciet bekend.

2.4. Op de website van de Gezamenlijke Officieren Verenigingen & Middelbaar en Hoger Burgerpersoneel bij Defensie (GOV|MHB) (productie 2 bij het bezwaarschrift van 08 februari 2013) valt te lezen dat over de invoering van de WUL geen overleg heeft plaatsgevonden, terwijl de consequenties van de invoering van de WUL op 19 januari 2012 bij defensie bekend waren. Blijkens dezelfde website heeft de minister van Defensie op 20 september 2012 in het Georganiseerd Overleg aan de Centrales laten weten dat men bezig was met de reparatie van de effecten van de WUL voor de militairen. Dit is het eerste moment dat defensie het sectoraal overleg in kennis heeft gesteld en toen werd reeds over een reparatiemaatregel gesproken. Over de invoering van de WUL en de consequenties daarvan is derhalve nimmer overleg gepleegd. Dientengevolge is in strijd gehandeld met artikel 3, eerste lid, van het Besluit georganiseerd overleg sector Defensie.

2.5. Verder kan de invoering van de WUL een ingrijpende verandering voor de arbeidsovereenkomst meebrengen, zoals bedoeld in artikel 4, tweede lid, aanhef en onder c, van Richtlijn 2002/14/EG. Daar is vervolgens ook daadwerkelijk van gebleken. Uit een e-mail van 21 december 2012 (productie 3 bij eerdergenoemd bezwaarschrift) en een brief van 31 december 2012 (productie 4 bij eerdergenoemd bezwaarschrift), beide afkomstig van de secretaris-generaal en de Commandant der Strijdkrachten, zou moeten

blijken dat het verlies van inkomsten voor 2013, door het treffen van een incidentele maatregel, beperkt blijft. Op de website van de GOV|MHB (productie 5 bij eerdergenoemd bezwaarschrift) wordt evenwel aangegeven dat het beeld voor de periode nadien wel degelijk ingrijpend is. Zo loopt per 1 januari 2014 het koopkrachtverlies alsnog op tot gemiddeld 3,5% met uitschieters naar 4,8%. Geconcludeerd dient dan ook te worden dat artikel 4, tweede lid, aanhef en onder c, van Richtlijn 2002/14/EG is geschonden door invoering van de WUL, voor zover deze de militaire rechtspositie raakt.

2.6. In artikel 8, eerste lid, van Richtlijn 2002/14/EG is bepaald dat de lidstaten passende maatregelen treffen voor het geval deze richtlijn door werkgevers niet wordt nageleefd. In het bijzonder, zo vervolgt dat artikellid, dienen de lidstaten er voor te zorgen dat er administratieve of gerechtelijke procedures voorhanden zijn om de in deze richtlijn opgenomen verplichtingen te doen naleven. In het Nederlandse recht betekent dit dat voor (militaire) ambtenaren de rechtsgang op grond van de Algemene wet bestuursrecht gevolgd dient te worden, maar dat die rechtsgang tot resultaat moet hebben dat de in de richtlijn opgenomen verplichtingen worden nageleefd. In het onderhavige geval betekent dit dat de uitkomst van die procedure moet kunnen zijn dat de WUL, voor zover deze de militaire rechtspositie raakt, buiten toepassing dient te worden verklaard. Dit recht kan voorts aan artikel 6, eerste lid, en artikel 13 van het EVRM worden ontleend.

2.7. Op grond van het onder 2.1. overwogene is het Hof (in rechtsoverweging 4.11 van de bestreden uitspraak) er onterecht van uitgegaan dat het niet voeren van het verplicht voorgeschreven overleg met de vakcentrales niet kan leiden tot het buiten toepassing laten van de WUL. Onder 2.4. is vastgesteld dat het overleg met de vakcentrales niet heeft plaatsgevonden. Op grond van het in 2.6. overwogene moet een individuele (overheids)werknemer dit in een dergelijke situatie via administratieve of gerechtelijke procedures aan de orde kunnen stellen en daar ook gevolgen aan verbonden zien worden. Dit is door het Hof ten onrechte niet onderkend. De bestreden uitspraak kan derhalve niet in stand blijven.

3. Schending van het gelijkheidsbeginsel

3.1. Artikel 26 van het IVBPR en artikel 1 van het Twaalfde Protocol bij het EVRM behelzen een verbod om ongelijke behandeling van gelijke gevallen; het formele gelijkheidsbeginsel. Het EHRM heeft voorts geoordeeld dat het evenmin is toegestaan personen die zich in een verschillende positie bevinden, ten onrechte gelijk te behandelen; het materiële gelijkheidsbeginsel (EHRM 6 april 2000, AB 2000, 386 (Thlimmenos/Griekenland)). Niet elke schending van genoemde verboden is per se ontoelaatbaar.

3.1.1. In geval van een schending van het formele of het materiële gelijkheidsbeginsel dient te worden onderzocht of voor die schending een redelijke en objectieve rechtvaardiging bestaat. Dit betekent dat alleen sprake is van verboden discriminatie indien het gemaakte onderscheid geen gerechtvaardigde doelstelling heeft of indien er geen redelijke verhouding bestaat tussen de maatregel die het onderscheid maakt en het daarmee beoogde gerechtvaardigde doel (*fair balance*) (EHRM 29 april 2008, Burden tegen het Verenigd Koninkrijk, no. 13378/05, EHRM 2008/80, paragraaf 60).

3.1.2. Aan (de wetgever van) een lidstaat komt bij die beoordeling een zekere beoordelingsruimte (*margin of appreciation*) toe, waarbij de omvang van die beoordelingsruimte afhangt van de omstandigheden van het geval, het onderwerp en de achtergrond (EHRM 28 november 1984, NJ 1986, 4 (Rasmussen/Denemarken)). Indien het niet gaat om onderscheid op basis van aangeboren kenmerken van een persoon, zoals geslacht, ras en etnische afkomst, dient het oordeel van de wetgever daarbij te worden geëerbiedigd, tenzij het van redelijke grond ontbloomt is (vgl. onder meer EHRM 12 april 2006, Stec en anderen tegen het Verenigd Koninkrijk, no. 65731/01, RSV 2007/44, paragraaf 52, en EHRM 4 november 2008, Carson en anderen tegen het Verenigd Koninkrijk, no. 42184/05, paragrafen 73 en 80). Dit laatste kan niet snel worden aangenomen. Het onderscheid moet van dien aard zijn dat de keuze van de wetgever evident van redelijke grond ontbloomt is (*manifestly without reasonable foundation*, zie EHRM 7 juli 2011, Stummer tegen Oostenrijk, no. 37452/02, paragraaf 89, met verdere verwijzingen).

3.2. In de inleiding van dit beroepschrift is reeds genoemd dat de Minister van Defensie op 21 januari 2013 aan de Tweede Kamer heeft laten weten dat zij 'van mening [is] dat negatieve effecten voor militairen te laat ten volle zijn onderkend en geadresseerd' (*Kamerstukken II* 2012-13, 33400-X, nr. 57, p. 5). Hieruit volgt dat het gemaakte onderscheid geen gerechtvaardigde doelstelling heeft. De WUL heeft blijkens de Memorie van Toelichting (*Kamerstukken II* 2009-10, 32 131, nr. 3) nooit tot doelstelling gehad – nog daargelaten of dat een gerechtvaardigde doelstelling zou zijn – om militairen als zodanig beduidend forser in hun inkomenspositie te treffen dan het overgrote deel van de Nederlandse beroepsbevolking. Met inachtneming van het in 3.1.1. overwogene moet dan worden geconcludeerd dat de WUL ten

aanzien van militairen strijdig is met artikel 26 van het IVBPR en artikel 1 van het Twaalfde Protocol bij het EVRM.

3.3. Voor zover de gevolgen van de WUL voor de inkomenspositie van militairen – in tegenstelling tot het in 3.2. overwogene – geacht moeten worden bij de totstandkoming van de WUL te zijn beoogd, ben ik van oordeel dat het van redelijke grond ontbloomt is. Dit getuigt de discussie die over dit onderwerp in de Tweede Kamer is ontstaan toen ook daar de fors negatieve gevolgen van de invoering van de WUL voor de inkomenspositie van militairen bekend werden. (Volledigheidshalve verwijs ik naar de in 1.6.6., tweede gedachtestreepje, genoemde parlementaire documentatie.) Met inachtneming van het in 3.1.2. overwogene moet dan worden geconcludeerd dat de WUL ten aanzien van militairen strijdig is met artikel 26 van het IVBPR en artikel 1 van het Twaalfde Protocol bij het EVRM.

3.4. Op grond van het hiervoor overwogene is het Hof (in rechtsoverweging 4.8 tot en met 4.10 van de bestreden uitspraak) op onbegrijpelijke dan wel onjuiste gronden tot het oordeel gekomen dat de WUL niet strijdig is met artikel 26 van het IVBPR en artikel 1 van het Twaalfde Protocol bij het EVRM. De WUL is strijdig met genoemde verdragsbepalingen, alsmede met artikel 1 van de Grondwet. De bestreden uitspraak kan derhalve niet in stand blijven.

4. *Schending van het recht op eigendom/inkomen*

4.1. Artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM bepaalt onder meer dat aan niemand zijn eigendom zal worden ontnomen, behalve in het algemeen belang en onder de voorwaarden voorzien in de wet en in de algemene beginselen van internationaal recht. Het artikel verzet zich onder andere tegen arbitraire eigendomsontnemingen.

4.1.1. Het is vaste rechtspraak dat een inbreuk op eigendom gerechtvaardigd is indien deze:

- naar nationaal recht rechtmatig is,
- er een legitiem oogmerk van algemeen belang mee wordt nagestreefd en
- er een behoorlijk evenwicht (*fair balance*) bestaat tussen de eisen van het algemeen belang en die van de bescherming van fundamentele rechten van het individu.

4.1.2. Bij de beoordeling van de vraag of een staat aan dit vereiste heeft voldaan dient echter een ruime beoordelingsmarge (*wide margin of appreciation*) aan die staat te worden toegekend.

4.1.3. Tot slot mag de wettelijke maatregel in de specifieke omstandigheden van de rechtszoekende niet leiden tot een individuele en buitensporige last (*individual and excessive burdens*).

4.2. Artikel 8, eerste lid, van het Verdrag betreffende de bescherming van het loon bepaalt – voor zover hier van belang – dat inhoudingen op het loon slechts mogen worden toegestaan op voorwaarden en in de mate voorgeschreven bij nationale wettelijke maatregelen. Het begrip ‘loon’ moet verdragsautonoom worden uitgelegd. De genoemde verdragsrechtelijke bepaling vertoont grote gelijkens met de onder 4.1.1., eerste gedachtestreepje, genoemde eis dat een inbreuk op eigendom naar nationaal recht rechtmatig moet zijn.

4.3. Op grond van hetgeen in de toelichting bij het tweede en derde cassatiemiddel is overwogen ben ik van oordeel dat de WUL naar nationaal recht niet rechtmatig is. De WUL is daarmee strijdig met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM alsmede artikel 8, eerste lid, van het Verdrag betreffende de bescherming van het loon.

4.4. Zo uw edelhoogachtbaar college mij niet in voornoemde conclusie volgt, moet voorts worden bezien of er een legitiem oogmerk van algemeen belang wordt nagestreefd. Daarbij is het volgende van belang.

4.4.1. In de Memorie van Toelichting bij de WUL (*Kamerstukken II* 2009-10, 32 131, nr. 3) valt in hoofdstuk 1 (Inleiding), wat het doel van de wet betreft, onder andere het volgende te lezen (p. 2): ‘Met deze wet wordt een uniform loonbegrip ingevoerd voor de heffing van loonbelasting/premie volksverzekeringen, premies werknemersverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage Zwv. De onderdelen van de diverse loonbegrippen die momenteel niet uniform zijn, de zogenaamde discoordinatiepunten, worden opgeheven. Hiermee wordt op korte termijn een administratieve lastenwinst bereikt binnen de contouren van het bestaande stelsel, waarin de loonheffing (van de burgers) en premieheffing (van de werkgevers) afzonderlijk blijven bestaan, maar waarin de grondslag voor de heffingen wordt geüniformeerd. Niet alleen de werkgever is daarbij gebaat. Ook de uitvoering van de loonaangiftekten door de belas-

tingdienst en het UWV wordt efficiënter en robuuster als details en verschillen tussen loon- en premieheffing worden beperkt.' Hieruit blijkt dat de WUL bedoeld is als instrument om de administratieve lasten te verminderen door een uniformering van het loonbegrip te kiezen. De wet beoogt dus niet een bezuiniging op salarissen van militairen te bewerkstelligen, zoals uit een e-mail van 21 december 2012 (productie 3 bij het bezwaarschrift van 25 januari 2013) en een brief van 31 december 2012 (productie 4 bij het genoemde bezwaarschrift), beide afkomstig van de secretaris-generaal van defensie en de Commandant der Strijdkrachten, afgeleid zou kunnen worden. Dit beeld is overigens nadien gecorrigeerd door middel van een *frequently asked questions* lijst (productie 6 bij het genoemde bezwaarschrift) op een speciaal daarvoor ingerichte webpagina op het intranet van defensie (productie 7 bij het genoemde bezwaarschrift).

4.4.2. In dezelfde Memorie van Toelichting valt in hoofdstuk 6 (Inkomenseffecten) het volgende te lezen (p. 12-13): 'In grafiek 1 en tabel 3 zijn de inkomenseffecten weergegeven van de uniformering van het loonbegrip inclusief aanvullende pakket.¹ Ongeveer de helft van de huishoudens (42%) merkt nagenoeg niets van de maatregel; zij hebben een inkomenseffect tussen de -0,5% en +0,5%. Daarnaast is er een groep van 46% van alle huishoudens waar de inkomenseffecten liggen tussen 0,5%-1,5% (28% gaat er tussen de +0,5% en 1,5% op vooruit en 18% gaat er tussen de -0,5% en -1,5% op achteruit). In totaal zijn de inkomenseffecten van 88% van de huishoudens beperkt tot maximaal 1,5% (positief en negatief). De resterende 12% is redelijk gelijk verdeeld in huishoudens met een inkomenseffect van 1,5% tot 3% en huishoudens met een inkomenseffect van meer dan -1,5%. Hierbij valt overigens op dat de positieve inkomenseffecten relatief vaker voorkomen bij lage- en middeninkomens dan bij hoge inkomens. Ook is het zo dat 72% van de huishoudens op minimumniveau inkomenseffecten hebben die liggen tussen -0,5% en 0,5%.' Ook hieruit blijkt niet dat de WUL beoogt een bezuiniging op salarissen van militairen te bewerkstelligen.

4.4.3. Volledigheidshalve wordt in dit verband nog verwezen naar het in 3.2. overwogene waaruit blijkt dat de gevolgen van de WUL voor het inkomen van militairen, naast dat ze niet beoogd zijn, zelfs niet tijdig en ten volle zijn onderkend en geadresseerd.

4.5. Uit het in 4.4.1. tot en met 4.4.3. overwogene volgt dat er met de forse korting op het inkomen van militairen als gevolg van de invoering van de WUL geen legitiem oogmerk van algemeen belang wordt nagestreefd, maar dat de wetgever een fout heeft gemaakt. Het maken van die fout kan niet gelegaliseerd worden door naar de algemene doelstellingen van de WUL te verwijzen. De gemaakte fout zal – zo de betreffende maatregelen die tot de korting op de inkomsten van militairen leiden het predicaat 'legitiem oogmerk van algemeen belang' willen wegdragen – zelfstandig aan genoemd criterium moeten voldoen. Reeds uit hetgeen in 3.2. en 3.3. is overwogen volgt mijns inziens dat daaraan niet is voldaan. Voorts kan worden verwezen naar de hierna te bespreken door de Minister van Defensie getroffen compensatieregeling die het departement jaarlijks meer dan € 50.000.000 kost (productie M bij het hoger beroepschrift van 10 oktober 2016). Het treffen van een dergelijke maatregel geschiedt niet uit liefdadigheid, maar vanuit het oordeel dat compensatie niet kan uitblijven vanwege de gemaakte fouten in het wetgevingsproces dat tot de WUL leidde.

4.6. Met betrekking tot het vereiste van *fair balance* kan nog worden opgemerkt, indien hetgeen in 4.5. is overwogen niet wordt gevolgd en er dus een legitiem oogmerk van algemeen belang aanwezig wordt geacht, dat bij een gebleken fout in het wetgevingsproces de nadelige gevolgen van die fout volledig dienen te worden gecompenseerd (*restitutio in integrum*). De door het EHRM opgestelde criteria gaan immers uit van een door de wetgever beoogd of geaccepteerd nadelig financieel effect voor een bepaalde groep in de maatschappij. In het onderhavige geval staat vast dat de wetgever nooit het oogmerk heeft gehad om met de invoering van de WUL militairen als enige van de Nederlandse beroepsbevolking fors harder te treffen in hun inkomenspositie, noch dat de wetgever met dit gevolg bekend was en dat expliciet heeft geaccepteerd. Integendeel, zijdens de regering en de Tweede Kamer is uitgesproken dat het om een fout in het wetgevingsproces gaat.

4.7. Door een incidentele compensatie in 2013 zijn de effecten van de invoering van de WUL op het loon van militairen in 2013 beperkt gebleven tot -1,5%. Op eerdergenoemde speciaal daarvoor ingerichte webpagina op het intranet van defensie (productie 7 bij het bezwaarschrift van 08 februari 2013) zijn twee documenten (productie 8 en productie 9 bij het genoemde bezwaarschrift) gepubliceerd die dit beeld bevestigen. Per 1 januari 2014 zal het koopkrachtverlies alsnog oplopen tot gemiddeld 3,5% met uitschietters naar 4,8%. Militairen gaan als gevolg van de invoering van de WUL er per definitie in salaris op ach-

1 Hierbij is gerekend op basis van cijfers 2010.

teruit, terwijl dat voor niet-militairen *grosso modo* niet het geval is. Dit alles is het gevolg van het feit dat voor militairen een apart stelsel voor de verzekering van ziektekosten van toepassing is dat niet valt onder het bereik van de Zorgverzekeringswet. Deze ongelijkheid resulteert erin dat de WUL militairen, anders dan niet-militairen, per definitie negatief in hun inkomenspositie treft welk effect voor louter 2013 enigszins getemperd wordt door eerdergenoemde incidentele compensatiemaatregel.

4.8. Op grond van het hiervoor overwogene is het Hof (in rechtsoverweging 4.8 tot en met 4.10 en 4.12 van de bestreden uitspraak) op onbegrijpelijke dan wel onjuiste gronden tot het oordeel gekomen dat de WUL niet strijdig is met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM en artikel 8, eerste lid, van het Verdrag betreffende de bescherming van het loon. De bestreden uitspraak kan derhalve niet in stand blijven.

Verzoek om immateriële schadevergoeding

Ik verzoek uw edelhoogachtbaar college om zowel de Inspecteur als de minister voor Rechtsbescherming te veroordelen tot een vergoeding van immateriële schade wegens de lange duur van behandeling van het geschil, ervan uitgaande dat de redelijke termijn van berechting als bedoeld in artikel 6 EVRM is overschreden. Het onderhavige geschil is aangevangen op 25 januari 2013 met het maken van bezwaar. Dit betekent dat op het moment van dit schrijven het onderhavige geschil (nagenoeg) vijf jaren duurt waardoor genoemde redelijke termijn is overschreden.

Verzochte beslissing

Primair verzoek ik uw edelhoogachtbaar college om op grond van voornoemde cassatiemiddelen dan wel ambtshalve:

- de uitspraak van de Centrale Raad van Beroep van 16 juni 2015, voor zover daarbij op het door mij ingestelde hoger beroep is beslist,
- de beslissing op bezwaar van de Inspecteur van 14 maart 2016,
- de uitspraak van de rechtbank Gelderland van 6 oktober 2016 en
- de bestreden uitspraak

te vernietigen en te bepalen dat de Centrale Raad van Beroep met inachtneming van uw arrest (alsnog inhoudelijk) beslist op het door mij (op 3 maart 2014) ingestelde hoger beroep.

Subsidiair verzoek ik uw edelhoogachtbaar college, voor zover u van oordeel bent dat de Inspecteur bevoegd was om op het bezwaar te beslissen, om op grond van voornoemde cassatiemiddelen dan wel ambtshalve:

- de beslissing op bezwaar van de Inspecteur van 14 maart 2016,
- de uitspraak van de rechtbank Gelderland van 6 oktober 2016 en
- de bestreden uitspraak

te vernietigen en de Inspecteur op te dragen met inachtneming van uw arrest en binnen een door u te stellen termijn een nieuw besluit te nemen strekkende tot volledige schadeloosstelling van de negatieve effecten op mijn inkomen (inkomenschade) alsmede op de opbouw van mijn pensioen (pensioenschade) als gevolg van de invoering van de WUL.

Ten slotte verzoek ik u de Inspecteur te veroordelen in de proceskosten (waaronder het vergoeden van het door mij betaalde griffierecht) inzake de cassatieprocedure alsmede het beroep bij de rechtbank Gelderland en het hoger beroep bij het Hof.

Conclusie Advocaat-Generaal mr. IJzerman:

1 Inleiding

1.1 Heden neem ik conclusie in de zaak met nummer 18/00352 naar aanleiding van het beroep in cassatie van [X2], belanghebbende, tegen de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (hierna: het Hof) van 19 december 2017¹.

1.2 In geschil is in formeel opzicht of de belastingrechter dan wel de ambtenarenrechter bevoegd is te oordelen over belanghebbendes beroep inzake zijn bezwaar tegen het netto aan hem over januari 2013 uitbetaalde loon. Als de belastingrechter bevoegd is, wordt in deze procedure toegekomen aan de vraag of van belanghebbende teveel loonbelasting ingehouden is.

¹ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 19 december 2017, nr. 16/01237, ECLI:NL:GHARL:2017:11196 (niet gepubliceerd).

1.3 Belanghebbende was in het onderhavige tijdvak als militair ambtenaar in dienst bij het ministerie van Defensie.

1.4 Bij de Wet uniformering loonbegrip² (WUL) zijn de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB), de Zorgverzekeringswet (Zvw) en enige andere wetten per 1 januari 2013 gewijzigd. Een van de wijzigingen is dat de inkomensafhankelijke bijdrage in de zorgverzekering per 1 januari 2013 door de werkgever (dus niet meer door de werknemer) verschuldigd wordt³, hetgeen in beginsel zorgt voor een wat hoger nettoloon voor werknemers. Dit voordeel voor werknemers is echter per saldo beperkt door de gelijktijdige invoering van een verhoging van de inkomstenbelasting.

1.5 Voor militaire ambtenaren hebben deze wijzigingen alleen een verlaging van het netto-inkomen tot gevolg. Militaire ambtenaren waren namelijk, ingevolge artikel 2, tweede lid, aanhef en onderdeel a van de Zvw, reeds vóór 1 januari 2013 niet verzekeringsplichtig ingevolge de Zvw. Zij ondervinden dus geen voordeel van de afschaffing van de inkomensafhankelijke bijdrage in de zorgverzekering, maar krijgen wel te maken met de verhoging van de inkomstenbelasting. Om dit nadeel te beperken is de minister van Defensie gekomen met een compensatiemaatregel die in het onderhavige tijdvak eruit bestond dat er (a) geen loonheffing betaald werd over het werkgeversdeel van de premie aan Stichting Ziektekostenverzekering Krijgsmacht (SZVK) en (b) de premie VUT-equivalent werd verlaagd.

1.6 Uit vergelijking van de loonstroken van belanghebbende over december 2012 en januari 2013 blijkt dat zijn maandelijks netto-inkomen als gevolg van de WUL, ondanks de compensatiemaatregel met € 26,54 is verminderd.⁴

1.7 Belanghebbende is het niet eens met de uitbetaling van een lager nettoloon en heeft achtereenvolgens bij de minister van Defensie, de militaire rechtbank in Den Haag en de Centrale Raad van Beroep (CRvB) respectievelijk bezwaar, beroep en hoger beroep ingesteld.

1.8 De CRvB heeft bij uitspraak van 16 juli 2015⁵ geoordeeld dat belanghebbendes bezwaar was gericht tegen de eertijdse inhouding van loonheffing, zodat de minister van Defensie niet bevoegd was het bezwaar te behandelen. De CRvB heeft de minister van Defensie voorts gelast het bezwaarschrift door te zenden aan de bevoegde belastinginspecteur.

1.9 Nadat het bezwaar was doorgezonden naar de Inspecteur heeft belanghebbende bij brief van 31 oktober 2015⁶ bij de Inspecteur 'aanvullende bezwaargronden' ingediend, waarin hij voor zover hier van belang het volgende heeft vermeld:

Door het maken van bezwaar tegen de salarisstrook van januari 2013 bij de minister van defensie, kan ik mij op het standpunt stellen dat deze compensatie onvoldoende is en dat ik volledig schadeloos gesteld dien te worden.

Indien ik de weg dient te volgen die in de uitspraak van de Raad wordt gewezen, dan betekent dit dat ik mij bij u slechts [zou] kunnen beklagen over het feit dat er teveel loonbelasting zou zijn ingehouden. Dit is een kwestie die ik niet aan de orde heb gesteld en heb willen stellen, en in zoverre kan ik de verwijzing door de Raad naar zijn uitspraak van 22 mei 2014 (ECLI:NL:CRVB:2014:1850) (...) dan ook niet volgen. (...) Hetgeen waartegen ik ageer is dat ik een lager nettosalaris ontvang als gevolg van een onvoldoende compensatie door de minister van defensie, niet doordat er teveel loonbelasting is geheven. Dit heeft de Raad naar mijn oordeel miskend.

1.10 De Inspecteur heeft het bezwaar bij uitspraak op bezwaar van 14 maart 2016 ongegrond verklaard.

1.11 Belanghebbende heeft hiertegen beroep ingesteld bij rechtbank Gelderland (hierna: de Rechtbank). De Rechtbank heeft het beroep bij uitspraak van 6 oktober 2016⁷ ongegrond verklaard. De Rechtbank

² *Stb.* 2011, 288.

³ Voor die datum was de inkomensafhankelijke bijdrage in de zorgverzekering verschuldigd door de werknemer. Voor dit bedrag kreeg de werknemer dan een belaste vergoeding van de werkgever (artikel 41 en artikel 46 van de Zvw (tekst tot 1 januari 2013); zie onderdeel 4.8 van deze conclusie).

⁴ Zie voor de loonstroken december 2012 en januari 2013 productie 1 bij het bezwaarschrift van 8 februari 2013 (zie productie B bij het beroepschrift in eerste aanleg) en laatste bladzijde van bijlage 5 bij het verweerschrift in eerste aanleg.

⁵ Centrale Raad van Beroep 16 juli 2015, nr. 14/1255 MAW, 14/2255 MAW, 14/1256 MAW en 14/2183 MAW, ECLI:NL:CRVB:2015:2370, TAR 2015/150.

⁶ Zie productie F bij beroepschrift in eerste aanleg, einde tweede pagina.

⁷ Rechtbank Gelderland 6 oktober 2016, nr. AWB 16/2447, ECLI:NL:RBGEL:2016:5291 (niet gepubliceerd).

heeft hiertoe overwogen dat uit hetgeen belanghebbende ter zitting naar voren heeft gebracht kan worden afgeleid dat de uitvoering van de WUL op de bezoldiging van belanghebbende niet langer onderwerp van geschil is.

1.12 Het Hof heeft belanghebbendes hoger beroep ongegrond verklaard. Het Hof heeft om te beginnen geoordeeld zich, als belastingrechter, bevoegd te achten om het hoger beroep van belanghebbende te behandelen. Het Hof heeft daartoe overwogen dat belanghebbende in zijn bezwaarschrift de minister van Defensie heeft verzocht zijn salaris vast te stellen zonder toepassing te geven aan de WUL en dat indien aan dit verzoek tegemoet zou zijn gekomen, enkel de inhouding van loonheffing zou wijzigen. De inhouding van loonheffing is ingevolge artikel 26, tweede lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) voor de mogelijkheid van beroep gelijkgesteld met een voor bezwaar vatbare beschikking van de Inspecteur. Ingevolge artikel 6:4, eerste lid, van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) dient tegen een dergelijke beschikking bezwaar te worden gemaakt bij de Inspecteur. Tegen een uitspraak op bezwaar van de Inspecteur staat vervolgens beroep open bij de belastingrechter.

1.13 Inhoudelijk geldt hier naar het oordeel van het Hof dat er geen sprake is van strijd met het non-discriminatiebeginsel en artikel 1 van het Twaalfde Protocol bij het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (EVRM). Het Hof heeft ter onderbouwing van dit oordeel verwezen naar hetgeen de militaire rechtbank ten aanzien van dit geschilpunt eerder heeft geoordeeld, hetgeen erop neerkomt dat er met de WUL een gerechtvaardigd doel wordt nagestreefd (het beperken van de administratieve lasten) en dat optredende verschillen in draagkrachteffecten voor verschillende groepen werknemers, niet onevenredig zijn aan het doel van de WUL.

1.14 Evenmin is er in casu, naar het oordeel van het Hof, sprake van strijd met het gelijkheidsbeginsel en artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM. Ter onderbouwing van dit oordeel heeft het Hof verwezen naar zijn uitspraak van 8 september 2015⁸ waarin het Hof in een vergelijkbare zaak heeft geoordeeld dat het Hof een vermindering van het netto-inkomen van € 19,75 bij de desbetreffende militair ambtenaar alsmede een vermindering van 4,7% van het nettoloon die zich als gevolg van de WUL in het algemeen kan voordoen bij militaire ambtenaren, niet een 'individual and excessive burden' acht. Voorts is wederom verwezen naar hetgeen de militaire rechtbank ten aanzien van dit geschilpunt heeft geoordeeld, hetgeen er op neerkomt dat hier geen sprake is van strijd met artikel 1 Eerste Protocol bij het EVRM omdat er zowel op het niveau van het individu als op het niveau van de regelgeving sprake is van een 'fair balance'.

1.15 Ook het standpunt van belanghebbende dat de WUL in strijd is met Richtlijn 2002/14/EG tot vaststelling van een algemeen kader betreffende de informatie en de raadpleging van de werknemer in de Europese Gemeenschap (Richtlijn 2002/14/EG) slaagt naar het oordeel van het Hof niet. Ter onderbouwing van dit oordeel heeft het Hof verwezen naar hetgeen de militaire rechtbank ten aanzien van dit geschilpunt heeft geoordeeld, hetgeen er op neerkomt dat voornoemde Richtlijn zich niet uitstrekt tot de wetgever in formele zin, maar dat deze ziet op het overleg tussen werkgevers en werknemers binnen ondernemingen.

1.16 Ten slotte heeft het Hof het standpunt van belanghebbende dat de (totstandkoming van de) WUL in strijd is met het Verdrag betreffende de bescherming van het loon 1949 (*Trb.* 1951, 32) (VBL) verworpen. Daartoe heeft het Hof verwezen naar hetgeen de militaire rechtbank ten aanzien van dit geschil heeft geoordeeld, hetgeen erop neerkomt dat de inhoudingen op het loon bij nationale wettelijke regelingen is voorgeschreven en dat een eventueel plaatsgevonden hebbende schending van artikel 3, eerste lid, van het Besluit georganiseerd overleg sector Defensie, aan de rechtsgeldigheid van deze wettelijke regelingen niets afdoet.

1.17 Belanghebbende heeft thans in cassatie vier middelen voorgesteld. Naar aanleiding daarvan wordt in deze conclusie wat uitvoeriger ingegaan op de vraag welke rechterlijke instantie in casu bevoegd is en wat dat betekent voor de beoordeling van de zaak.

1.18 Deze conclusie is verder als volgt opgebouwd. In onderdeel 2 worden de feiten en het geding in feitelijke instanties beschreven, gevolgd door een beschrijving van het geding dat nu in cassatie voorligt in onderdeel 3. Onderdeel 4 omvat een overzicht van relevante wet- en regelgeving, wetsgeschiedenis, jurisprudentie en literatuur. In onderdeel 5 worden de middelen besproken; met conclusie in onderdeel 6.

8 Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 8 september 2015, nr. 14/01137, ECLI:NL:GHARL:2015:6848.

2 De feiten en het geding in feitelijke instanties

2.1 Het Hof heeft voor zover hier van belang de feiten als volgt vastgesteld:

2.1. Belanghebbende is als militair in dienst van het ministerie van Defensie.

2.2. Bij de Wet uniformering loonbegrip (*Stb.* 2011, 288) (hierna: de WUL) zijn de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: de Wet LB), de Zorgverzekeringswet (hierna: de Zvw) en enige andere wetten met ingang van 1 januari 2013 gewijzigd.

2.3. Belanghebbende schrijft in zijn bezwaarschrift [gericht aan de minister van Defensie, A-G]:

“Op grond van (...) de Algemene wet bestuursrecht (Awb) maak ik bij deze bezwaar tegen de aan mij (...) toegezonden salarisstrook⁹ (...) waarmee mijn inkomsten voor de maand januari 2013 zijn vastgesteld. (...).

Op grond van het vorenstaande verzoek ik u het bezwaar gegrond te verklaren en mijn salaris met terugwerkende kracht vanaf 1 januari 2013 opnieuw vast te stellen zonder toepassing te geven aan de WUL.”

2.2 Om dit te plaatsen in het juiste kader der gebeurtenissen vermeld ik het volgende.

2.2.1 De minister van Defensie heeft het bezwaar opgevat als zijnde een bezwaar gericht tegen de compensatiemaatregel en heeft het bezwaar bij beslissing op bezwaar¹⁰ ongegrond verklaard:

(...) u [heeft, A-G] bezwaar gemaakt tegen de salarisstrook over januari 2013. Uw bezwaar komt erop neer dat u de geboden compensatie in verband met de invoering van de Wet Uniformering Loonbegrip (WUL) niet toereikend acht (...).¹¹

Alles afwegende ben ik van oordeel dat de heroverweging geen aanleiding geeft het door u bestreden besluit te herroepen. De bezwaren zijn ongegrond. Op grond van artikel 7:3, onderdeel b, van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) is van het horen afgezien.

2.2.2 Belanghebbende heeft hiertegen ingevolge artikel 6 van bijlage 2 “Bevoegdheidsregeling bestuursrechtspraak” behorend bij de Awb (hierna: de Bevoegdheidsregeling) voorts beroep ingesteld bij de (militaire) rechtbank in Den Haag. Rechtbank Den Haag heeft de zaak van belanghebbende gelijktijdig met de zaak van een andere belanghebbende behandeld en in deze zaken op 22 januari 2014 uitspraak gedaan.¹² In deze uitspraak staat onder het kopje ‘Procesverloop’ voor zover hier van belang het volgende vermeld:

Eisers hebben bezwaar gemaakt tegen de hen toegezonden salarisstrook over januari 2013, waarmee hun inkomsten voor de maand januari 2013 zijn vastgesteld en meer in het bijzonder tegen de daaruit blijvende consequenties voor de hoogte van hun salaris als gevolg van de inwerkingtreding per 1 januari 2013 van de Wet Uniformering Loonbegrip (WUL).

In voornoemde uitspraak is het beroep van belanghebbende gegrond verklaard en de beslissing op bezwaar vernietigd, omdat belanghebbende in bezwaar naar het oordeel van de rechtbank ten onrechte niet is gehoord en er sprake is van een motiveringsgebrek. Nu de overige klachten van belanghebbende naar het oordeel van voornoemde rechtbank niet slaagden heeft voornoemde rechtbank bepaald dat de rechtgevolgen van de vernietigde beslissing op bezwaar in stand blijven.

2.2.3 Zowel belanghebbende als de andere belanghebbende hebben hiertegen hoger beroep ingesteld

⁹ Voetnoot A-G: uit vergelijking van de loonstroken december 2012 en januari 2013 (productie 1 bij het bezwaarschrift van 8 februari 2013 (zie productie B bij het beroepschrift in eerste aanleg) en laatste bladzijde van bijlage 5 bij het verweerschrift in eerste aanleg) blijkt dat belanghebbendes netto-inkomen als gevolg van de WUL en de compensatieregeling maandelijks met € 26,54 is verminderd.

¹⁰ Zie Productie C bij het beroepschrift in eerste aanleg.

¹¹ Uit het verweerschrift van de minister van Defensie van 5 augustus 2013 (zie bijlage 5 bij het verweerschrift in eerste aanleg) volgt dat gelet op het hoge aantal bezwaarschriften dat is ingediend naar aanleiding van de negatieve loonontwikkeling voor militairen, er voor is gekozen een standaard beslissing op bezwaar op te stellen.

¹² Rechtbank Den Haag 22 januari 2014, nr. SGR 13/3459 en SGR 13/3362, ECLI:NL:RBDHA:2014:950, TAR 2014/55.

bij de CRvB. De CRvB heeft op 16 juli 2015¹³ uitspraak in deze zaken gedaan. De CRvB heeft in deze uitspraak overwogen dat belanghebbende bezwaar heeft gemaakt tegen 'de in januari 2013 bij de uitbetaling van de bezoldiging toegezonden salarisstroom'. Voor zover van belang heeft het CRvB het volgende in de uitspraak opgenomen:

Appellanten hebben in hoger beroep hun standpunt gehandhaafd, dat de WUL door de bijzondere situatie van militaire ambtenaren in strijd komt met diverse voorschriften. Daarbij hebben zij ook beklemtoond, dat de minister heeft nagelaten om tijdig aandacht te (laten) schenken aan de positie van de militaire ambtenaren en dat de compensatie onverlet laat dat zij – anders dan anderen op wie de WUL van toepassing is – structureel een schade van 1,5% lijden.

De CRvB heeft het hoger beroep van belanghebbende gegrond verklaard, nu de minister van Defensie niet heeft onderkend dat hij niet bevoegd was op de bezwaren te beslissen. Volgens de CRvB was het bezwaar gericht tegen de inhouding van loonheffing. De CRvB heeft de minister van Defensie gelast het bezwaarschrift door te zenden aan de bevoegde belastinginspecteur. Dit is als volgt onderbouwd:

4.1 Ingevolge artikel 26, tweede lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (Awr) wordt voor de mogelijkheid van beroep onder meer de inhouding door een inhoudingsplichtige gelijkgesteld met een voor bezwaar vatbare beschikking van de inspecteur. Zoals de Raad al eerder heeft geoordeeld (uitspraak van 22 mei 2014, ECLI:NL:CRVB:2014:1850 en TAR 2014, 137) betekent dit dat een bezwaar tegen de inhouding van loonbelasting bij een (militaire) ambtenaar niet bij het bevoegd gezag van de (militaire) ambtenaar moet worden gemaakt maar bij de inspecteur van belasting.

4.2. De bezwaar- en beroepsgronden van appellanten tegen de salarisspecificaties van januari 2013 en de handhaving daarvan bij de bestreden besluiten zijn geheel gericht tegen de hoogte van de loonbelasting; dit geldt ook voor zover appellanten de gedeeltelijke compensatie die voor de militaire ambtenaren is bereikt, onvoldoende hebben genoemd. Ter zitting hebben appellanten het standpunt ingenomen, dat de minister in afwijking van de situatie in de uitspraak van 14 mei 2014 in hun geval toch bevoegd is, omdat het de minister is die nalatig is geweest tijdens het wetgevingstraject. De Raad volgt appellanten hier niet in; feit is en blijft dat het besluit dat in dit geding voorligt, strekt tot inhouding van loonbelasting, hetgeen betekent dat de inspecteur bevoegd is op het bezwaar te beslissen. De redenen waarom appellanten die inhouding van de loonbelasting onjuist achten (in dit geval nalatigheid van de minister) moeten voor de vaststelling welk bestuursorgaan bevoegd is om op het bezwaar te beslissen onderscheiden worden van de aard van het besluit waartegen het bezwaar gericht is. Omdat de bezwaren gericht waren tegen de inhouding van de loonbelasting was de minister niet bevoegd om op de bezwaren van appellanten te beslissen. Hij had de bezwaarschriften naar de inspecteur van belasting moeten doorzenden.
(...)

conclusies

4.4. Omdat de rechtbank niet heeft onderkend dat de minister niet bevoegd was om op de bezwaren te beslissen, komt de aangevallen uitspraak voor vernietiging in aanmerking voor zover daarbij de rechtsgevolgen van de bestreden besluiten in stand zijn gelaten. De minister zal de bezwaarschriften met toepassing van artikel 6:15 van de Algemene wet bestuursrecht alsnog moeten doorzenden naar de bevoegde belastinginspecteur.

2.2.4 Nadat het bezwaar was doorgezonden naar de Inspecteur heeft belanghebbende bij brief van 31 oktober 2015¹⁴ 'aanvullende bezwaargronden' ingediend, waarin hij voor zover hier van belang het volgende heeft vermeld:

Op 16 juli 2015 heeft de Centrale Raad van Beroep uitspraak gedaan die erop neerkomt (...) dat het door mij op 25 januari 2013 gemaakte bezwaar tegen de salarisspecificaties van januari 2013 aange-merkt dient te worden als een bezwaar in de zin van artikel 26, tweede lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (Awr). Daaraan heeft de Raad het gevolg verbonden dat de inspecteur der rijksbelastingen met uitsluiting van de minister van Defensie bevoegd is om op het door mij gemaakte bezwaar te beslissen. Ik betwijfel de houdbaarheid van die constatering om de navolgende reden.

13 Centrale Raad van Beroep 16 juli 2015, nr. 14/1255 MAW, 14/2255 MAW, 14/1256 MAW en 14/2183 MAW, ECLI:NL:CRVB:2015:2370, TAR 2015/150.

14 Zie productie F bij beroepschrift in eerste aanleg.

(...)

Door het maken van bezwaar tegen de salarisstroom van januari 2013 bij de minister van defensie, kan ik mij op het standpunt stellen dat deze compensatie onvoldoende is en dat ik volledig schadeloos gesteld dien te worden.

Indien ik de weg dien te volgen die in de uitspraak van de Raad wordt gewezen, dan betekent dit dat ik mij bij u slechts [zou] kunnen beklagen over het feit dat er teveel loonbelasting zou zijn ingehouden. Dit is een kwestie die ik niet aan de orde heb gesteld en heb willen stellen, en in zoverre kan ik de verwijzing door de Raad naar zijn uitspraak van 22 mei 2014 (ECLI:NL:CRVB:2014:1850) (...) dan ook niet volgen. (...) Hetgeen waartegen ik ageer is dat ik een lager nettosalaris ontvang als gevolg van een onvoldoende compensatie door de minister van defensie, niet doordat er teveel loonbelasting is geheven. Dit heeft de Raad naar mijn oordeel miskend.

(...)

Op grond van het vorenstaande verzoek ik u het bezwaarschrift aan de minister van defensie door te zenden om daarop te beslissen.

Subsidiar verzoek ik u -indien u van oordeel bent dat doorzending niet aan de orde kan zijn- het bezwaar gegrond te verklaren en mijn salaris met terugwerkende kracht vanaf 1 januari 2013 opnieuw vast te stellen:

- a) zonder toepassing te geven aan de WUL, dan wel
- b) met het bieden van volledige compensatie die de negatieve effecten van de WUL op mijn salaris geheel wegnemen.

2.2.5 De Inspecteur heeft het bezwaar bij uitspraak op bezwaar van 14 maart 2016 ongegrond verklaard. Daarbij heeft de Inspecteur, voor zover hier in formeel opzicht van belang, het volgende geschreven:

Op 7 augustus 2015 ontving ik uw bezwaarschrift en het procesdossier van het Ministerie van Defensie. Onder verwijzing naar de uitspraak van de Centrale Raad van Beroep van 16 juli 2015 is uw bezwaarschrift met toepassing van artikel 6:15 van de Algemene wet bestuursrecht doorgestuurd naar het bevoegde bestuursorgaan. Ik heb de stukken aangemerkt als een bezwaar tegen de aanslag inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen 2013, aanslagnummer [001], dagtekening van het aanslagbiljet 22 oktober 2014 (...).

(...)

U hebt bezwaar gemaakt tegen de salarisspecificatie van januari 2013, welk is gericht tegen de hoogte van de loonbelasting; dit geldt ook voor zover u de gedeeltelijke compensatie die voor de militaire ambtenaren is bereikt, onvoldoende noemt.

2.2.6 Belanghebbende heeft beroep ingesteld bij de Rechtbank.

Rechtbank

2.3 De Rechtbank heeft als volgt geoordeeld:

5. In geschil zijn de gevolgen van de WUL op de hoogte van het loon van eiser [belanghebbende, A-G].

6. Ter zitting heeft eiser zich op het standpunt gesteld dat het hem vooral te doen is om de omvang van de door de Minister van Defensie geboden compensatiemaatregel die volgens eiser een volledige schadeloosstelling zou moeten inhouden. Tegen de inhouding op het loon als zodanig heeft eiser geen bezwaren. Deze inhouding is volgens de wet geschied en volgens eiser, gelet op de uitspraak van het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 8 september 2015 (ECLI:NL:GHARL:2015:6848) verder geen onderwerp meer van discussie. Eiser heeft zich op het standpunt gesteld dat, anders dan de Centrale Raad van Beroep heeft geoordeeld, het toch de ambtenarenrechter is die een oordeel zou moeten vellen over de door de Minister van Defensie geboden compensatiemaatregel. Eiser verzoekt primair dat de rechtbank zich onbevoegd verklaart van het onderhavige geschil kennis te nemen en de zaak op grond van artikel 77 van de Wet op de Rechterlijke Organisatie als jurisdictiegeschil doorverwijst naar de Hoge Raad.

7. De rechtbank stelt vast dat, gelet op het bezwaarschrift, aanvankelijk wel de gevolgen van de WUL op de hoogte van het loon en daarmee de inhouding van de loonbelasting onderwerp van geschil waren. Ter zitting is aan de orde geweest dat de bezwaren van eiser zich richten tegen de inhouding op het loon van januari 2013 en dat gelet op het tijdstip van bezwaar maken, dit bezwaar niet opgevat kan worden als een bezwaar tegen de toen nog niet bestaande aanslag IB/PVV 2013. De rechtbank zal

de uitspraak op bezwaar dan ook aanmerken als gedaan over de inhouding op het loon van januari 2013. Aangezien eiser zich thans op het standpunt stelt dat de uitvoering van de Wet WUL en de daarmee samenhangende inhouding op het loon, mede gelet op de uitspraak van het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 8 september 2015 (ECLI:NL:GHARL:2015:6848) geen onderwerp van geschil meer is, zal de rechtbank het beroep van eiser tegen de inhouding op het loon ongegrond verklaren.

8. Wat betreft de omvang van de door de Minister van Justitie geboden compensatiemaatregel merkt de rechtbank op dat de Centrale Raad van Beroep in zijn uitspraak van 16 juli 2015 heeft geoordeeld dat ook deze bezwaar- en beroepsgrond zich richt tegen de salarisspecificatie van januari 2013 en daarmee geheel gericht is tegen de hoogte van de loonbelasting. Als eiser zou worden gevolgd in zijn standpunt dat ten aanzien van deze compensatiemaatregel, anders dan de Centrale Raad van Beroep heeft geoordeeld, sprake zou zijn van een afzonderlijk besluit van de Minister van Justitie, dan geldt dat de belastingrechter niet bevoegd is daarover een oordeel te geven. Aangezien ook de inhouding op het loon onderwerp van geschil is, ziet de belastingrechter geen aanleiding zich in deze zaak onbevoegd te verklaren en de zaak als jurisdictiegeschil voor te leggen aan de Hoge Raad.

9. Gelet op wat hiervoor is overwogen is het beroep ongegrond verklaard.

2.4 In het proces-verbaal van de zitting bij de Rechtbank is voor zover hier van belang het volgende vermeld:

Op verzoek van eiser is de zaak gelijktijdig behandeld met de zaak met zaaknummer AWB 16/2357 van [X1].¹⁵

(...)

[A]¹⁶: (...) Tegen welk besluit bezwaar is gemaakt heeft ook ons beziggehouden. Wij dachten dat vooral de compensatieregeling onderwerp van bezwaar was en niet de inhouding op het loon op zichzelf. Ik begrijp het standpunt van eiser dat hij het geschil aan de ambtenarenrechter wil voorleggen. [X1]: De inhouding op het loon is het gevolg van de wet. Dat de wet juist is toegepast is niet in geschil.

Hof

2.5 Het Hof heeft het geschil als volgt omschreven:

In geschil is of de belastingrechter dan wel de ambtenarenrechter bevoegd is te oordelen over een beroep tegen de beslissing op het (...) aangehaalde bezwaar van belanghebbende. Als de belastingrechter bevoegd is, is in geschil of van belanghebbende te veel loonheffing is ingehouden, omdat de wijzigingen ingevolge de WUL in strijd zijn met een ieder verbindende bepalingen van verdragen en van besluiten van een volkenrechtelijke organisatie (artikel 94 van de Grondwet).

2.6 Het Hof heeft ten aanzien van het geschil als volgt geoordeeld:

4.1. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat de in bezwaar bestreden beslissing door de minister van Defensie is genomen op grond van de Militaire ambtenarenwet 1931, zodat die minister bevoegd was te beslissen op het bezwaar. Niet de belastingrechter, maar de rechtbank Den Haag was volgens belanghebbende bevoegd te beslissen op het beroep (artikel 6 van de Bevoegdheidsregeling bestuursrechtspraak). De Centrale Raad van Beroep heeft anders beslist. Als het Hof oordeelt dat dit standpunt van belanghebbende juist is, is sprake van een competentiegeschil. Belanghebbende verzoekt het Hof dit competentiegeschil voor te leggen aan de Hoge Raad (artikel 77 van de Wet op de rechterlijke organisatie).

4.2. Het Hof oordeelt als volgt. Belanghebbende heeft in zijn bezwaarschrift onder verwijzing naar zijn loonstrook verzocht zijn salaris vast te stellen zonder toepassing te geven aan de WUL. De enige post op zijn loonstrook die zou wijzigen als de WUL buiten toepassing zou worden gelaten, is de inhouding van loonheffing. Daaruit volgt dat het bezwaar van belanghebbende is gericht tegen de inhouding van loonheffing. Deze inhouding wordt voor de mogelijkheid van beroep gelijkgesteld met een voor bezwaar vatbare beschikking van de inspecteur (artikel 26, tweede lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen). Het maken van bezwaar tegen die beschikking geschiedt door het

¹⁵ Voetnoot A-G: dit betreft de belanghebbende in de met deze zaak vergelijkbare zaak, bekend bij de Hoge Raad onder nummer 18/00354.

¹⁶ Voetnoot A-G: [A] vertegenwoordigt de Inspecteur in deze procedure.

indienen van een bezwaarschrift bij de inspecteur (artikel 6:4, eerste lid, van de Algemene wet bestuursrecht). Tegen de uitspraak van de inspecteur op dat bezwaarschrift staat beroep open op de belastingrechter. Het Hof deelt het oordeel van de Centrale Raad van Beroep dat in dezen de inspecteur en de belastingrechter bevoegd zijn en niet de minister van Defensie en de rechtbank Den Haag, oordelend als ambtenarenrechter.

4.3. Het vorenoverwogene geldt ook voor zover de inhouding loonheffing bestaat uit premie voor de volksverzekeringen (artikel 58, tweede lid, van de Wet financiering sociale verzekeringen).

4.4. Belanghebbende erkent dat de belasting is ingehouden in overeenstemming met de Wet LB [Wet op de loonbelasting 1964, A-G], zoals deze luidt op het tijdstip waarop de belasting is ingehouden, derhalve na wijziging op grond van de WUL. Hij stelt zich echter op het standpunt dat deze wet door die wijziging op bepaalde onderdelen in strijd komt met verschillende verdragen, zodat de Wet LB en/of de WUL op die onderdelen buiten toepassing moet blijven.

4.5. Voorts stelt belanghebbende zich op het standpunt dat de wijzigingen ingevolge de WUL voor militairen meer dan voor anderen nadelige gevolgen hebben. Bij de totstandkoming van de WUL is deze bijzondere positie van militairen niet tijdig onderkend, waardoor bijzondere maatregelen achterwege zijn gebleven. Hij stelt dat hem daarom compensatie moet worden geboden, hetzij bij de heffing van belasting, hetzij door de minister van Defensie. Over de belastingheffing oordeelt het Hof hierna. De stelling dat de minister van Defensie compensatie moet bieden, kan in deze procedure, die gaat over de inhouding van loonheffing, niet aan orde komen.

4.6. Belanghebbende stelt dat hem onvoldoende compensatie is geboden, waardoor in strijd wordt gehandeld met het gelijkheidsbeginsel en artikel 1 van het Twaalfde protocol bij het EVRM. Belanghebbende heeft deze grief ook aangevoerd in de eerder vermelde procedure voor de rechtbank Den Haag. Deze rechtbank heeft daarover als volgt geoordeeld:

“5.6.2. Eisers stellen dat de WUL in strijd is met artikel 1 van het Twaalfde Protocol bij het EVRM. De negatieve koopkrachteffecten van de WUL voor militairen zijn immers in strijd met het materiële gelijkheidsbeginsel dat verbiedt ongelijke gevallen gelijk te behandelen. Daarvan is in dit geval volgens eisers sprake, omdat voor militairen niet geldt dat de belaste werkgeverspremie ZVW is komen te vervallen, terwijl de loon- en inkomstenbelasting wel op gelijke voet als voor niet-militairen is verhoogd. Door de compensatie is volgens eisers de strijd met het gelijkheidsbeginsel niet opgelost, omdat voor andere werknemers geldt dat een inkomenseffect van -1,5% tot +1,5% optreedt, terwijl voor militairen nu een standaard inkomensverlies van 1,5% geldt.

5.6.3. (...) De rechtbank is van oordeel dat met het beperken van de administratieve lasten door het loonbegrip te uniformeren een gerechtvaardigd doel wordt nagestreefd, ook wanneer daarbij voor verschillende groepen van werknemers enige draagkrachteffecten optreden, voor zover die niet onevenredig zijn aan het nagestreefde doel. Nu verweerder [de minister van Defensie, A-G] de koopkrachteffecten van de WUL voor militairen heeft weten te beperken tot -1,5% kan niet worden gezegd dat de effecten voor militaire werknemers onevenredig zijn aan het doel van beperking van de administratieve lasten. Met een beperking van de koopkracht tot -1,5% blijft verweerder binnen de marge die de wetgever in beginsel voor een groot deel van de werknemers (88%) aanvaardbaar acht. Het betoog van eisers dat voor andere werknemers geldt dat het koopkrachteffect ligt tussen -1,5% en +1,5% en voor militaire werknemers op -1,5% berust op een onjuist interpretatie van de MvT.

Uit die MvT blijkt dat voor 88% van de werknemers een koopkrachteffect tussen -1,5% en +1,5% wordt verwacht. Dit betekent dat er ook andere groepen zijn die kunnen worden getroffen door een koopkrachteffect van -1,5% of zelfs nog minder als gevolg van de werking van de WUL. Het beroep op artikel 1 van het Twaalfde Protocol bij het EVRM slaagt dus niet.

De stelling van eisers dat de compensatiemaatregelen tijdelijk zijn en in 2014 zullen vervallen, gaat de omvang van dit geding te buiten, nu het onderhavige geschil is beperkt tot de salarisstroken van eisers over de maand januari 2013.”

Het Hof neemt dit oordeel van de rechtbank Den Haag over en maakt dit met de daartoe gebezigde gronden tot het zijne.

4.7. Belanghebbende stelt dat hem onvoldoende compensatie is geboden, waardoor in strijd wordt gehandeld met het gelijkheidsbeginsel en artikel 1 van het Eerste protocol bij het EVRM.

4.8. Het Hof heeft bij uitspraak van 8 september 2015, nr. 14/01137, ECLI:NL:GHARL:2015:6848, geoordeeld over de gevolgen van de invoering van de WUL voor een militair en in dat verband overwogen:

"4.5. Van strijd met artikel 1 EP is sprake als zich een 'individual and excessive burden' voordoet. Bij belanghebbende is sprake van een achteruitgang van € 19,75 per maand. Bij militairen in het algemeen kan de achteruitgang oplopen tot 4,7%. Naar het oordeel van het Hof is noch het één, noch het ander een individual and excessive burden. De toename van de belastingheffing die wordt veroorzaakt door de WUL maakt daarom in dit geval niet een ongeoorloofde inbreuk op het door artikel 1 EP beschermde eigendomsrecht. Dat in de toekomst mogelijk een groter nadeel zal optreden doordat de door de werkgever gegeven compensatie kan vervallen, is niet van belang voor de onderhavige procedure, die slechts gaat over de loonheffing die is ingehouden op het loon over de maand januari 2013. Of dat grotere nadeel wel is aan te merken als een 'individual and excessive burden' kan nu niet worden beoordeeld, alleen al omdat de omvang daarvan niet bekend is."

4.9. Belanghebbende heeft deze grief ook aangevoerd in de eerder vermelde procedure voor de rechtbank Den Haag. Deze rechtbank heeft daarover als volgt geoordeeld:

"5.7.2. (...)

5.7.3. De rechtbank volgt eisers in hun betoog dat aantasting of regulering van het eigendomsrecht hier aan de orde is, nu zij, zonder inwerkingtreding van de WUL, een gewettigd uitzicht hadden op een hoger nettoloon. Het is vaste rechtspraak (bijv. Hoge Raad 3 april 2009, ECLI:NL:HR:2009:BC2816) dat belastingheffing is te beschouwen als regulering van eigendom in de zin van artikel 1 van het Eerste Protocol. De rechtbank gaat ervan uit dat dit evenzeer geldt voor een wijziging van het systeem van heffing van loonbelasting/premie volksverzekering, premies werknemersverzekeringen en bijdrage voor de zorgverzekering. Naar tussen partijen niet in geschil is, is voldaan aan de door het EHRM geformuleerde eisen van 'lawfulness' (de aantasting moet op een wettelijke basis berusten) en 'legitimate aim' (met de inbreuk moet een legitieme doelstelling van algemeen belang worden gediend). Artikel 1 van het Eerste Protocol brengt volgens diezelfde rechtspraak van het EHRM voorts mee dat een inbreuk op het recht op ongestoord genot van eigendom slechts is toegestaan indien er een redelijke mate van evenredigheid bestaat tussen de gebruikte middelen en het doel dat ermee wordt nagestreefd. Dit vereist het bestaan van een redelijke verhouding ('fair balance') tussen voormeld algemeen belang en de bescherming van individuele rechten. Of sprake is van een 'fair balance' dient op twee niveaus beoordeeld te worden, namelijk op het niveau van de regelgeving en op het niveau van het individu. Op wetgevingsniveau dient te worden beoordeeld of sprake is van een redelijke verhouding tussen de bescherming van individuele rechten en van het algemeen belang. Op individueel niveau geldt dat van een dergelijke redelijke verhouding geen sprake is indien de betrokken persoon wordt getroffen door een individuele en buitensporige last.

5.7.4. Bij de beoordeling van wat in het algemeen belang is en de keus van de middelen om dit belang te dienen, komt de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toe. De WUL heeft, zoals uit de MvT blijkt, tot doel op korte termijn een administratieve lastenwinst te bereiken binnen de contouren van het bestaande stelsel, waarin loonheffing (van burgers) en premieheffing (van werkgevers) afzonderlijk blijven bestaan, maar waarin de grondslag voor de heffingen wordt geüniformeerd. Niet alleen de werkgever is daarbij gebaat. Ook de uitvoering van de loonaangifteketen door de Belastingdienst en het UWV wordt efficiënter en robuuster als details en verschillen tussen loon- en premieheffing worden beperkt. Voor de werknemer wordt het loonstrookje eenvoudiger doordat deze korter en duidelijker wordt. In punt 6 van de MvT is vermeld welke inkomenseffecten de uniformering van het loonbegrip heeft. Ongeveer de helft van de huishoudens (42%) merkt nagenoeg niets van de maatregel; zij hebben een inkomenseffect tussen de -½% en +½%. Daarnaast is er een groep van 46% van alle huishoudens waar de inkomenseffecten liggen tussen ½% - 1½% (lees: tussen +1½% en -1½%; rechtbank) (28% gaat er tussen de + ½% en 1½% op vooruit en 18% gaat er tussen de -½% en -1½% op achteruit). In totaal zijn de inkomenseffecten van 88% van de huishoudens beperkt tot maximaal 1½% (positief en negatief). De resterende 12% is redelijk gelijk verdeeld in huishoudens met een inkomenseffect van 1½% tot 3% en huishoudens met een inkomenseffect van meer dan -1½%. Hierbij valt overigens op dat de positieve inkomenseffecten relatief vaker voorkomen bij lage- en middeninkomens dan bij hoge inkomens. Ook is het zo dat 72% van de huishoudens op minimumniveau inkomenseffecten hebben die liggen tussen -½% en ½%.

De rechtbank is van oordeel dat de wettelijke regeling daardoor in zijn effecten een zekere ruwheid bevat, maar daarmee is de wetgever in zijn algemeenheid niet getreden buiten de ruime beoordelingsmarge die hem toekomt onder artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM.

5.7.5. Beslissend voor het antwoord op de vraag, of sprake is van een individuele buitensporige last is de mate waarin de betrokkene in de gegeven omstandigheden getroffen wordt door de desbetreffende verplichting. In het onderhavige geval is naar het oordeel van de rechtbank van een buitensporige last voor eisers als gevolg van de invoering van de WUL geen sprake. Dit geldt te meer nu verweerder [de minister van Defensie, A-G] voor 2013 de vermindering van de koopkracht van de militairen heeft weten te beperken. Voorts neemt de rechtbank in aanmerking dat verweerder bij de verweerschriften een berekening van de netto inkomens van eisers heeft overgelegd waaruit blijkt dat het netto inkomen van eisers als gevolg van de invoering van de WUL en met toepassing van de compensatie door verweerder met minder dan 1% is afgenomen. Het betoog van eisers dat inbreuk is gemaakt op artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM slaagt dus niet."

4.10. Het Hof is ook thans op de hiervoor onder 4.8 en 4.9 vermelde gronden van oordeel dat de invoering van de WUL geen inbreuk maakt op het eigendomsrecht van belanghebbende.

4.11. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat de WUL in strijd komt met Richtlijn 2002/14/EG tot vaststelling van een algemeen kader betreffende de informatie en de raadpleging van de werknemer in de Europese Gemeenschap. Belanghebbende heeft deze grief ook aangevoerd in de eerder vermelde procedure voor de rechtbank Den Haag. Deze rechtbank heeft daarover als volgt geoordeeld:

"5.5.2. De rechtbank stelt vast dat de WUL een wet in formele zin is, die door regering en parlement is tot stand gekomen. Het is ingevolge artikel 120 van de Grondwet niet aan de rechter te toetsen of voorafgaande aan de totstandkoming van een wet in voldoende mate met de belanghebbende sector overleg is gevoerd, al dan niet in het Georganiseerd Overleg als bedoeld in artikel 3 van het Besluit georganiseerd overleg sector Defensie. Voorts strekt de werkingssfeer van Richtlijn 2002/14/EG, blijkens onder meer artikel 3 van die Richtlijn, zich niet uit tot de wetgever in formele zin, maar is deze van toepassing op het overleg tussen werkgevers en werknemers binnen ondernemingen. Zoals verweerder [de minister van Defensie, A-G] met juistheid heeft opgemerkt heeft Richtlijn 2002/14/EG tot doel een algemeen kader van minimumvoorschriften vast te stellen met betrekking tot het recht van werknemers van ondernemingen op informatie en raadpleging. Het betoog van eisers slaagt derhalve niet."

Het Hof neemt dit oordeel van de rechtbank Den Haag over en maakt dit met de daartoe gebezigde gronden tot het zijne.

4.12. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat (de totstandkoming van) de WUL in strijd is met het Verdrag betreffende de bescherming van het loon 1949 (*Trb.* 1951,32) (VBL). Belanghebbende heeft deze grief ook aangevoerd in de eerder vermelde procedure voor de rechtbank Den Haag. Deze rechtbank heeft daarover als volgt geoordeeld:

"5.8.2. Eisers hebben aangevoerd dat op grond van artikel 8, eerste lid, van het VBL inhoudingen op het loon slechts mogen worden toegestaan op voorwaarden en in de mate voorgeschreven bij nationale wettelijke maatregelen. De omstandigheid dat in strijd is gehandeld met artikel 3, eerste lid, van het Besluit georganiseerd overleg sector Defensie bij het tot stand brengen van de WUL, voor zover het de militaire rechtspositie raakt, brengt mee dat de inhouding op het loon evenmin plaats heeft overeenkomstig het bepaalde in artikel 8, eerste lid, van het VBL. Nu artikel 8, eerste lid, van het VBL beschouwd moet worden als een eenieder verbindende bepaling als bedoeld in artikel 94 van de grondwet, dienen daarmee strijdige wettelijk voorschriften niet toegepast te worden. Eisers concluderen dat dit in hun geval betekent dat de WUL buiten toepassing dient te worden verklaard.

5.8.3. De rechtbank is van oordeel dat artikel 8, eerste lid, van het VBL niet is geschonden, aangezien de inhoudingen op het loon in geschil zijn voorgeschreven bij nationale wettelijke maatregelen. Voor zover al de stelling van eisers juist zou zijn dat artikel 3, eerste lid, van het Besluit georganiseerd overleg sector Defensie, is geschonden, heeft dat niet tot gevolg dat de WUL niet rechtsgeldig tot stand is gekomen en dat de inhoudingen op het loon niet bij wet zijn voorzien."

Het Hof neemt dit oordeel van de rechtbank Den Haag over en maakt dit met de daartoe gebezigde gronden tot het zijne.

Slotsom

Op grond van het vorenstaande is het hoger beroep ongegrond.

2.7 In het proces-verbaal van de zitting bij het Hof is voor zover hier van belang het volgende vermeld:

De voorzitter merkt op dat de pleitnota enige verwarring schept in die zin dat belanghebbenden inhoudelijke grieven aanvoeren die door het Hof zouden moeten worden behandeld maar dat belanghebbende ook verklaart dat de grieven niet (meer) gericht zijn tegen de inhouding van loonbelasting. [X1]¹⁷ geeft aan dat ook zij inzien dat de onderhavige situatie de Inspecteur moeilijk valt aan te rekenen. Als het Hof zich echter bevoegd acht, willen zij graag een oordeel over hun inhoudelijke argumenten.

De voorzitter merkt op dat de grieven van belanghebbenden erop neer komen dat de WUL in strijd komt met internationaalrechtelijke verdragen die boven de nationale wetgeving prevaleren en dat de Inspecteur de WUL om die reden buiten beschouwing moet laten.

(...)

[X1] verwijst naar punt 11 van de bezwaarschriften. Daaruit blijkt dat de compensatieregeling onderdeel uitmaakt van hetgeen zij – naast de WUL – bestrijden. Uit de strekking van het bezwaar volgt dat dit zowel ziet op de fout van het Ministerie van Defensie bij de totstandkoming van de WUL als op de te geringe compensatie. Als het Ministerie belanghebbenden had gehoord op hun bezwaar was dit wellicht scherper naar voren gekomen. De kans een en ander tijdens een hoorzitting te preciseren is belanghebbenden echter ten onrechte ontnomen.

3 *Het geding in cassatie*

3.1 Belanghebbende heeft tijdig en ook overigens op regelmatige wijze beroep in cassatie ingesteld. De staatssecretaris van Financiën heeft een verweerschrift ingediend. Belanghebbende heeft gerepliceerd. De Staatssecretaris heeft afgezien van dupliek.

3.2 Belanghebbende heeft in cassatie vier cassatiemiddelen voorgesteld:

1. Schending van het recht, in het bijzonder van de artikelen 6, eerste lid, en 13 van het Europees verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM), de artikelen 1:3, tweede lid, 6:4, eerste lid, 7:11, eerste lid, 8:1 en 8:2, eerste lid, aanhef en onder a 2°, van de Algemene wet bestuursrecht (Awb), artikel 26, tweede lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR), artikel 77 van de Wet op de Rechterlijke Organisatie (Wet RO) en de artikelen 6 en 10 van de Bevoegdheidsregeling bestuursrechtspraak, doordat het Hof onterecht heeft geoordeeld dan wel onbegrijpelijk heeft gemotiveerd dat de belastingrechter bij uitsluiting van de (militaire) ambtenarenrechter bevoegd is om over het onderhavige geschil te oordelen, zodat ten onrechte geen oordeel is en kan worden gegeven over de door de Minister van Defensie gemaakte fouten bij de totstandkoming van de WUL waardoor militairen in hun inkomenspositie zijn getroffen en de voorts door de Minister van Defensie getroffen compensatieregeling.

2. Schending van het recht, in het bijzonder van de artikelen 6, eerste lid, en 13 van het EVRM, artikel 12, aanhef onder p, van de Militaire Ambtenarenwet 1931 (MAW) jo. artikel 3, eerste en derde lid, van het Besluit georganiseerd overleg sector Defensie en artikel 8, eerste lid, van Richtlijn 2002/14/EG, doordat het Hof onterecht heeft geoordeeld dan wel onbegrijpelijk heeft gemotiveerd dat het niet voeren van het verplicht voorgeschreven overleg met de vakcentrales van defensiepersoneel over een voorstel dat strekt tot het regelen van rechten of verplichtingen van individuele militaire ambtenaren niet tot gevolg heeft dat de WUL niet rechtsgeldig tot stand is gekomen.

3. Schending van het recht, in het bijzonder van artikel 1 van het Twaalfde Protocol van het EVRM, artikel 26 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (IVBPR) en artikel 1 van de Grondwet, doordat het Hof onterecht heeft geoordeeld dan wel onbegrijpelijk heeft gemotiveerd dat het inkomensverlies dat bij militairen optreedt als gevolg van de invoering van de WUL (en na het door de Minister van Defensie treffen van een compensatiemaatregel) met genoemde bepalingen in overeenstemming is.

4. Schending van het recht, in het bijzonder van artikel 1 van het Eerste Protocol van het EVRM en artikel 8, eerste lid, van het Verdrag betreffende de bescherming van het loon (*Trb.* 1951, 32), doordat het Hof onterecht heeft geoordeeld dan wel onbegrijpelijk heeft gemotiveerd dat het inkomensver-

17 Voetnoot A-G: dit betreft de belanghebbende in de met deze zaak vergelijkbare zaak, bekend bij de Hoge Raad onder nummer 18/00354. Wederom zijn de zaken van de belanghebbende in onderhavige zaak en de belanghebbende in de zaak bij de Hoge Raad bekend onder nummer 18/00354 ter zitting van het Hof gelijktijdig behandeld.

lies dat bij militairen optreedt als gevolg van de invoering van de WUL (en na het door de Minister van Defensie treffen van een compensatiemaatregel) met genoemde verdragsbepalingen in overeenstemming is.

3.3 Belanghebbende heeft het eerste cassatiemiddel, voor zover van belang, als volgt toegelicht:

1.1. Primair wordt met dit beroep in cassatie beoogd dat het onderhavige geschil wordt terugverwezen naar de Centrale Raad van Beroep om op het door mij (op 3 maart 2014) ingestelde hoger beroep alsnog een inhoudelijke beslissing te krijgen. Dit betreft een procedure bij de ambtenarenrechter waarin de Minister van Defensie als verweerder optreedt. Ik ben van oordeel dat het onderhavige geschil in die rechtsverhouding moet worden beoordeeld, omdat ik stel schade te hebben geleden als gevolg van onoplettendheid van de Minister van Defensie in het wetgevingsproces dat leidde tot de totstandkoming van de WUL als gevolg van welke wet de inkomenspositie van militairen – in vergelijking tot andere Nederlandse werknemers – zwaarder is getroffen. Voorts stel ik dat de door de Minister van Defensie geboden compensatie van die geleden schade onvoldoende is.

1.2. De door de Minister van Defensie gemaakte fouten tijdens de totstandkoming van de WUL betreft feitelijk handelen dat op grond van artikel 8:2, eerste lid, aanhef en onder a², van de Awb appellabel is. De als gevolg van genoemde fouten door mij geleden schade is een gevolg van genoemd (appellabel) handelen. De Minister van Defensie heeft voorts besloten de schade te compenseren tot een inkomenseffect van -1,5%. Dat betreft een besluit in de zin van artikel 1:3, tweede lid, Awb hetgeen op grond van artikel 8:1 Awb appellabel is. De gevolgen van genoemd (appellabel) handelen en het genoemde besluit zijn aan mij kenbaar geworden door middel van de op 21 januari 2013 toegezonden salarisspecificatie. In de vaste rechtspraak van de Centrale Raad van Beroep is het via de salarisspecificatie kenbaar maken van (de financiële gevolgen van) besluiten aan (militaire) ambtenaren als handelswijze geaccordeerd (vgl. CRvB 14 juni 2016, ECLI:NL:CRVB:2016:2171). Na het maken van bezwaar bij de Minister van Defensie tegen de salarisspecificatie staat de weg van beroep bij de rechtbank Den Haag (op grond van artikel 6 van de Bevoegdheidsregeling bestuursrechtspraak) en hoger beroep bij de Centrale Raad van Beroep (op grond van artikel 10 van de Bevoegdheidsregeling bestuursrechtspraak) open.

1.3. Voorts is het zo dat er in de maand januari 2013 loonbelasting op mijn loon is ingehouden. Op grond van artikel 26, tweede lid, van de AWR kan daartegen in bezwaar worden opgekomen bij de Inspecteur der Rijksbelastingen en achtereenvolgens in beroep bij de rechtbank Gelderland, in hoger beroep bij het Hof en in cassatie bij uw edelhoogachtbaar college.

1.4. De loonstrook van januari 2013 is niet beperkt tot de inhouding van de loonbelasting. Door middel van de genoemde salarisspecificatie worden ook (de financiële gevolgen van) de eerder onder 1.2. genoemde handeling en het besluit van de werkgever dat strekt tot gedeeltelijke compensatie bekendgemaakt. Er is niet alleen sprake van een besluit genomen op grond van de Wet op de loonbelasting 1964, maar tevens sprake van een besluit dat gevolgen heeft voor de rechtspositie van de militaire ambtenaar (vgl. Rb Den Haag 1 augustus 2017, ECLI:NL:RBDHA:2017:8745).

1.5. Ik ben van oordeel dat indien langs meer dan één weg rechtsbescherming kan worden gezocht het in beginsel aan de rechtszoekende zelf is om te bepalen welke rechtsgang hij wenst te volgen. Dit gedachtegoed ontleen ik aan het bekende arrest van uw edelhoogachtbaar college inzake Guldemond/ Noordwijkerhout (HR 31 december 1915, *NJ* 1916, 407). Van dit uitgangspunt kan slechts worden afgeweken als de wetgever een duidelijke voorkeur voor een van de rechtsgangen in de wet heeft vastgelegd. In de rechtspraak is voorts een viertal criteria ontwikkeld om de rechtsmachtverdeling tussen verschillende rechterlijke colleges te bepalen. In dergelijke gevallen gaat het veelal om de rechtsmachtverdeling tussen de bestuursrechter en de civiele rechter als “restrechter”, maar in onderhavige situatie acht ik de ontwikkelde criteria evenzo bruikbaar. In de conclusie van de A-G van 21 januari 2016 (ECLI:NL:PHR:2016:8; overweging 2.23) bij het arrest van uw edelhoogachtbaar college van 3 juni 2016 (ECLI:NL:HR:2016:1049) zijn deze criteria aldus omschreven: het rechterlijk college is bij wet aangewezen, dit college is onafhankelijk en onpartijdig, partijen krijgen voldoende gelegenheid om hun standpunten naar voren te brengen in een, in beginsel, openbare zitting en kunnen kennisnemen van alle gedingsstukken en het rechtsmiddel is effectief.

1.6. In het onderhavige geval is naar mijn oordeel reeds niet aan het eerste criterium voldaan.

1.6.1. In dit verband wijs ik er allereerst op dat in de parlementaire geschiedenis nergens is over-

wogen dat artikel 26 van de AWR een *una via* regeling beoogt te zijn die het maken van bezwaar en het instellen van beroep tegen de in onderdeel 1.2 genoemde handeling en het aldaar genoemde besluit afsnijdt. Integendeel, de regeling van artikel 26 van de AWR is destijds beoogd als verruiming van de mogelijkheden voor een belastingplichtige om tegen bepaalde feitelijke handelingen – zoals afdracht van loonbelasting – die niet onder het besluitbegrip vallen toch bezwaar bij de Inspecteur te maken (*Kamerstukken II* 2003-04, 29251, nr. 3, p. 23). Dit is in de bestreden uitspraak ten onrechte niet onderkend.

1.6.2. Voor zover het Hof moet worden gevolgd in diens redenering (in rechtsoverweging 4.2), dat het zgn. *petitum* van het bezwaarschrift leidend is bij de bepaling van welk rechterlijk college bij de wet is aangewezen, moet het volgende worden opgemerkt. In genoemde rechtsoverweging overweegt het Hof:

“(…) Belanghebbende heeft in zijn bezwaarschrift onder verwijzing naar zijn loonstrook verzocht zijn salaris vast te stellen zonder toepassing te geven aan de WUL. De enige post op zijn loonstrook die zou wijzigen als de WUL buiten toepassing zou worden gelaten, is de inhouding van loonheffing. Daaruit volgt dat het bezwaar van belanghebbende is gericht tegen de inhouding van loonheffing. (...)”

1.6.3. Allereerst oordeelt het Hof (in rechtsoverweging 4.2) ten onrechte dat slechts alleen de inhouding van loonheffing wijzigt als de WUL buiten toepassing zou worden gelaten. Dit is onjuist, want met ingang van januari 2013 is tevens het element “PREMIE VUT EQUIVALENT” gewijzigd. Genoemde premie werd geheven ter uitvoering van het Besluit van 26 september 1995 (*Stb.* 1995, 509) en betrof een solidariteitshoofden. Deze werd van militairen geheven, omdat van burgerpersoneel bij Defensie een VUT-premie werd geheven. Het te innen bedrag is in januari 2013 naar beneden bijgesteld. In december 2012 bedroeg de premie € 68,80 en in januari 2013 € 47,41. Deze verlaging is onderdeel van de door de Minister van Defensie getroffen compensatiemaatregel (productie 6 bij het bezwaarschrift van 08 februari 2013). Het spreekt voor zich dat indien de Minister van Defensie ertoe was overgegaan om mijn salaris vast te stellen zonder toepassing te geven aan de WUL, er geen nadelig effect meer voor mij zou zijn als gevolg van de invoering van de WUL, en er dus geen grondslag meer was voor het treffen van een compensatiemaatregel.

1.6.4. Verder kan niet onvermeld worden gelaten dat het *petitum* van het bezwaarschrift van 08 februari 2013 is gekozen tegen de achtergrond van de ambtelijke rechtsverhouding tussen de Minister van Defensie en mijzelf. Met de bewoording “zonder toepassing te geven aan de WUL” is (onder meer) aansluiting gezocht bij de bewoording van artikel 94 van de Grondwet – dat zich ook tot bestuursorganen richt – waarin is bepaald dat binnen het Koninkrijk geldende wettelijke voorschriften geen toepassing vinden, indien deze toepassing niet verenigbaar is met een ieder verbindende bepalingen van verdragen en van besluiten van volkenrechtelijke organisaties. Er is nimmer mee beoogd de Minister van Defensie – die daartoe elke bevoegdheid mist – een fiscale beslissing te laten nemen. Het oordeel van het Hof dat het tegendeel uit eerdergenoemde woordkeuze zou blijken is dan ook onbegrijpelijk.

1.6.5. Voorts geeft het in 1.6.2. omschreven oordeel blijk van een te beperkte opvatting van artikel 7:11, eerste lid, van de Awb en is dientengevolge onjuist dan wel onbegrijpelijk. In dit verband wijs ik allereerst op hetgeen in de Memorie van Toelichting bij artikel 7:11, eerste lid, van de Awb (*Kamerstukken II* 1988-89, 21221, nr. 3, p. 153) is overwogen:

“Het eerste lid van dit artikel legt vast op welke wijze het bestuursorgaan het ingediende bezwaar moet beoordelen indien dat ontvankelijk is. Het moet op grondslag van het bezwaar overgaan tot een heroverweging van het bestreden besluit. Dat betekent dat de toetsing niet beperkt moet blijven tot vragen van rechtmatigheid, maar binnen de grenzen van de wet zich ook dient uit te strekken tot kwesties van beleid. Het is goed om deze belangrijke regel in de wet vast te leggen, ook omdat bij herhaling is gebleken dat bestuursorganen de neiging hebben om zich te beperken tot de vraag of hun besluit de toetsing door de rechter kan doorstaan. Dat is principieel een te enge benadering. De heroverweging moet geschieden «op grondslag» van het bezwaar. In de eerste plaats vloeit hieruit voort dat die onderdelen van het besluit die geheel los van de aangevoerde bezwaren staan, in beginsel buiten beschouwing blijven. Het bestuursorgaan zal daarbij de naar voren gebrachte bezwaren voldoende ruim naar hun strekking moeten opvatten. Indien bij voorbeeld tijdens de hoorzitting blijkt dat deze, ondanks een beperkte omschrijving in het bezwaarschrift, ruimer bedoeld zijn, dan zal daarmee rekening gehouden moeten worden. (...)”

Uit het proces-verbaal van de op 20 oktober 2017 gehouden zitting van het Hof (productie B) blijkt dat het Hof naar het (op 08 februari 2013 ingediende) bezwaarschrift kijkt en daaruit meent te ontwaren dat met het bezwaar alleen wordt beoogd dat de WUL als zodanig buiten toepassing zou worden gelaten. Hierop is door [X1] aangegeven dat het doel van het bezwaar was om volledige compensatie te krijgen voor de onder 1.2. genoemde fouten van de Minister van Defensie gedurende het wetgevingsproces en het besluit om de als gevolg van die fouten ontstane schade te beperkt te compenseren. [X1] heeft er verder op gewezen dat dit in een hoorzitting nader toegelicht had kunnen worden welke – zo heeft de rechtbank Den Haag in diens uitspraak van 22 januari 2014 vastgesteld – onterecht niet heeft plaatsgevonden. De wetgever heeft daar bij de totstandkoming van artikel 7:11, eerste lid, van de Awb ook expliciet aan gedacht.

1.6.6. In dit verband kan er verder niet aan voorbij worden gegaan dat de specifiek voor militairen spelende problematiek omtrent de WUL, alsmede de in dat kader door de Minister van Defensie te bieden compensatie, nog volop in beweging was ten tijde van het maken van het bezwaar. Ik wijs in dit verband op het volgende: (...). Tijdens de bezwaarfase is de Minister van Defensie met zowel de Tweede Kamer als de vakcentrales in gesprek om de omvang van een compensatieregeling te bepalen voor de schade als gevolg van de gemaakte fouten in het wetgevingsproces dat heeft geleid tot de WUL. Ook tegen deze achtergrond is het onjuist om alleen het zgn. petitum van het bezwaarschrift te beschouwen bij de beoordeling van de vraag wat met het bezwaar werd beoogd. Het Hof heeft dit ten onrechte niet onderkend.

1.6.7. Tot slot wijs ik erop dat tijdens de beoordeling van het bezwaar door de Inspecteur door mij op 31 oktober 2015 een aanvullend bezwaarschrift is ingediend. In dit aanvullend bezwaarschrift is door mij uitvoerig gemotiveerd dat ik door middel van de bezwaarschriftprocedure een beslissing van de Minister van Defensie beoog te verkrijgen. Het Hof heeft dit aanvullend bezwaarschrift kenmerkend buiten beschouwing gelaten. Dit ten onrechte, omdat ook dit aanvullend bezwaarschrift op grond van artikel 7:11, eerste lid, van de Awb onderdeel uitmaakt van “het bezwaar”.

1.7. Op grond van het in 1.6.1. overwogene, dan wel het in 1.6.2. tot en met 1.6.7. overwogene, had het Hof zichzelf onbevoegd moeten verklaren en op grond van artikel 77 van de Wet RO het onderhavige geschil als jurisdictiegeschil aan uw edelhoogachtbaar college moeten doorzenden. Dit omdat inzake het onderhavige geschil de wet de belastingrechter niet exclusief heeft aangewezen om daarover te oordelen en ik dientengevolge vrij was in de keuze van de rechtsgang. Indien uw edelhoogachtbaar college mij hierin evenwel niet volgt, dienen de onder 1.5. genoemde criteria verder te worden beschouwd.

1.8. Niet gezegd kan worden dat het Hof niet onafhankelijk en onpartijdig is, noch dat partijen niet voldoende gelegenheid hebben gekregen om hun standpunten naar voren te brengen in een, in beginsel, openbare zitting en hebben kunnen kennismaken van alle gedingstukken.

1.9. Wel ben ik van oordeel dat aan het onder 1.5. genoemde vierde criterium niet is voldaan, t.w. dat het rechtsmiddel bij de belastingrechter effectief moet zijn.

1.9.1. De onder 1.2. genoemde fouten van de Minister van Defensie gedurende het wetgevingsproces en het besluit om de als gevolg van die fouten ontstane schade te beperkt te compenseren kunnen niet in het kader van een belastinggeschil aan de orde worden gesteld. Dit laatste wordt – in ieder geval ten aanzien van de door de Minister van Defensie geboden compensatiemaatregel – ook erkend door het Hof (in rechtsoverweging 4.5 van de bestreden uitspraak.)

1.9.2. Voorts moet ik op grond van artikel 6, eerste lid, en artikel 13 van het EVRM in staat worden gesteld om de onder 1.2. genoemde punten – de door de Minister van Defensie gemaakte fouten in het wetgevingsproces en de in mijn ogen gebrekkige compensatie – ter toetsing aan een onafhankelijke en onpartijdige rechter voor te kunnen leggen. Ook moet dit door middel van een daadwerkelijk rechtsmiddel kunnen geschieden, d.w.z. dat er een inhoudelijke beoordeling van het geschilpunt aan de orde kan zijn. Dit is niet mogelijk in het kader van een belastinggeschil, doch alleen in een ambtenarenrechtelijk geschil (met de Minister van Defensie als verweerder).

1.10. Op grond van het in 1.9.1. en 1.9.2. overwogene, had het Hof zichzelf onbevoegd moeten verklaren en op grond van artikel 77 van de Wet RO het onderhavige geschil als jurisdictiegeschil aan uw edelhoogachtbaar college moeten doorzenden. Dit omdat inzake het rechtsmiddel – een bezwaar-

procedure bij de Inspecteur en voorts een beroepsprocedure bij de belastingrechter – niet effectief is om het met het bezwaar beoogde doel te bereiken.

1.11. Ik kom, allereerst op grond van het onder 1.7. en voorts het onder 1.10. overwogene, tot de conclusie dat de rechtbank Den Haag (op grond van artikel 6 van de Bevoegdheidsregeling bestuursrecht-spraak) en de Centrale Raad van Beroep (op grond van artikel 10 van de Bevoegdheidsregeling bestuursrecht-spraak) weldegelijk bevoegd zijn om op het door mij op 08 februari 2013 gemaakte bezwaar te beslissen. Dit is door het Hof ten onrechte niet onderkend. De bestreden uitspraak kan derhalve niet in stand blijven.

3.4 Belanghebbende heeft het tweede middel als volgt toegelicht:

2.1. Artikel 12, aanhef en onder p, van de MAW behelst de formeelwettelijke grondslag voor de wijze, waarop met de daarvoor in aanmerking komende vakorganisaties van overheidspersoneel overleg wordt gepleegd over aangelegenheden van algemeen belang voor de rechtstoestand van militaire ambtenaren, alsmede de gevallen waarin overeenstemming in dat overleg dient te worden bereikt. Het overleg- en overeenstemmingsvereiste geldt ook wanneer het gaat om formele wetgeving zoals de WUL; juist hierom heeft het een formeelwettelijke grondslag gekregen. Zulks is overwogen in de parlementaire geschiedenis van de Wet van 9 maart 1995, *Stb.* 1995, 184 (*Kamerstukken II* 1993-94, 23792, nr. 3) en bevestigd in de jurisprudentie (vgl. Hof Den Haag 23 december 2016, ECLI:NL:GHDHA:2016:3858).

2.2. In artikel 3, eerste lid, van het Besluit georganiseerd overleg sector Defensie is bepaald: “Over aangelegenheden van algemeen belang voor de rechtstoestand, met inbegrip van de algemene regels volgens welke het personeelsbeleid zal worden gevoerd, betreffende de militaire ambtenaren en de ambtenaren wordt indien zij betrekking hebben op de militaire ambtenaren bij de gehele krijgsmacht of op de ambtenaren bij het ministerie, niet beslist alvorens daarover door of namens Onze Minister overleg is gevoerd met de sectorcommissie.”

2.3. In beginsel zal fiscale wetgeving geen onderwerp van gesprek tussen de Minister van Defensie en de vakcentrales zijn. Artikel 3, eerste lid, van het Besluit georganiseerd overleg sector Defensie behelst echter naast een formele norm ook een materiële norm: als enig wetsvoorstel – fiscaal of van andere aard – in materieel opzicht een aangelegenheid van algemeen belang voor de rechtstoestand betreffende de militaire ambtenaren betreft, zal daarover overleg met de vakcentrales moeten worden gevoerd. In onderhavig geval is daarvan sprake, nu de WUL specifiek voor militairen – als enige groep werknemers binnen de Nederlandse beroepsbevolking – fors nadelige consequenties heeft voor het inkomen. In dit verband verdienen de volgende passages uit de brief van 26 november 2012 van de staatssecretaris van Financiën aan de minister van Defensie de aandacht:

“Het is zo dat in de memorie van toelichting van het (toen nog) wetsvoorstel Wet ULB opmerkingen zijn opgenomen ter zake van de consequenties van die wet voor militairen.

Bij de behandeling van het wetsvoorstel in de MR zijn er van de zijde van het ministerie van Defensie geen opmerkingen gemaakt ter zake van die inkomensconsequenties. Om die reden ben ik er van uitgegaan dat het ministerie van Defensie die consequenties heeft aanvaard.”

Hierbij merk ik op dat het voorstel van wet bij Koninklijke boodschap van 14 september 2009 aan de Tweede Kamer is aangeboden (*Kamerstukken II* 2009-10, 32131, nr. 1) en dus voordien in de ministerraad (MR) besproken moet zijn geweest.

En:

“Bij ambtelijk contact op 19 januari 2012 over de Verkenning loonsomheffing, waarin maatregelen beoogd waren die wel een rechtstreekse invloed hebben op de uitzonderingspositie van de militairen in de Zorgverzekeringswet is gebleken dat de consequenties van de Wet ULB bij ambtelijk Defensie wel bekend waren.”

De WUL is uiteindelijk per 1 januari 2013 ingevoerd. Op dat moment was het ministerie van Defensie al ruim drie jaren en drie maanden op de hoogte van de wet en de mogelijke consequenties daarvan voor specifiek militairen. Deze consequenties waren in ieder geval bijna een jaar voor invoering van de wet expliciet bekend.

2.4. Op de website van de Gezamenlijke Officieren Verenigingen & Middelbaar en Hoger Burgerpersoneel bij Defensie (GOV|MHB) (productie 2 bij het bezwaarschrift van 08 februari 2013) valt te lezen

dat over de invoering van de WUL geen overleg heeft plaatsgevonden, terwijl de consequenties van de invoering van de WUL op 19 januari 2012 bij defensie bekend waren. Blijkens dezelfde website heeft de minister van Defensie op 20 september 2012 in het Georganiseerd Overleg aan de Centrales laten weten dat men bezig was met de reparatie van de effecten van de WUL voor de militairen. Dit is het eerste moment dat defensie het sectoraal overleg in kennis heeft gesteld en toen werd reeds over een reparatiemaatregel gesproken. Over de invoering van de WUL en de consequenties daarvan is derhalve nimmer overleg gepleegd. Dientengevolge is in strijd gehandeld met artikel 3, eerste lid, van het Besluit georganiseerd overleg sector Defensie.

2.5. Verder kan de invoering van de WUL een ingrijpende verandering voor de arbeidsovereenkomst meebrengen, zoals bedoeld in artikel 4, tweede lid, aanhef en onder c, van Richtlijn 2002/14/EG. Daar is vervolgens ook daadwerkelijk van gebleken. Uit een e-mail van 21 december 2012 (productie 3 bij eerdergenoemd bezwaarschrift) en een brief van 31 december 2012 (productie 4 bij eerdergenoemd bezwaarschrift), beide afkomstig van de secretaris-generaal en de Commandant der Strijdkrachten, zou moeten blijken dat het verlies van inkomsten voor 2013, door het treffen van een incidentele maatregel, beperkt blijft. Op de website van de GOV/MHB (productie 5 bij eerdergenoemd bezwaarschrift) wordt evenwel aangegeven dat het beeld voor de periode nadien wel degelijk ingrijpend is. Zo loopt per 1 januari 2014 het koopkrachtverlies alsnog op tot gemiddeld 3,5% met uitschieters naar 4,8%. Geconcludeerd dient dan ook te worden dat artikel 4, tweede lid, aanhef en onder c, van Richtlijn 2002/14/EG is geschonden door invoering van de WUL, voor zover deze de militaire rechtspositie raakt.

2.6. In artikel 8, eerste lid, van Richtlijn 2002/14/EG is bepaald dat de lidstaten passende maatregelen treffen voor het geval deze richtlijn door werkgevers niet wordt nageleefd. In het bijzonder, zo vervolgt dat artikellid, dienen de lidstaten er voor te zorgen dat er administratieve of gerechtelijke procedures voorhanden zijn om de in deze richtlijn opgenomen verplichtingen te doen naleven. In het Nederlandse recht betekent dit dat voor (militaire) ambtenaren de rechtsgang op grond van de Algemene wet bestuursrecht gevolgd dient te worden, maar dat die rechtsgang tot resultaat moet hebben dat de in de richtlijn opgenomen verplichtingen worden nageleefd. In het onderhavige geval betekent dit dat de uitkomst van die procedure moet kunnen zijn dat de WUL, voor zover deze de militaire rechtspositie raakt, buiten toepassing dient te worden verklaard. Dit recht kan voorts aan artikel 6, eerste lid, en artikel 13 van het EVRM worden ontleend.

2.7. Op grond van het onder 2.1. overwogene is het Hof (in rechtsoverweging 4.11 van de bestreden uitspraak) er onterecht van uitgegaan dat het niet voeren van het verplicht voorgeschreven overleg met de vakcentrales niet kan leiden tot het buiten toepassing laten van de WUL. Onder 2.4. is vastgesteld dat het overleg met de vakcentrales niet heeft plaatsgevonden. Op grond van het in 2.6. overwogene moet een individuele (overheids)werknemer dit in een dergelijke situatie via administratieve of gerechtelijke procedures aan de orde kunnen stellen en daar ook gevolgen aan verbonden zien worden. Dit is door het Hof ten onrechte niet onderkend. De bestreden uitspraak kan derhalve niet in stand blijven.

3.5 Belanghebbende heeft zijn derde middel toegelicht:

3.1. Artikel 26 van het IVBPR en artikel 1 van het Twaalfde Protocol bij het EVRM behelzen een verbod om ongelijke behandeling van gelijke gevallen; het formele gelijkheidsbeginsel. Het EHRM heeft voorts geoordeeld dat het evenmin is toegestaan personen die zich in een verschillende positie bevinden, ten onrechte gelijk te behandelen; het materiële gelijkheidsbeginsel (EHRM 6 april 2000, AB 2000, 386 (Thlimmenos/Griekenland)). Niet elke schending van genoemde verboden is per se ontoelaatbaar.

3.1.1. In geval van een schending van het formele of het materiële gelijkheidsbeginsel dient te worden onderzocht of voor die schending een redelijke en objectieve rechtvaardiging bestaat. Dit betekent dat alleen sprake is van verboden discriminatie indien het gemaakte onderscheid geen gerechtvaardigde doelstelling heeft of indien er geen redelijke verhouding bestaat tussen de maatregel die het onderscheid maakt en het daarmee beoogde gerechtvaardigde doel (fair balance) (EHRM 29 april 2008, Burden tegen het Verenigd Koninkrijk, no. 13378/05, EHRC 2008/80, paragraaf 60).

3.1.2. Aan (de wetgever van) een lidstaat komt bij die beoordeling een zekere beoordelingsruimte (margin of appreciation) toe, waarbij de omvang van die beoordelingsruimte afhangt van de omstandigheden van het geval, het onderwerp en de achtergrond (EHRM 28 november 1984, NJ 1986, 4

(Rasmussen/Denemarken)). Indien het niet gaat om onderscheid op basis van aangeboren kenmerken van een persoon, zoals geslacht, ras en etnische afkomst, dient het oordeel van de wetgever daarbij te worden geëerbiedigd, tenzij het van redelijke grond ontbloomt is (vgl. onder meer EHRM 12 april 2006, Stee en anderen tegen het Verenigd Koninkrijk, no. 65731/01, RSV 2007/44, paragraaf 52, en EHRM 4 november 2008, Carson en anderen tegen het Verenigd Koninkrijk, no. 42184/05, paragrafen 73 en 80). Dit laatste kan niet snel worden aangenomen. Het onderscheid moet van dien aard zijn dat de keuze van de wetgever evident van redelijke grond ontbloomt is (manifestly without reasonable foundation, zie EHRM 7 juli 2011, Stummer tegen Oostenrijk, no. 37452/02, paragraaf 89, met verdere verwijzingen).

3.2. In de inleiding van dit beroepschrift is reeds genoemd dat de Minister van Defensie op 21 januari 2013 aan de Tweede Kamer heeft laten weten dat zij “van mening [is] dat negatieve effecten voor militairen te laat ten volle zijn onderkend en geadresseerd” (*Kamerstukken II* 2012-13, 33400-X, nr. 57, p. 5). Hieruit volgt dat het gemaakte onderscheid geen gerechtvaardigde doelstelling heeft. De WUL heeft blijkens de Memorie van Toelichting (*Kamerstukken II* 2009-10, 32 131, nr. 3) nooit tot doelstelling gehad – nog daargelaten of dat een gerechtvaardigde doelstelling zou zijn – om militairen als zodanig beduidend forser in hun inkomenspositie te treffen dan het overgrote deel van de Nederlandse beroepsbevolking. Met inachtneming van het in 3.1.1. overwogene moet dan worden geconcludeerd dat de WUL ten aanzien van militairen strijdig is met artikel 26 van het IVBPR en artikel 1 van het Twaalfde Protocol bij het EVRM.

3.3. Voor zover de gevolgen van de WUL voor de inkomenspositie van militairen – in tegenstelling tot het in 3.2. overwogene – geacht moeten worden bij de totstandkoming van de WUL te zijn beoogd, ben ik van oordeel dat het van redelijke grond ontbloomt is. Dit getuigt de discussie die over dit onderwerp in de Tweede Kamer is ontstaan toen ook daar de fors negatieve gevolgen van de invoering van de WUL voor de inkomenspositie van militairen bekend werden. (Volledigheidshalve verwijs ik naar de in 1.6.6., tweede gedachtestreepje, genoemde parlementaire documentatie.) Met inachtneming van het in 3.1.2. overwogene moet dan worden geconcludeerd dat de WUL ten aanzien van militairen strijdig is met artikel 26 van het IVBPR en artikel 1 van het Twaalfde Protocol bij het EVRM.

3.4. Op grond van het hiervoor overwogene is het Hof (in rechtsoverweging 4.8 tot en met 4.10 van de bestreden uitspraak) op onbegrijpelijke dan wel onjuiste gronden tot het oordeel gekomen dat de WUL niet strijdig is met artikel 26 van het IVBPR en artikel 1 van het Twaalfde Protocol bij het EVRM. De WUL is strijdig met genoemde verdragsbepalingen, alsmede met artikel 1 van de Grondwet. De bestreden uitspraak kan derhalve niet in stand blijven.

3.6 Belanghebbende heeft het vierde voorgestelde cassatiemiddel als volgt toegelicht:

4.1. Artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM bepaalt onder meer dat aan niemand zijn eigendom zal worden ontnomen, behalve in het algemeen belang en onder de voorwaarden voorzien in de wet en in de algemene beginselen van internationaal recht. Het artikel verzet zich onder andere tegen arbitraire eigendomsontneming.
(...)

4.2. Artikel 8, eerste lid, van het Verdrag betreffende de bescherming van het loon bepaalt – voor zover hier van belang – dat inhoudingen op het loon slechts mogen worden toegestaan op voorwaarden en in de mate voorgeschreven bij nationale wettelijke maatregelen. Het begrip “loon” moet verdragsautonoom worden uitgelegd. De genoemde verdragsrechtelijke bepaling vertoont grote gelijkheid met de (...) eis dat een inbreuk op eigendom naar nationaal recht rechtmatig moet zijn.

4.3. Op grond van hetgeen in de toelichting bij het tweede en derde cassatiemiddel is overwogen ben ik van oordeel dat de WUL naar nationaal recht niet rechtmatig is. De WUL is daarmee strijdig met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM alsmede artikel 8, eerste lid, van het Verdrag betreffende de bescherming van het loon.

4.4. Zo uw edelhoogachtbaar college mij niet in voornoemde conclusie volgt, moet voorts worden gezien of er een legitiem oogmerk van algemeen belang wordt nagestreefd. Daarbij is het volgende van belang.

4.4.1. In de Memorie van Toelichting bij de WUL (*Kamerstukken II* 2009-10, 32 131, nr. 3) valt in hoofdstuk 1 (Inleiding), wat het doel van de wet betreft, onder andere het volgende te lezen (p. 2):

“Met deze wet wordt een uniform loonbegrip ingevoerd voor de heffing van loonbelasting/premie volksverzekeringen, premies werknemersverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage Zvw. De onderdelen van de diverse loonbegrippen die momenteel niet uniform zijn, de zogenaamde discoördinatiepunten, worden opgeheven. Hiermee wordt op korte termijn een administratieve lastenwinst bereikt binnen de contouren van het bestaande stelsel, waarin de loonheffing (van de burgers) en premieheffing (van de werkgevers) afzonderlijk blijven bestaan, maar waarin de grondslag voor de heffingen wordt geüniformeerd. Niet alleen de werkgever is daarbij gebaat. Ook de uitvoering van de loonaangifteketen door de belastingdienst en het UWV wordt efficiënter en robuuster als details en verschillen tussen loon- en premieheffing worden beperkt.” Hieruit blijkt dat de WUL bedoeld is als instrument om de administratieve lasten te verminderen door een uniformering van het loonbegrip te kiezen. De wet beoogt dus niet een bezuiniging op salarissen van militairen te bewerkstelligen, (...).

4.4.2. In dezelfde Memorie van Toelichting valt in hoofdstuk 6 (Inkomenseffecten) het volgende te lezen (p. 12-13): “In grafiek 1 en tabel 3 zijn de inkomenseffecten weergegeven van de uniformering van het loonbegrip inclusief aanvullende pakket. Ongeveer de helft van de huishoudens (42%) merkt nagenoeg niets van de maatregel; zij hebben een inkomenseffect tussen de -0,5% en +0,5%. Daarnaast is er een groep van 46% van alle huishoudens waar de inkomenseffecten liggen tussen 0,5%-1,5% (28% gaat er tussen de +0,5% en 1,5% op vooruit en 18% gaat er tussen de -0,5% en -1,5% op achteruit). In totaal zijn de inkomenseffecten van 88% van de huishoudens beperkt tot maximaal 1,5% (positief en negatief). De resterende 12% is redelijk gelijk verdeeld in huishoudens met een inkomenseffect van 1,5% tot 3% en huishoudens met een inkomenseffect van meer dan -1,5%. Hierbij valt overigens op dat de positieve inkomenseffecten relatief vaker voorkomen bij lage- en middeninkomens dan bij hoge inkomens. Ook is het zo dat 72% van de huishoudens op minimumniveau inkomenseffecten hebben die liggen tussen -0,5% en 0,5%.” Ook hieruit blijkt niet dat de WUL beoogt een bezuiniging op salarissen van militairen te bewerkstelligen.

4.5. Uit het in 4.4.1. tot en met 4.4.3. overwogene volgt dat er met de forse korting op het inkomen van militairen als gevolg van de invoering van de WUL geen legitiem oogmerk van algemeen belang wordt nagestreefd, maar dat de wetgever een fout heeft gemaakt. Het maken van die fout kan niet gelegaliseerd worden door naar de algemene doelstellingen van de WUL te verwijzen. De gemaakte fout zal – zo de betreffende maatregelen die tot de korting op de inkomsten van militairen leiden het predicaat “legitiem oogmerk van algemeen belang” willen wegdragen – zelfstandig aan genoemd criterium moeten voldoen. Reeds uit hetgeen in 3.2. en 3.3. is overwogen volgt mijns inziens dat daaraan niet is voldaan. Voorts kan worden verwezen naar de hierna te bespreken door de Minister van Defensie getroffen compensatieregeling die het departement jaarlijks meer dan € 50.000.000 kost (productie M bij het hoger beroepschrift van 10 oktober 2016). Het treffen van een dergelijke maatregel geschiedt niet uit liefdadigheid, maar vanuit het oordeel dat compensatie niet kan uitblijven vanwege de gemaakte fouten in het wetgevingsproces dat tot de WUL leidde.

4.6. Met betrekking tot het vereiste van fair balance kan nog worden opgemerkt, indien hetgeen in 4.5. is overwogen niet wordt gevolgd en er dus een legitiem oogmerk van algemeen belang aanwezig wordt geacht, dat bij een gebleken fout in het wetgevingsproces de nadelige gevolgen van die fout volledig dienen te worden gecompenseerd (restitutio in integrum). De door het EHRM opgestelde criteria gaan immers uit van een door de wetgever beoogd of geaccepteerd nadelig financieel effect voor een bepaalde groep in de maatschappij. In het onderhavige geval staat vast dat de wetgever nooit het oogmerk heeft gehad om met de invoering van de WUL militairen als enige van de Nederlandse beroepsbevolking fors harder te treffen in hun inkomenspositie, noch dat de wetgever met dit gevolg bekend was en dat expliciet heeft geaccepteerd. Integendeel, zijdens de regering en de Tweede Kamer is uitgesproken dat het om een fout in het wetgevingsproces gaat.

4.7. Door een incidentele compensatie in 2013 zijn de effecten van de invoering van de WUL op het loon van militairen in 2013 beperkt gebleven tot -1,5%. (...) Per 1 januari 2014 zal het koopkrachtverlies alsnog oplopen tot gemiddeld 3,5% met uitschieters naar 4,8%. Militairen gaan als gevolg van de invoering van de WUL er per definitie in salaris op achteruit, terwijl dat voor niet-militairen grosso modo niet het geval is. Dit alles is het gevolg van het feit dat voor militairen een apart stelsel voor de verzekering van ziektekosten van toepassing is dat niet valt onder het bereik van de Zorgverzekeringswet. Deze ongelijkheid resulteert erin dat de WUL militairen, anders dan niet-militairen, per definitie negatief in hun inkomenspositie treft welk effect voor louter 2013 enigszins getemperd wordt door eerdergenoemde incidentele compensatiemaatregel.

4.8. Op grond van het hiervoor overwogene is het Hof (in rechtsoverweging 4.8 tot en met 4.10 en 4.12 van de bestreden uitspraak) op onbegrijpelijke dan wel onjuiste gronden tot het oordeel gekomen dat de WUL niet strijdig is met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM en artikel 8, eerste lid, van het Verdrag betreffende de bescherming van het loon. De bestreden uitspraak kan derhalve niet in stand blijven.

3.7 Bij conclusie van repliek heeft belanghebbende aanvullend gesteld:

1. *De ambtenarenrechter is bevoegd*

(...) De Minister van Defensie heeft het bezwaar echter ten onrechte zonder hoorzitting afgedaan en ons zo de kans ontnomen om in die fase van het geding te benoemen waar het ons om te doen was: volledige financiële compensatie voor de nadelige gevolgen van de invoering van de WUL. Op het vorenstaande hebben wij het Hof, helaas tevergeefs, gewezen.

(...) In de parlementaire geschiedenis bij artikel 7:11, eerste lid, van de Awb is dan ook niet voor niets overwogen dat bezwaren voldoende ruim naar hun strekking moeten worden opgevat (*Kamerstukken II 1988-89, 21221, nr. 3, p. 153*). Voorts vraagt ook de in onder andere in artikel 6 EVRM vervatte equality of arms- gedachte dat onze bezwaren voldoende ruim naar hun strekking worden opgevat. Desgevraagd hebben wij ons van meet af aan op het standpunt gesteld dat het ons om de hiervoor benoemde volledige compensatie te doen was.

2. *Niet voeren van het verplicht voorgeschreven overleg met de vakcentrales*

(...)

3. *Schending van het gelijkheidsbeginsel*

(...) Volgens de Staatssecretaris miskennen wij dat niet vaststaat dat militairen beduidend forser in hun inkomenspositie worden getroffen door invoering van de WUL.

3.2. Dit standpunt vinden wij ronduit bizar. Wat zou anders de reden voor de Minister van Defensie zijn om een WUL-compensatiemaatregel te treffen van structureel meer dan € 50.000.000 als "niet vaststaat dat militairen beduidend forser in hun inkomenspositie werden getroffen"?

(...)

Nu is het zo dat het Ministerie van Financiën als gevolg van de WUL-problematiek nog ieder jaar extra inkomsten genereert uit de militaire salarissen. Dat is iets dat haaks staat op een van de principes van ons onrechtmatige daadsrecht: niemand mag beter worden van zijn eigen onrechtmatige daad. En dat er in casu sprake is van een onrechtmatige daad moge helder zijn toen de Minister van Defensie erkende dat bij de invoering van de WUL de "negatieve effecten voor militairen te laat ten volle zijn onderkend en geadresseerd" (*Kamerstukken II 2012-13, 33400-X, nr. 57, p. 5*).

4. *Schending van het recht op eigendom/inkomen*

(...)

4.3. De Staatssecretaris wijst er terecht op dat wij ons niet langer op het standpunt stellen dat sprake is van een individual and excessive burden. Wij hebben ons rekenschap gegeven van de rechtspraak van de Centrale Raad van Beroep inzake het AOW-gat (vgl. CRvB 1 juni 2017, ECLI:NL:CRVB:2017:1904) waarin een inkomenseffect van minder dan -10% niet als een individual and excessive burden is bestempeld. Tegen die achtergrond is het naar ons oordeel niet langer houdbaar om te bepleiten dat in ons geval sprake is van een individual and excessive burden, nu het inkomenseffect voor ons minder is dan -10%. Deze constatering is naar ons oordeel verder niet relevant, omdat de schending van het recht op eigendom/inkomen reeds niet voldoet aan de andere daarvoor in de jurisprudentie; aangevoerde criteria.

4 Wetgeving, parlementaire geschiedenis, jurisprudentie en literatuur

Formeel: Bevoegdheid

Relevante wetgeving:

4.1 In 2013¹⁸ luidden de volgende relevante wetsbepalingen als volgt:¹⁹

Artikel 1:3, eerste lid, van de Algemene wet bestuursrecht (Awb):

Onder besluit wordt verstaan: een schriftelijke beslissing van een bestuursorgaan, inhoudende een publiekrechtelijke rechtshandeling.

Artikel 6:4 van de Awb:

1. Het maken van bezwaar geschiedt door het indienen van een bezwaarschrift bij het bestuursorgaan dat het besluit heeft genomen.
2. (...)
3. Het instellen van beroep bij een bestuursrechter geschiedt door het indienen van een beroepschrift bij die rechter.

Artikel 7:1 van de Awb:

1. Degene aan wie het recht is toegekend beroep bij een bestuursrechter in te stellen, dient alvorens beroep in te stellen bezwaar te maken, tenzij:
(...)
2. Tegen de beslissing op het bezwaar kan beroep worden ingesteld met toepassing van de voorschriften die gelden voor het instellen van beroep tegen het besluit waartegen bezwaar is gemaakt.

Artikel 7:11 van de Awb:

1. Indien het bezwaar ontvankelijk is, vindt op grondslag daarvan een heroverweging van het bestreden besluit plaats.
2. Voor zover de heroverweging daartoe aanleiding geeft, herroept het bestuursorgaan het bestreden besluit en neemt het voor zover nodig in de plaats daarvan een nieuw besluit.

Artikel 8:1 van de Awb:

Een belanghebbende kan tegen een besluit beroep instellen bij de bestuursrechter.

Artikel 8:2, eerste lid van de Awb voor zover hier van belang:

Met een besluit wordt gelijkgesteld:

- a. een andere handeling van een bestuursorgaan waarbij de volgende personen, hun nagelaten betrekkingen of hun rechtverkrigenden belanghebbende zijn:
(...)
- 2°. een militair ambtenaar als bedoeld in artikel 1 van de Militaire Ambtenarenwet 1931 als zodanig,
(...)

Artikel 8:6 van de Awb:

1. Het beroep kan worden ingesteld bij de rechtbank, tenzij een andere bestuursrechter bevoegd is ingevolge hoofdstuk 2 van de bij deze wet behorende Bevoegdheidsregeling bestuursrecht-spraak dan wel ingevolge een ander wettelijk voorschrift.
2. (...)

¹⁸ Dit is het jaar waarin belanghebbende bezwaar indiende bij de minister van Defensie.

¹⁹ De meeste van de hiernavolgende wettelijke regelingen in de Awb zijn bij Wet van 20 december 2012 tot wijziging van de Algemene wet bestuursrecht en aanverwante wetten met het oog op enige verbeteringen en vereenvoudigingen van het bestuursprocesrecht (Wet aanpassing bestuursprocesrecht), per 1 januari 2013 gewijzigd, *Stb.* 2012, 682.

Artikel 8:7 van de Awb:

1. Indien beroep wordt ingesteld tegen een besluit van een bestuursorgaan van een provincie, een gemeente of een waterschap dan wel tegen een besluit van een gemeenschappelijk orgaan of een bestuursorgaan van een openbaar lichaam dat is ingesteld met toepassing van de Wet gemeenschappelijke regelingen, is bevoegd de rechtbank binnen het rechtsgebied waarvan het bestuursorgaan zijn zetel heeft.
2. Indien beroep wordt ingesteld tegen een besluit van een ander bestuursorgaan, is bevoegd de rechtbank binnen het rechtsgebied waarvan de indiener van het beroepschrift zijn woonplaats in Nederland heeft. Indien de indiener van het beroepschrift geen woonplaats in Nederland heeft, is bevoegd de rechtbank binnen het rechtsgebied waarvan het bestuursorgaan zijn zetel heeft.
3. Indien beroep wordt ingesteld tegen een besluit als bedoeld in hoofdstuk 3 van de bij deze wet behorende Bevoegdheidsregeling bestuursrechtspraak, is in afwijking van het eerste en tweede lid slechts de door dat hoofdstuk aangewezen rechtbank bevoegd.
4. Het eerste en tweede lid zijn van overeenkomstige toepassing indien beroep in eerste aanleg kan worden ingesteld bij een gerechtshof.

Artikel 8:104, eerste lid, van de Awb:

Een belanghebbende en het bestuursorgaan kunnen hoger beroep instellen tegen:

- a. een uitspraak als bedoeld in artikel 8:66, eerste lid, of artikel 8:67, eerste lid, van de rechtbank, en
- b. (...)

Artikel 8:105 van de Awb:

Het hoger beroep wordt ingesteld bij de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State, tenzij een andere hogerberoepsrechter bevoegd is ingevolge hoofdstuk 4 van de bij deze wet behorende Bevoegdheidsregeling bestuursrechtspraak dan wel ingevolge een ander wettelijk voorschrift.

Bevoegdheidsregeling bestuursrechtspraak²⁰, voor zover hier van belang:

Hoofdstuk 3. Beroep in eerste aanleg bij een andere rechtbank (artikel 8:7, vierde lid)

Artikel 6. Beroep bij de rechtbank Den Haag

Tegen een besluit, genomen op grond van een in dit artikel genoemd voorschrift of anderszins in dit artikel omschreven, kan beroep worden ingesteld bij de rechtbank Den Haag.
(...)

Militaire ambtenarenwet 1931²¹

(...)

Hoofdstuk 4. Hoger beroep (artikelen 8:105 en 8:106, eerste lid, onder a)

(...)

Artikel 10. Hoger beroep bij de Centrale Raad van Beroep, zonder schorsende werking

Tegen een uitspraak van de rechtbank of van de voorzieningenrechter omtrent een besluit, genomen op grond van een in dit artikel genoemd voorschrift of anderszins in dit artikel omschreven, kan eveneens hoger beroep worden ingesteld bij de Centrale Raad van Beroep.

Een besluit waarbij een ambtenaar als bedoeld in artikel 1 van de Ambtenarenwet als zodanig, een militair ambtenaar als bedoeld in artikel 1 van de Militaire Ambtenarenwet 1931 als zodanig, een lid van het personeel van een zelfstandig bestuursorgaan waarop ingevolge artikel 15 van de Kaderwet zelfstandige bestuursorganen de ambtelijke rechtspositieregels van overeenkomstige toepassing zijn

²⁰ De bevoegdheidsregeling bestuursrechtspraak is bij Wet van 20 december 2012 tot wijziging van de Algemene wet bestuursrecht en aanverwante wetten met het oog op enige verbeteringen en vereenvoudigingen van het bestuursprocesrecht (Wet aanpassing bestuursprocesrecht), artikel I, CCCCC, per 1 januari 2013 bij de Awb gevoegd, *Stb.* 2012, 682.

²¹ Voetnoot A-G: vóór 1 januari 2013 bestond een vergelijkbare bepaling in artikel 4 van de Militaire ambtenarenwet 1931, luidende: "In afwijking van artikel 8:7 van de Algemene wet bestuursrecht is voor beroepen tegen besluiten op grond van deze wet de rechtbank te 's-Gravenhage bevoegd." Per 1 januari 2013 is deze bepaling vervallen, *Stb.* 2012, 682.

als zodanig, een dienstplichtige als bedoeld in hoofdstuk 2 van de Kaderwet dienstplicht als zodanig, hun nagelaten betrekkingen of hun rechtverkriggenden belanghebbende zijn.
(...)

Artikel 12. Hoger beroep bij een gerechtshof

Tegen een uitspraak van de rechtbank of van de voorzieningenrechter omtrent een besluit, genomen op grond van een in dit artikel genoemd voorschrift of anderszins in dit artikel omschreven, kan hoger beroep worden ingesteld bij een gerechtshof.

Algemene douanewet: artikel 8:2, tweede lid

Algemene wet inzake rijksbelastingen: artikel 26

Mijnbouwwet: de afdelingen 5.1.1, 5.1.2, 5.3, 5.4 en 5.5

Wet strategische diensten: artikel 18, derde lid

Artikel 26 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR):

1. In afwijking van artikel 8:1 van de Algemene wet bestuursrecht kan tegen een ingevolge de belastingwet genomen besluit slechts beroep bij de bestuursrechter worden ingesteld, indien het betreft:
 - a. een belastingaanslag, daaronder begrepen de in artikel 15 voorgeschreven verrekening, of
 - b. een voor bezwaar vatbare beschikking.
2. De voldoening of afdracht op aangifte, dan wel de inhouding door een inhoudingsplichtige, van een bedrag als belasting wordt voor de mogelijkheid van beroep gelijkgesteld met een voor bezwaar vatbare beschikking van de inspecteur. De wettelijke voorschriften inzake bezwaar en beroep tegen zodanige beschikking zijn van overeenkomstige toepassing, voorzover de aard van de voldoening, de afdracht of de inhouding zich daartegen niet verzet.

Parlementaire geschiedenis

4.2 In de memorie van toelichting bij de Algemene regels van bestuursrecht (Algemene wet bestuursrecht)²² is ten aanzien van het toen voorgestelde artikel 6.3.16 (thans artikel 7:11 van de Awb) voor zover hier van belang het volgende vermeld:

Het eerste lid van dit artikel legt vast op welke wijze het bestuursorgaan het ingediende bezwaar moet beoordelen indien dat ontvankelijk is. Het moet op grondslag van het bezwaar overgaan tot een heroverweging van het bestreden besluit. (...) De heroverweging moet geschieden «op grondslag» van het bezwaar. In de eerste plaats vloeit hieruit voort dat die onderdelen van het besluit die geheel los van de aangevoerde bezwaren staan, in beginsel buiten beschouwing blijven. Het bestuursorgaan zal daarbij de naar voren gebrachte bezwaren voldoende ruim naar hun strekking moeten opvatten. Indien bij voorbeeld tijdens de hoorzitting blijkt dat deze, ondanks een beperkte omschrijving in het bezwaarschrift, ruimer bedoeld zijn, dan zal daarmee rekening gehouden moeten worden. In de tweede plaats mag het bezwaarschrift er niet toe leiden dat het bestuursorgaan de heroverweging gebruikt om een verslechtering van de positie van de indiener te bereiken die zonder bezwaarschrift-procedure niet mogelijk zou zijn. Dat betekent dat het bestuursorgaan het besluit, voor zover het door het bezwaarschrift wordt bestreden, moet heroverwegen en moet nagaan of dit tot een voor de indiener gunstiger resultaat dient te leiden. Uiteraard behoort het bestuursorgaan daarbij in ieder geval aandacht te schenken aan hetgeen in het bezwaarschrift aan de orde is gesteld, doch het behoort eveneens na te gaan of er andere feiten of omstandigheden bekend zijn die tot een wijziging ten gunste van de indiener van het bezwaarschrift nopen.

4.3 In de memorie van toelichting bij de Wijziging van de Algemene wet bestuursrecht en aanverwante wetten met het oog op enige verbeteringen en vereenvoudigingen van het bestuursprocesrecht (Wet aanpassing bestuursprocesrecht)²³ is voor zover hier van belang het volgende opgemerkt:

²² Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, p. 153.

²³ Kamerstukken II, 2009/10, 32 450, nr. 3, p. 7-8 en 40-41.

2. Reden voor wijziging

Inmiddels is op steeds meer terreinen van bestuursrecht rechtspraak in twee feitelijke instanties ingevoerd en is op ruime schaal ervaring opgedaan met het hoger beroep. Deze ervaringen nopen tot enige aanpassingen, zoals de invoering van incidenteel hoger beroep en van conclusies. Deze aanpassingen zijn in dit wetsvoorstel opgenomen. Het ligt voor de hand om tegelijk de regeling van het hoger beroep haar definitieve plaats in de Awb te geven. Deze wet beoogt immers een codificatie van het algemeen deel van het bestuursrecht, met inbegrip van het bestuursprocesrecht. Bovendien komt het de toegankelijkheid en overzichtelijkheid van het bestuursprocesrecht ten goede, als de materie zoveel mogelijk in één wet is geregeld. Een en ander heeft tot gevolg dat de procesrechtelijke bepalingen uit de Wet RvS, de Beroepswet en de Wet bbo worden overgebracht naar de Awb. Het gevolg voor de Beroepswet en de Wet bbo is dat daarin nog slechts institutionele bepalingen zullen overblijven. Naast de genoemde wetten bevat sedert 1 januari 2005 ook de AWR bepalingen over hoger beroep. Deze komen op enkele details na overeen met de bepalingen in de zojuist genoemde wetten. Daarom kunnen ook de bepalingen van de AWR worden vervangen door een algemene regeling in de Awb. In de AWR blijven nog slechts de afwijkingen van het Awb-regime staan, alsmede de regeling van het beroep in cassatie, die immers specifiek is voor het belastingrecht. (...) Naast bepalingen over het hoger beroep komen in de bijzondere wetgeving nog meer bepalingen van procesrechtelijke aard voor, zoals bepalingen over griffierechten en dergelijke. Voorgesteld wordt om ook deze bepalingen ten behoeve van de overzichtelijkheid zoveel mogelijk over te hevelen naar de Awb. Voor bestuursprocesrecht in bijzondere wetten is nog slechts plaats indien en voor zover daadwerkelijk een gerechtvaardigde aanleiding tot afwijking van het Awb-procesrecht bestaat. (...) Eveneens met het oog op de overzichtelijkheid van de wetgeving zijn ook bepalingen die beroep in eerste aanleg openstellen op een andere bestuursrechter dan de rechtbank, opgenomen in een bij de Awb behorende bijlage die opsomt in welke gevallen beroep open staat bij de ABRs, de CRvB, het CBB of een gerechtshof. Dit is niet alleen overzichtelijk en nuttig voor bestuursorganen (om een juiste rechtsmiddelen-clausule onder besluiten te plaatsen), belanghebbenden (om snel en eenvoudig na te gaan bij welke bestuursrechter beroep moet worden ingesteld), maar ook voor de Minister van Justitie (om overzicht over het stelsel van bestuursrechtspraak te houden en de consistentie daarvan te bewaken). (...)

ARTIKELSGEWIJS DEEL A Artikel I (Awb)

(...)

Artikel 8:2

(...)

Eerste lid

Het eerste lid komt goeddeels overeen met het huidige artikel 8:1, tweede lid. In het ambtenarenrecht zijn vanouds ook bepaalde handelingen ten aanzien van een ambtenaar als zodanig die geen besluiten zijn, voor beroep vatbaar. Deze afwijking is in 1994 gehandhaafd, omdat de wetgever de omvang van de rechtsbescherming in het ambtenarenrecht niet wilde verminderen. Er bestaat geen aanleiding hierover thans anders te denken. De praktische betekenis van deze uitbreiding is overigens gering. Tevens is een bestaande omissie hersteld. De militair ambtenaar in de zin van artikel 1 Militaire Ambtenarenwet 1931, maakt namelijk aanspraak op dezelfde rechtsbescherming als de ambtenaar in de zin van artikel 1 Ambtenarenwet, en de dienstplichtige in de zin van hoofdstuk 2 Kaderwet dienstplicht. In dit kader zij ook gewezen op artikel 8:4, derde lid (nieuw), onderdeel a, en artikel 1, onderdeel a, Regeling verlaagd griffierecht.

Literatuur

4.4 Coolen, Hummel en Walgemoed hebben ten aanzien van het militaire procesrecht voor zover hier van belang het volgende opgemerkt:²⁴

7.3 Besluiten, handelingen en beslissingen met een intern karakter

Op grond van de Algemene wet bestuursrecht kan in de eerste plaats beroep worden ingesteld tegen besluiten (art. 8:1 lid 1). De Algemene wet bestuursrecht verstaat onder een besluit: een schriftelijke beslissing van een bestuursorgaan, inhoudende een publiekrechtelijke rechtshandeling (art. 1:3 lid 1). Een handeling kan als een rechtshandeling worden aangemerkt, indien zij gericht is op enig rechts-

24 G.L. Coolen, N. Hummel en G.F. Walgemoed, *Hoofdzaken van het militaire ambtenarenrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2016, p. 98-101.

gevolg. Een rechtshandeling is publiekrechtelijk, indien aan de rechtshandeling een publiekrechtelijke bevoegdheid ten grondslag ligt.

In het algemeen zal de vraag of een schriftelijke beslissing van een bestuursorgaan als een besluit kan worden aangemerkt, niet moeilijk zijn te beantwoorden. Soms echter bestaat ruimte voor twijfel. In de jurisprudentie zijn mede als besluit in de zin van de Algemene wet bestuursrecht aangemerkt:

- het aan een militair opleggen van een drankverbod (...);
- een aan een ambtenaar gegeven dienststopdracht; deze is in het algemeen een publiekrechtelijke rechtshandeling;
- het huiswaarts zenden van een militair;
- het een militair ontzeggen van de toegang tot de werkplek;
- een contactverbod met betrekking tot een collega;
- het niet identificeren van een militair als deelnemer aan een management developmenttraject (het niet aanwijzen voor een specifiek loopbaanpatroon).

(...)

In de tweede plaats kan op grond van de Algemene wet bestuursrecht beroep worden ingesteld tegen handelingen. Onder een handeling wordt in dit verband verstaan: een handeling van een bestuursorgaan die niet kan worden aangemerkt als een besluit in de zin van art. 8:2 lid 1 Awb. Onder handelingen vallen niet alleen feitelijke handelingen, maar ook mondelinge beslissingen. Wel is in alle gevallen vereist dat de handeling op enig extern rechtsgevolg is gericht. Zo kan bijvoorbeeld het uitsluitend verstrekken van informatie niet als een handeling in bestuursrechtelijke zin worden aangemerkt, en evenmin als een besluit.

(...)

Naast besluiten en handelingen staan beslissingen met een zuiver intern karakter. Tegen zodanige beslissingen staat geen beroep open. Als voorbeelden noemt de memorie van toelichting bij de Algemene wet bestuursrecht: het bepalen van de prioriteit bij de behandeling van zaken; het geven van aanwijzingen over op te stellen stukken. Ook een schriftelijke waarschuwing aan een ambtenaar wordt gezien als een intern sturingsmiddel. Hier is geen rechtspositioneel belang bij betrokken, ook niet indien het een zogenaamde laatste waarschuwing betreft en een kopie in het personeelsdossier wordt gevoegd.

7.4 Welke rechter is bevoegd?

Bij de Wet aanpassing bestuursprocesrecht (*Stb.* 2012, 682) is onder andere het bestuursprocesrecht zoveel mogelijk geconcentreerd in de Algemene wet bestuursrecht. Voor militaire ambtenaren is daarbij van belang dat de bevoegdheid van de rechtbank Den Haag nu is geregeld in art. 8:7 lid 3 in samenhang met art. 6 van de Bevoegdheidsregeling bestuursrechtspraak (bijlage 2 bij de Awb). Art. 6 geeft aan dat tegen een besluit op grond van de Militaire Ambtenarenwet 1931 beroep kan worden ingesteld bij de rechtbank Den Haag. Met deze verandering werd geen inhoudelijke wijziging beoogd. Bij de behandeling in de Tweede Kamer van het wetsvoorstel Voltooiing eerste fase herziening rechterlijke organisatie is ter motivering van de concentratie van de rechtsmacht in militaire ambtenarenzaken bij de rechtbank 's-Gravenhage door de minister van Justitie in 1992 aangegeven dat het hier gaat om een terrein van rechtspraak dat door zijn "technische en juridische ingewikkeldheid een hoge mate van specialisatie" vergt. Dit pleit ervoor "de beschikbare expertise niet te versplinteren." Tot 2013 bepaalde art. 4 MAW 1931 dat in afwijking van art. 8:7 Awb voor beroepen tegen besluiten op grond van deze wet (de Militaire Ambtenarenwet 1931) de rechtbank 's-Gravenhage bevoegd was. Onder de aanduiding besluiten op grond van deze wet vielen naar het oordeel van de Centrale Raad van Beroep: "alle besluiten, de rechtspositie betreffende, waarbij een (gewezen) militair in de zin van de MAW 1931 als zodanig, zijn nagelaten betrekkingen of zijn rechtverkrigenden als bedoeld in de MAW 1931, belanghebbende zijn."

De Centrale Raad van Beroep heeft in 2003, zoals hierboven aangegeven, de woorden besluiten op grond van deze wet (de Militaire Ambtenarenwet 1931) ruim uitgelegd: het gaat daarbij volgens de Raad om alle besluiten de rechtspositie betreffende waarbij een militair in de zin van de MAW 1931 als zodanig belanghebbende is. Deze ruime uitleg omvat bijvoorbeeld ook besluiten op grond van de Wet veiligheidsonderzoeken (*Stb.* 1996, 525) die genomen zijn in het kader van de ambtelijke rechtspositie. (...)

Jurisprudentie:

4.5 Bij uitspraak van 21 augustus 2003²⁵, heeft de Centrale Raad van Beroep het volgende geoordeeld:

25 Centrale Raad van Beroep 21 augustus 2003, nr. 02-5120 MAW, ECLI:NL:CRVB:2003:AN8712, TAR 2003/181.

1. De Raad gaat uit van de volgende, als vaststaand aangenomen, gegevens.

1.1. Appellant ontvangt een militair arbeidsongeschiktheidspensioen. Bij besluit van 16 juli 2001 heeft gedaagde met toepassing van artikel 5 van het Besluit aanvullende arbeidsongeschiktheids- en invaliditeitsvoorzieningen militairen (Besluit AAVIM) een bedrag van per saldo f 4.955,38 van appellant teruggevorderd. Bij het bestreden besluit van 12 september 2001 heeft gedaagde het bezwaar van appellant tegen dit terug-vorderingsbesluit niet-ontvankelijk verklaard. Daarbij heeft gedaagde aangegeven dat beroep openstaat bij de rechtbank 's-Gravenhage.

(...)

2. In hoger beroep ziet de Raad zich in de eerste plaats gesteld voor de vraag of de rechtbank zich terecht bevoegd heeft geacht van het beroep kennis te nemen. De Raad beantwoordt deze vraag bevestigend en overweegt daartoe als volgt.

2.1. Ingevolge artikel 8:7, tweede lid, van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) is, indien beroep wordt ingesteld tegen een besluit van een bestuursorgaan zoals gedaagde, de rechtbank binnen het rechtsgebied waarvan de indiener van het beroepschrift zijn woonplaats in Nederland heeft bevoegd.

2.1.1. Titel II, paragraaf 2, van de MAW voorziet in een hiervan afwijkende regeling van de rechtsmacht. In artikel 4 van de MAW is bepaald dat, in afwijking van artikel 8:7 van de Awb, voor beroepen tegen besluiten op grond van deze wet de rechtbank 's-Gravenhage bevoegd is. Voor de behandeling van deze beroepen voorziet artikel 5 van de MAW in de instelling van een militaire kamer bij die rechtbank. Ook in de Kaderwet dienstplicht en de vóór 1997 geldende Wet rechtstoestand dienstplichtigen wordt en werd verwezen naar deze bepalingen van de MAW.

2.1.2. Door verwijzing in artikel W3 van de Algemene militaire pensioenwet (AMP) naar titel II van de MAW en door verwijzing in artikel 11 (oud) van de Uitkeringswet gewezen militairen (hierna: Ugm) naar artikel W3 van de AMP (en daarmee naar titel II van de MAW) heeft dit stelsel – behandeling van militaire pensioenzaken door de militaire kamer van de rechtbank 's-Gravenhage – vanouds ook gegolden voor militaire pensioenen en daarmee vergelijkbare uitkeringen aan (gewezen) militairen.

2.1.3. In deze bepalingen is het stelsel van rechtsbescherming vervat dat de wetgever vanouds voor ogen heeft gestaan bij geschillen met een militaire component: behandeling van rechtspositionele geschillen betreffende de publiekrechtelijke rechtspositie van militairen en gewezen militairen, met inbegrip van militaire pensioenen en uitkeringen, wordt in eerste instantie geconcentreerd bij de militaire kamer van de rechtbank 's-Gravenhage.

2.1.4. In de sedert 31 januari 2001 geldende Kmp ontbreekt echter een met het voormalige artikel W3 van de AMP vergelijkbare bepaling en daarmee een verwijzing naar titel II van de MAW. Wel is in artikel 11, tweede lid, van de Ugm sedertdien bepaald dat in afwijking van artikel 8:7 van de Awb voor beroep de rechtbank 's-Gravenhage bevoegd is.

2.2. Het primaire besluit van 16 juli 2001 is genomen op grond van het Besluit AAVIM. Dit is een algemene maatregel van bestuur als bedoeld in artikel 2, vijfde lid, van de Kmp.

2.3. Op de hiervoor aangegeven historische gronden moet naar het oordeel van de Raad evenwel worden aangenomen dat – voorzover zulks niet reeds voortvloeit uit een bijzondere wet, zoals de Kaderwet dienstplicht – artikel 4 van de MAW uitdrukking geeft aan het onder 2.1.3. bedoelde, door de wetgever beoogde stelsel van rechtsbescherming in militaire zaken. Tot dat stelsel behoort eveneens vanouds de mogelijkheid van hoger beroep bij de Raad, zoals deze thans voortvloeit uit artikel 18, eerste lid, aanhef en onder a, van de Beroepswet.

2.4. Een en ander brengt de Raad tot het oordeel dat onder “besluiten op grond van deze wet”, als bedoeld in artikel 4 van de MAW²⁶ [Militaire Ambtenarenwet 1931, A-G], zijn te begrijpen: alle besluiten, de rechtspositie betreffende, waarbij een (gewezen) militair in de zin van de MAW als

26 Voetnoot A-G: Artikel 4 van de Militaire Ambtenarenwet 1931 luidde: “In afwijking van artikel 8:7 van de Algemene wet bestuursrecht is voor beroepen tegen besluiten op grond van deze wet de rechtbank te 's-Gravenhage bevoegd.”. Deze regeling is per 1 januari 2013 vervallen (*Stb.* 2012, 682).

zodanig, zijn nagelaten betrekkingen of zijn rechtverkrijgenden als bedoeld in de MAW belanghebbende zijn.

2.5. Uiteraard kan bij wet in formele zin van het vorenstaande worden afgeweken, bijvoorbeeld in die zin, dat de in artikel 8:7, tweede lid, van de Awb geformuleerde hoofdregel haar werking herneemt. Zulk een afwijking kan voortvloeien uit de bewoordingen, maar ook uit het stelsel of uit de geschiedenis van de totstandkoming van die formele wet. De Raad heeft echter geen aanknopingspunten gevonden voor het oordeel dat de formele wetgever bij het tot stand brengen van de Kmp heeft beoogd een afwijkend stelsel van rechtsbescherming te introduceren.

4.6 De Hoge Raad heeft op 9 april 2004 arrest²⁷ gewezen in een zaak waarbij het ging om de vraag of de gemaakte reiskosten van de belastingplichtige in die zaak, een militair, tot de aftrekbare beroepskosten behoorden. De Hoge Raad heeft beslist dat verwijzing moest volgen. Hieruit kan worden opgemaakt dat de Hoge Raad zich ook in het geval van een militair ambtenaar bevoegd achtte een fiscaal-rechtelijke geschil te behandelen.

4.7 Bij arrest van 4 april 2018²⁸ heeft de Hoge Raad in een zaak waarbij bezwaar en beroep was ingesteld tegen het voornemen van de inspecteur om een btw-identificatienummer toe te kennen aan een fiscale eenheid, zich uitgelaten over de bevoegdheid van de belastingrechter:

2.4.1. Vooropgesteld wordt dat een besluit van de inspecteur tot toekenning of intrekking van een btw-identificatienummer dient te worden aangemerkt als een publiekrechtelijke rechtshandeling als bedoeld in artikel 1:3 Awb, en tevens als een ingevolge de belastingwet genomen besluit in de zin van artikel 26 AWR (zie HR 13 april 2018, nr. 16/02939, ECLI:NL:HR:2018:505, rechtsoverwegingen 2.3.3 en 2.3.4).

2.4.2. Voorts geldt dat de belastingrechter bevoegd is kennis te nemen van een beroep tegen een uitspraak op bezwaar van de inspecteur indien die uitspraak betrekking heeft op een ingevolge de belastingwet genomen besluit. Dat geldt ook in gevallen waarin tegen het ingevolge de belastingwet genomen besluit niet het rechtsmiddel van bezwaar openstaat. In die gevallen dient de belastingrechter de belanghebbende die tegen de uitspraak op bezwaar beroep instelt dat verder aan de ontvankelijkheidsvereisten voldoet, in dat beroep te ontvangen. Hij dient bij zijn oordeel over de gegrondheid van dat beroep vast te stellen of inderdaad sprake is van een ingevolge de belastingwet genomen besluit waartegen geen bezwaar openstaat (vgl. HR 20 december 2013, nr. 12/02872, ECLI:NL:HR:2013:1797, BNB 2014/42, rechtsoverweging 4.2.5, en HR 25 november 2016, nr. 16/01414, ECLI:NL:HR:2016:2667, BNB 2017/61, rechtsoverweging 2.5.4).

2.4.3. Dit een en ander geldt op overeenkomstige wijze indien het gaat om een handeling of uitlating van de inspecteur in het kader van de uitvoering van de belastingwet die niet is aan te merken als een besluit in de zin van artikel 1:3 Awb. Ook in die gevallen moet worden aangenomen dat de wettelijke bevoegdheidsregeling ten doel heeft bepaalde 'wetgevings-complexen', waarin overigens beroep bij een andere rechter is opengesteld, van beroep op de algemene bestuursrechter uit te sluiten (vgl. HR 1 maart 2000, nr. 35041, ECLI:NL:HR:2000:AA4984, BNB 2000/171, rechtsoverweging 3.2, met betrekking tot de tot 2005 geldende regeling). Gelet op deze doelstelling moet worden aangenomen dat de bevoegdheidsregeling in (thans) artikel 26 AWR geheel in het algemeen ertoe strekt beschikkingen op het gebied van belastingen van beroep op de algemene bestuursrechter uit te zonderen, ook indien tegen een zodanige beschikking niet ingevolge enige bepaling van de belastingwet bezwaar en beroep openstaat. Deze gevolgtrekking is eveneens op haar plaats indien een bestreden handeling of uitlating van de inspecteur is verricht of gedaan in het kader van de uitvoering van de belastingwet, maar niet is aan te merken als een besluit in de zin van artikel 1:3 Awb. De belastingrechter is bevoegd kennis te nemen van het daartegen gerichte beroep, en dient dan bij zijn oordeel over de gegrondheid van een dergelijk beroep vast te stellen dat inderdaad sprake is van een handeling of uitlating in het kader van de uitvoering van de belastingwet die niet is aan te merken als een besluit in de zin van artikel 1:3 Awb.

27 Hoge Raad 9 april 2004, nr. 38.672, ECLI:NL:HR:2004:A07340, BNB 2004/206.

28 Hoge Raad 4 april 2018, nr. 17/01660, ECLI:NL:HR:2018:674, BNB 2018/118, met noot Haas.

Materieel: Wet uniformering loonbegrip

Relevante wetteksten en parlementaire geschiedenis

4.8 Eind 2012 luiden de voor de onderhavige zaak relevante wettelijke bepalingen als volgt:

Artikel 1 van de Zvw:

In deze wet en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder:

(...)

e. verzekeringplichtige: degene die op grond van artikel 2 verplicht is zich krachtens een zorgverzekering te verzekeren of te laten verzekeren;

(...)

Artikel 2 van de Zvw:

1. Degene die ingevolge de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten en de daarop gebaseerde regeling van rechtswege verzekerd is, is verplicht zich krachtens een zorgverzekering te verzekeren of te laten verzekeren tegen het in artikel 10 bedoelde risico.

2. In afwijking van het eerste lid is niet verzekeringplichtig:

a. de militaire ambtenaar in werkelijke dienst als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel a juncto onderdeel b, van de Militaire ambtenarenwet 1931, alsmede de militair aan wie buitengewoon verlof met behoud van militaire inkomsten is verleend;

b. (...)

3. (...)

Artikel 5, eerste lid, van de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten (AWBZ):

Verzekerd overeenkomstig de bepalingen van deze wet is degene, die:

a. ingezetene is;

b. geen ingezetene is, doch ter zake van in Nederland of op het continentaal plat in dienstbetrekking verrichte arbeid aan de loonbelasting is onderworpen.

Artikel 39 van de Zvw:

1. Er is een Zorgverzekeringsfonds.

2. Ten gunste van het Zorgverzekeringsfonds komen:

a. de inkomensafhankelijke bijdragen, bedoeld in paragraaf 5.2²⁹, alsmede de daarmee verband houdende bestuurlijke boeten en renten;

(...)

Artikel 41 van de Zvw:

De verzekeringplichtige is een inkomensafhankelijke bijdrage verschuldigd.

Artikel 42 van de Zvw:

De inkomensafhankelijke bijdrage over een jaar wordt geheven over het bijdrage-inkomen van dat jaar.

Artikel 43 van de Zvw:

1. Het bijdrage-inkomen van een jaar is het gezamenlijke bedrag van hetgeen door de verzekeringplichtige in dat jaar is genoten aan:

a. belastbaar loon overeenkomstig de wettelijke bepalingen van de loonbelasting, verminderd met de ingevolge artikel 46 genoten vergoeding en met uitzondering van loon als bedoeld in artikel 31, eerste lid, onderdelen b tot en met h, van de Wet op de loonbelasting 1964 waarover de belasting op grond van artikel 27a, eerste lid, van die wet is verschuldigd door de inhoudingsplichtige.

²⁹ Voetnoot A-G: hiertoe behoren de artikelen 41 tot en met 47 van de Zvw.

- tige en het hierdoor voor de werknemer in de zin van die wet ontstane voordeel, en vermeerderd met loon, bepaald volgens de regels van artikel 3.82 van de Wet inkomstenbelasting 2001;
- b. belastbare winst uit onderneming, bepaald volgens de regels van afdeling 3.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001;
 - c. belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden, bepaald volgens de regels van afdeling 3.4 van de Wet inkomstenbelasting 2001, met uitzondering van de in de artikelen 3.91 en 3.92 van de Wet inkomstenbelasting 2001 bedoelde werkzaamheden;
 - d. belastbare periodieke uitkeringen en verstrekkingen, bepaald volgens de regels van afdeling 3.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001.
2. Het bijdrage-inkomen wordt ten minste op nihil gesteld en wordt tot geen hoger bedrag in aanmerking genomen dan € 50.064³⁰.
 3. (...)
 4. (...)
 5. (...)
 6. (...)

Artikel 45 van de Zvw:

1. De inkomensafhankelijke bijdrage bedraagt een percentage van het bijdrage-inkomen.

Artikel 46 van de Zvw:

1. Een verzekeringsplichtige die bij regeling van Onze Minister aan te wijzen loon overeenkomstig de wettelijke bepalingen van de loonbelasting geniet, heeft recht op een volledige vergoeding door de inhoudingsplichtige van de inkomensafhankelijke bijdrage over dit deel van het bijdrage-inkomen.
2. (...)

Artikel 1 van de Militaire ambtenarenwet 1931 (MAW):

1. In deze wet en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder:
 - a. militaire ambtenaren: zij, die zijn aangesteld bij het beroepspersoneel van de krijgsmacht of bij het reservepersoneel van de krijgsmacht om in militaire openbare dienst werkzaam te zijn,
 (...)

Artikel 12h van de MAW:

1. Aan de militair ambtenaar in werkelijke dienst wordt gezondheidszorg verleend door of vanwege de militair geneeskundige dienst. De militair ambtenaar in werkelijke dienst is gehouden zich tot het voor hem aangewezen medisch zorgteam te wenden ter verkrijging van gezondheidszorg. Indien zulks onmogelijk is, kan de militair zich wenden tot een ander onderdeel van de militair geneeskundige dienst of tot een civiele arts, waarvan hij vanwege de noodzaak tot voortdurend zicht op de inzetbaarheid mededeling doet aan het voor hem aangewezen zorgteam.

4.9 In de memorie van toelichting bij de Wijziging van een aantal wetten ter uniformering van het loonbegrip (Wet uniformering loonbegrip)³¹ is voor zover in cassatie van belang het volgende vermeld:

I. *ALGEMEEN*

1. *Inleiding*

Via de loonheffingen worden door de werkgevers loonbelasting, premie volksverzekeringen, premies werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijk bijdrage voor de Zorgverzekeringswet (ZVW) afgedragen. In totaal levert dit € 115 miljard op, bijna de helft van het totaal aan inkomsten van het rijk. Deze loonheffingen worden door werkgevers als ingewikkeld en bewerkelijk ervaren. Gebrek aan transparantie, gedetailleerde regelgeving en ogenschijnlijk onnodige verschillen tussen deze hef-

30 Voetnoot A-C: Bij Wet van 1 november 2012 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale verzamelwet 2012), artikel XIVa en artikel XIX, is artikel 43, tweede lid, met terugwerkende kracht tot 1 januari 2012 gewijzigd, *Stb.* 2012, 544.

31 *Kamerstukken II*, 2009/10, 32 131, nr. 3, p. 2-3, 6-9 en 11-13.

fingen leiden tot irritaties en een ervaren lastendruk die zwaarder weegt dan een kwantitatieve benadering van de absolute omvang van administratieve lastendruk doet vermoeden. Oplossingen liggen naar de mening van het kabinet in minder regels, minder details, minder verschillen. Dit leidt tot minder administratieve handelingen van de werkgevers voor hun loonadministratie en tevens tot lagere uitvoeringslasten voor de Belastingdienst.

Met deze wet wordt een uniform loonbegrip ingevoerd voor de heffing van loonbelasting/premie volksverzekeringen, premies werknemersverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage ZVW. De onderdelen van de diverse loonbegrippen die momenteel niet uniform zijn, de zogenaamde discoördinatiepunten, worden opgeheven. Hiermee wordt op korte termijn een administratieve lastenwinst bereikt binnen de contouren van het bestaande stelsel, waarin de loonheffing (van de burgers) en premieheffing (van de werkgevers) afzonderlijk blijven bestaan, maar waarin de grondslag voor de heffingen wordt geüniformeerd. Niet alleen de werkgever is daarbij gebaat. Ook de uitvoering van de loonaangifteketen door de Belastingdienst en het UWV wordt efficiënter en robuuster als details en verschillen tussen loon- en premieheffing worden beperkt. Voor de werknemer wordt het loonstrookje eenvoudiger doordat deze korter en duidelijker wordt, de verschillende tussenberekeningen tussen bruto- en nettoloon vervallen en de correcties bij meerdere dienstbetrekkingen komen te vervallen. Uniformering van de verschillende loonbegrippen (loon voor de loonbelasting/premie volksverzekeringen, loon voor de premies werknemersverzekeringen en loon voor de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet) tot één loonbegrip vergt aanvullende maatregelen om financiële effecten voor bedrijven, burgers en overheid te voorkomen. Deze wet, die een uniform loonbegrip regelt, is een noodzakelijke stap op weg naar verdere substantiële vereenvoudigingen. (...)

2. *Uniformering loonbegrip*

Om te komen tot een uniform loonbegrip dienen de discoördinatiepunten tussen de diverse loonbegrippen afgeschaft te worden. Het gaat daarbij om:

- het werknemersdeel in de Awf-premie;
- de inleg en opname van levenslooptegoed;
- de bijtelling privé-gebruik auto, en
- de vergoeding die werkgevers betalen voor de inkomensafhankelijke bijdrage voor de Zorgverzekeringswet.

Tevens wordt voorgesteld de franchise voor de berekening van de door de werkgever verschuldigde Awf-premie af te schaffen, waardoor de premies voor alle werknemersverzekeringen over dezelfde grondslag worden geheven.

(...)

2.4. *Vervangen werkgeversvergoeding inkomensafhankelijke bijdrage ZVW door een werkgeversheffing*

De verplichte werkgeversvergoeding voor de op het loon van de werknemer in te houden inkomensafhankelijke bijdrage ZVW behoort tot het loon voor de loonbelasting/premie volksverzekeringen maar niet tot het loon voor de premies werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage zelf. Voorgesteld wordt dit discoördinatiepunt op te heffen door de vergoeding die de werkgever moet betalen af te schaffen en te vervangen door een heffing ten gunste van het Zorgverzekeringsfonds; de werknemer is over dit loon, anders dan thans, geen inkomensafhankelijke bijdrage ZVW meer verschuldigd. Wat de werkgever thans aan vergoeding betaalt, gaat hij volgens de hier voorliggende wet aan het Zorgverzekeringsfonds betalen (de werkgeversheffing). Een en ander gaat dan geheel buiten de werknemer en diens loonstrook om. De wijze waarop de inkomensafhankelijke bijdrage ZVW volgens deze wet wordt geheven, wordt hierna in onderdeel 3 toegelicht.

(...)

3. *Heffing van inkomensafhankelijke bijdrage ZVW*

Hierna wordt in het kort eerst het huidige systeem van heffing van inkomensafhankelijke bijdrage ZVW beschreven en daarna de wijziging die met deze wet tot stand wordt gebracht.

3.1. *Het huidige systeem van de inkomensafhankelijke bijdrage*

De financiering van de zorgverzekering vindt plaats via nominale premies en inkomensafhankelijke bijdragen. Alle verzekerden van achttien jaar of ouder zijn voor hun zorgverzekering een door de zorgverzekeraar vastgestelde nominale premie verschuldigd die niet afhankelijk is van het inkomen van de verzekerde. De overheid betaalt de premie voor verzekerden tot achttien jaar via een rijksbijdrage. Daarnaast kent de Zorgverzekeringswet als financieringsbron een bij de verzekeringsplichtige geheven inkomensafhankelijke bijdrage die in totaal 50% van de totale macropremielast dekt. De inko-

mensafhankelijke bijdragen worden aangewend om een goed werkend systeem van risicoverevening in stand te houden.

De inkomensafhankelijke bijdrage wordt geheven over loon uit dienstbetrekking (waaronder sociale uitkeringen en pensioenen), winst uit onderneming, resultaat uit overige werkzaamheden (behoudens de zogenoemde terbeschikkingstellingsregeling) en periodieke uitkeringen en verstrekkingen. Het maximum waarover de inkomensafhankelijke bijdrage is verschuldigd (2009 = € 32.369), is ontleend aan dat van de toenmalige Ziekenfondswet. Er gelden in hoofdzaak twee tarieven, een hoog tarief (thans 6,9%) met een verplichte vergoeding ter zake van de inhouding (bijvoorbeeld bij werknemers) en een laag tarief (thans 4,8%) zonder recht op vergoeding. Over de vergoeding die de werkgever betaalt is de werknemer loonbelasting/premie volksverzekeringen verschuldigd. De vergoeding vormt echter geen loon voor de premies werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage voor de ZVW zelf. Deze systematiek geldt onder andere ook bij degenen die een uitkering op grond van de werknemersverzekeringen ontvangen. Doordat de werkgeversvergoeding belast is telt deze ook mee voor het toetsingsinkomen bij de inkomensafhankelijke regelingen.

Anderen dan werknemers, in het bijzonder zelfstandige ondernemers en mensen met een aanvullend pensioen, zijn tot het maximum bijdrage-inkomen de lage inkomensafhankelijke bijdrage van 4,8% zelf verschuldigd. Zelfstandigen betalen de inkomensafhankelijke bijdrage op aanslag.

Over de AOW-pensioenen is de hoge inkomensafhankelijke bijdrage van 6,9% verschuldigd, waarmee (via de netto-nettokoppeling) rekening is gehouden bij de vaststelling van de AOW-pensioenen, zodat daarvoor geen afzonderlijke vergoeding wordt gegeven.

Bij de inkomensafhankelijke bijdrage speelt een teruggaafproblematiek. Als er bijvoorbeeld sprake is van meerdere dienstbetrekkingen, zal de werkgever (of uitkerende instantie) geen rekening (kunnen) houden met het inkomen dat op andere wijze wordt verkregen. Als hierdoor het maximum voor de inkomensafhankelijke bijdrage wordt overschreden, geeft de Belastingdienst het meerdere terug. Bij degenen die geen vergoeding voor de inkomensafhankelijke bijdrage ontvangen, vindt de teruggaaf door de Belastingdienst rechtstreeks aan de verzekeringsplichtige plaats. Bij werknemers vindt de teruggaaf naar evenredigheid aan de werkgevers plaats, die dit vervolgens met hun werknemers moeten verrekenen. De werkgever constateert enerzijds dat hij de teruggaaf moet doorbetalen en anderzijds dat de vergoeding achteraf te hoog is geweest; het saldo van deze verrekening is nihil, met dien verstande dat voor de werknemer sprake is van negatief loon (een aftrekpost voor de belastingheffing).

Tegen dit teruggaafsysteem bij werknemers bestaan diverse bezwaren:

- de teruggaven vinden altijd pas na afloop van het kalenderjaar plaats, waardoor de werknemer gemiddeld een jaar op teruggaaf van het teveel betaalde moeten wachten;
- het systeem is voor de Belastingdienst en werkgevers zeer bewerkelijk;
- er is veel ruis in de uitvoering doordat de aangeleverde jaarloongegevens niet altijd gelijk juist en compleet zijn, waardoor verleende teruggaven herhaaldelijk moeten worden aangepast;
- werknemers die niet meer in dienst zijn, moeten vanwege de boeking van negatief loon weer in de loonadministratie worden opgenomen en vervolgens weer uit die loonadministratie afgevoerd;
- werknemers hebben er moeite mee dat loongegevens uit een andere dienstbetrekking bij hun werkgever via de teruggaafbeschikking bekend worden;
- het is moeilijk uit te leggen waarom een gepensioneerde in de netto sfeer een teruggaaf van de Belastingdienst krijgt en de werknemer via negatief loon een belastingvermindering krijgt.

Het teruggaafsysteem bij personen met meerdere inkomensbronnen waarvoor verschillende tarieven gelden is gecompliceerd. Een veel voorkomend voorbeeld hiervan is een gepensioneerde met een AOW-uitkering en aanvullend pensioen.

3.2. *Het voorgestelde systeem van de inkomensafhankelijke bijdrage*

Wat de werkgever thans aan vergoeding voor de op het loon in te houden inkomensafhankelijke bijdrage betaalt aan de werknemer, gaat hij voortaan via de aangifte loonheffingen ten titel van inkomensafhankelijke bijdrage aan het Zorgverzekeringsfonds betalen. De werknemer heeft voor zijn loon niet meer met een inkomensafhankelijke bijdrage te maken. Dat is de kern van de nieuwe systematiek die een aanmerkelijke vereenvoudiging oplevert. De bij de invoering van de Zorgverzekeringswet vastgelegde verdeling in de zorgkosten verandert hierdoor (ook in de toekomst) niet. Een wijziging op dit punt is met nadruk niet beoogd. Het systeem met twee tarieven blijft dus bestaan. De bestanddelen van het inkomen van de verzekeringsplichtige waarover de inkomensafhankelijke bijdrage is verschuldigd (kort gezegd: loon, winst, resultaat en periodieke uitkeringen en verstrekkingen) blijven dezelfde. Er blijven verzekeringsplichtigen waarbij de inkomensafhankelijke bijdrage voor rekening van een ander (veelal hun werkgever) komt en verzekeringsplichtigen die de inko-

mensafhankelijke bijdrage zelf zijn verschuldigd, deels via inhouding (in het bijzonder bij pensioen) en deels op aanslag (in het bijzonder bij winst uit onderneming). Voorgesteld wordt tevens het maximum bijdrage-inkomen voor de inkomensafhankelijke bijdrage (€ 32.369) te verhogen tot het maximum premieloon werknemersverzekeringen (€ 47.802). Door deze grondslagverbreding kunnen de percentages van 6,9 en 4,8 met 0,7 procentpunt worden verlaagd tot 6,2 en 4,1, waardoor de inkomenseffecten worden gedompt. Hiermee worden de grenzen voor de heffing van de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringsfonds en de premies werknemersverzekeringen geharmoniseerd. Het aantal teruggaven neemt hierdoor belangrijk af, (...). Door een en ander wordt de uitvoering nog verder verbeterd. (...).

De door een werkgever verschuldigde inkomensafhankelijke bijdrage

Voor de door een werkgever verschuldigde inkomensafhankelijke bijdrage is alleen het loon van zijn werknemer van belang. De voorgestelde wettelijke bepalingen zijn erop gericht dat waar de werkgever nu een vergoeding betaalt hij voortaan een heffing betaalt, zonder dat die heffing hoger of lager is dan hetgeen de werkgever bij de huidige systematiek aan vergoeding zou moeten betalen.

De door de inhoudingsplichtige verschuldigde werkgeversheffing wordt, anders dan de vergoeding die hij onder het huidige systeem betaalt, niet aangemerkt als loon van de werknemer waarover loonbelasting/premie volksverzekeringen, premies werknemersverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage ZVW zijn verschuldigd.

De door een verzekeringsplichtige verschuldigde inkomensafhankelijke bijdrage ZVW

Het verschil voor de verzekeringsplichtige ten opzichte van de huidige situatie is dat loon waarover de werkgever inkomensafhankelijke bijdrage is verschuldigd niet tot de grondslag behoort waarover de verzekeringsplichtige inkomensafhankelijke bijdrage is verschuldigd. De grondslag waarover bij de verzekeringsplichtige inkomensafhankelijke bijdrage is verschuldigd bestaat dus uit ander loon dan loon waarover zijn werkgever een inkomensafhankelijke bijdrage is verschuldigd (in het bijzonder pensioen), winst uit onderneming, resultaat uit overige werkzaamheden (anders dan volgens de terbeschikkingstellingsregelingen) en periodieke uitkeringen en verstrekkingen. De heffing van de inkomensafhankelijke bijdrage van de verzekeringsplichtige vindt, net als nu, deels plaats bij wijze van inhouding en deels bij wege van aanslag. Inhouding volgens de systematiek van de loonbelasting vindt plaats over het loon (in het bijzonder pensioen) waarover de werkgever geen inkomensafhankelijke bijdrage is verschuldigd. In zoverre hoeven geen aanslagen inkomensafhankelijke bijdrage te worden opgelegd. Aanslagen worden wel opgelegd aan mensen met ander inkomen, waaronder het loon dat niet van een inhoudingsplichtige afkomstig is. Daarvoor wordt via de systematiek voor de inkomstenbelasting een aanslag Zorgverzekeringswet opgelegd. De systemen van inhouding en aanslag zijn strikt gescheiden, maar zonder dat uiteindelijk in totaal meer aan inkomensafhankelijke bijdrage wordt geheven dan met het maximum bijdrage-inkomen in overeenstemming is. Op situaties met verschillende inkomensbronnen wordt hierna ingegaan. De door de verzekeringsplichtige verschuldigde inkomensafhankelijke bijdrage is, net als bijvoorbeeld de van hem geheven loon- en inkomstenbelasting, niet aftrekbaar van het loon dan wel het inkomen. (...)

3.4. Aanvullend pakket

Bij de uniformering van de loonbegrippen worden de vergoedingen die de werkgevers thans betalen voor de op het loon van hun werknemers in te houden inkomensafhankelijke bijdrage vervangen door een werkgeversheffing. Deze werkgeversheffing behoort niet tot het loon (in tegenstelling tot de huidige werkgeversvergoedingen). Hierdoor wordt de grondslag voor de loon- en inkomstenbelasting versmald. Om de daardoor optredende derving van loon- en inkomstenbelasting te voorkomen en te vermijden dat er bij werknemers een onbedoeld en groot positief inkomenseffect ontstaat is een pakket aan maatregelen genomen. Deze treft u aan in tabel 2. Om te voorkomen dat een groter beroep op inkomensafhankelijke regelingen zal worden gedaan zonder dat er netto iets verandert voor de burger (de zogenaamde verzamelinkomens dalen omdat er geen belaste werkgeversvergoedingen meer zijn), zullen de desbetreffende inkomensgrenzen technisch worden aangepast, voor zover dat al niet automatisch plaatsvindt. Voor enkele inkomensafhankelijke regelingen zoals zorgtoeslag, kindgebonden budget, WTOS en studiefinanciering wordt de technische aanpassing in deze wet geregeld. Voor andere zoals de kinderopvangtoeslag en huurtoeslag gebeurt dat later via (reguliere) lagere regelgeving.

Tabel 2 Overzicht (aanvullend) pakket (mutaties in % of €)

Tarief 1e schijf	+ 2,80%
Tarief 2e schijf	+ 0,25%
Algemene heffingskorting	- 35
Arbeidskorting ¹ ; bedrag	- 125
Arbeidskorting; inkomensgrens	- 534
Arbeidskorting; afbouwpercentage	+ 2,75%
Arbeidskorting; afbouwbedrag	+ 900
Arbeidskorting; grens t.b.v. afbouw	- 2.600
Ouderenkorting	+ 200
Ouderenkorting vanaf grens ouderenkorting	+ 150
Aanvullende ouderenkorting	- 60
AOW-tegemoetkoming	- 75
Lengte 1e schijf	+ 700
Lengte 2e schijf	- 1.200
Start afbouw kindgebonden budget	- 2.750
MKB-winstvrijstelling	+ 2,00%
Specifieke tijdelijke korting Vut/prepensioen van 1% met maximum	182
Inkomensafhankelijke bijdrage ZVW (hoog/laag)	- 0,70%
Grens inkomensafhankelijke bijdrage ZVW	+ 15.335
Inkomensafhankelijke bijdrage ZVW over AOW	- 2,80%
Franchise AWF-premie werkgevers	- 16.443
AWF-premie werkgevers	- 2,5%
Zorgtoeslag afbouwpercentage alleenstaand	+ 0,40%
Zorgtoeslag normpercentage meerpersoonshuishouden	+ 0,40%
Zorgtoeslag afbouwpercentage meerpersoonshuishouden	+ 0,40%

¹ Vanaf 2011 de <<doorwerkbonus>>.

(...)

6. *Inkomenseffecten*

In (...) zijn de inkomenseffecten weergegeven van de uniformering van het loonbegrip inclusief aanvullende pakket. Ongeveer de helft van de huishoudens (42%) merkt nagenoeg niets van de maatregel; zij hebben een inkomenseffect tussen de $-1/2\%$ en $+1/2\%$. Daarnaast is er een groep van 46% van alle huishoudens waar de inkomenseffecten liggen tussen $1/2\%$ - $1 1/2\%$ (28% gaat er tussen de $+1/2\%$ en $1 1/2\%$ op vooruit en 18% gaat er tussen de $-1/2\%$ en $-1 1/2\%$ op achteruit). In totaal zijn de inkomenseffecten van 88% van de huishoudens beperkt tot maximaal $1 1/2\%$ (positief en negatief). De resterende 12% is redelijk gelijk verdeeld in huishoudens met een inkomenseffect van $1 1/2\%$ tot 3% en huishoudens met een inkomenseffect van meer dan $-1 1/2\%$. Hierbij valt overigens op dat de positieve inkomenseffecten relatief vaker voorkomen bij lage- en middeninkomens dan bij hoge inkomens. Ook is het zo dat 72% van de huishoudens op minimumniveau inkomenseffecten hebben die liggen tussen $-1/2\%$ en $1/2\%$.

(...)

Relevante wetteksten per 1 januari 2013

4.10 Per 1 januari 2013 luiden de voor onderhavige zaak relevante wettelijke bepalingen als volgt:³²

Artikel 1 van de Zvw:

In deze wet en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder:

(...)

e. verzekeringplichtige: degene die op grond van artikel 2 verplicht is zich krachtens een zorgverzekering te verzekeren of te laten verzekeren;

(...)

³² Bij Wet van 6 juni 2011 tot wijziging van een aantal wetten ter uniformering van het loonbegrip (Wet uniformering loonbegrip), Stb. 2011, 288 zijn de hier genoemde artikelen 41 tot en met 43 en artikel 45 gewijzigd en zijn de hier genoemde artikelen 44 en 46 vervallen. Bij Besluit van 6 februari 2012 tot inwerkingtreding van de Wet uniformering loonbegrip zijn voornoemde artikelen per 1 januari 2013 gewijzigd/vervallen, Stb. 2012, 45.

Artikel 2 van de Zvw:

1. Degene die ingevolge de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten en de daarop gebaseerde regelgeving van rechtswege verzekerd is, is verplicht zich krachtens een zorgverzekering te verzekeren of te laten verzekeren tegen het in artikel 10 bedoelde risico.
 2. In afwijking van het eerste lid is niet verzekeringsplichtig:
 - a. de militaire ambtenaar in werkelijke dienst als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel a juncto onderdeel b, van de Militaire ambtenarenwet 1931, alsmede de militair aan wie buitengewoon verlof met behoud van militaire inkomsten is verleend;
- (...)

Artikel 5, eerste lid, van de AWBZ:

Verzekerd overeenkomstig de bepalingen van deze wet is degene, die:

- a. ingezetene is;
- b. geen ingezetene is, doch ter zake van in Nederland of op het continentaal plat in dienstbetrekking verrichte arbeid aan de loonbelasting is onderworpen.

Artikel 39 van de Zvw:

1. Er is een Zorgverzekeringsfonds.
 2. Ten gunste van het Zorgverzekeringsfonds komen:
 - a. de inkomensafhankelijke bijdragen, bedoeld in paragraaf 5.2³³, alsmede de daarmee verband houdende bestuurlijke boeten en renten;
- (...)

Artikel 41 van de Zvw:

De inhoudingsplichtige en de verzekeringsplichtige zijn een inkomensafhankelijke bijdrage verschuldigd.

Artikel 42 van de Zvw:

1. De inhoudingsplichtige is een inkomensafhankelijke bijdrage verschuldigd over het door hem verstrekte loon overeenkomstig de Wet op de loonbelasting 1964 uit:
 - a. tegenwoordige dienstbetrekking als bedoeld in de Wet op de loonbelasting 1964 van de verzekeringsplichtige of van degene, bedoeld in artikel 2, tweede lid, onderdeel b, van deze wet, met uitzondering van:
 - 1°. (...);
 - 2°. (...);
 - 3°. (...);
 - 4°. (...);
 - b. vroegere arbeid als bedoeld in de Wet op de loonbelasting 1964 van de verzekeringsplichtige of van degene, bedoeld in artikel 2, tweede lid, onderdeel b, tot een bij ministeriële regeling te bepalen tijdstip, met uitzondering van bij ministeriële regeling aan te wijzen bestanddelen van het loon.
2. Het loon waarover de inkomensafhankelijke bijdrage ingevolge het eerste lid wordt geheven, wordt ten minste gesteld op nihil en wordt bij dezelfde inhoudingsplichtige tot geen hoger bedrag in aanmerking genomen dan het door Onze Minister, in overeenstemming met Onze Ministers van Sociale Zaken en Werkgelegenheid en van Financiën, met betrekking tot een kalenderjaar vastgestelde bedrag.
3. (...)
4. (...)
5. (...)
6. (...)
7. De inhoudingsplichtige mag de door hem verschuldigde inkomensafhankelijke bijdrage niet verhalen op de verzekeringsplichtige (....)
8. (...)

33 Voetnoot A-G: hiertoe behoren de artikelen 41 tot en met 47 van de Zvw.

Artikel 43 van de Zvw:

1. De verzekeringsplichtige is een inkomensafhankelijke bijdrage verschuldigd over het in een kalenderjaar genoten bijdrage-inkomen.
2. Het bijdrage-inkomen is het gezamenlijke bedrag van hetgeen door de verzekeringsplichtige is genoten aan:
 - a. loon overeenkomstig de Wet op de loonbelasting 1964, verminderd met:
 - 1°. het loon waarop artikel 42 van toepassing is;
 - 2°. de eindheffingsbestanddelen, bedoeld in artikel 31, eerste lid, onderdelen b tot en met h, van de Wet op de loonbelasting 1964; en vermeerderd met loon, bepaald volgens de regels van artikel 3.82 van de Wet inkomstenbelasting 2001;
 - b. belastbare winst uit onderneming, bepaald volgens de regels van afdeling 3.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001;
 - c. belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden, bepaald volgens de regels van afdeling 3.4 van de Wet inkomstenbelasting 2001, met uitzondering van de in artikel 3.91, eerste lid, onderdelen a en b, en artikel 3.92 van de Wet inkomstenbelasting 2001 bedoelde werkzaamheden;
 - d. belastbare periodieke uitkeringen en verstrekkingen, bepaald volgens de regels van afdeling 3.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001.
3. Het bijdrage-inkomen wordt ten minste op nihil gesteld en wordt tot geen hoger bedrag in aanmerking genomen dan het bij regeling van Onze Minister, in overeenstemming met Onze Ministers van Sociale Zaken en Werkgelegenheid en van Financiën, met betrekking tot een kalenderjaar vastgestelde bedrag.
4. Ingeval de inkomensafhankelijke bijdrage ingevolge artikel 49, tweede lid, bij wijze van inhouding wordt geheven, is artikel 42, tweede tot en met zesde lid, van overeenkomstige toepassing.
5. Ingeval de inkomensafhankelijke bijdrage ingevolge artikel 49, derde lid, bij wege van aanslag wordt geheven, wordt daarbij als bijdrage-inkomen ten hoogste in aanmerking genomen een bedrag gelijk aan het in het derde lid bedoelde bedrag, verminderd met het loon, bedoeld in artikel 42, van de verzekeringsplichtige en met het door de verzekeringsplichtige van een inhoudingsplichtige genoten loon, bedoeld in het tweede lid, onderdeel a.

Artikel 44 van de Zvw: [Vervallen per 01-01-2013]

Artikel 45 van de Zvw:

1. De door de inhoudingsplichtige verschuldigde inkomensafhankelijke bijdrage bedraagt een percentage van het loon, bedoeld in artikel 42, eerste lid.

Artikel 46 van de Zvw: [Vervallen per 01-01-2013]

Artikel 1 en 12h van de MAW 1931 zijn ongewijzigd gebleven.³⁴

Overige relevante wet-, en regelgeving³⁵ en jurisprudentie behorend bij het tweede voorgestelde cassatiemiddel

Wet- en regelgeving

4.11 Voor een goed begrip van de door belanghebbende ingenomen standpunten en voor een goede behandeling van de door belanghebbende voorgestelde cassatiemiddelen zijn de volgende wet- en regelgeving van belang:

Artikel 120 van de Grondwet:

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

Artikel 12 aanhef en onderdeel p van de MAW:

Voor zover deze onderwerpen niet reeds bij of krachtens de wet zijn geregeld, worden voor de mili-

³⁴ Voetnoot A-G: zie voor de wetteksten onderdeel 4.8 van deze conclusie.

³⁵ Tekst 2013.

taire ambtenaren bij of krachtens algemene maatregel van bestuur voorschriften vastgesteld betreffende:

(...)

- p. de wijze, waarop met de daarvoor in aanmerking komende vakorganisaties van overheidspersoneel overleg wordt gepleegd over aangelegenheden van algemeen belang voor de rechtstoestand van militaire ambtenaren, alsmede de gevallen waarin overeenstemming in dat overleg dient te worden bereikt;

Artikel 3 van het Besluit georganiseerd overleg sector Defensie:

1. Over aangelegenheden van algemeen belang voor de rechtstoestand, met inbegrip van de algemene regels volgens welke het personeelsbeleid zal worden gevoerd, betreffende de militaire ambtenaren en de ambtenaren wordt niet beslist alvorens daarover door of namens Onze Minister overleg is gevoerd met de sectorcommissie.
2. Onze Minister is bevoegd in afwijking van het eerste lid, de sectorcommissie gehoord, te beslissen dat bepaalde aangelegenheden van algemeen belang voor de rechtstoestand van de militaire ambtenaren of van de ambtenaren alsmede bepaalde algemene regels volgens welke het personeelsbeleid zal worden gevoerd, geen onderwerp van overleg zullen uitmaken.
3. Een voorstel, voor zover het strekt tot het regelen van rechten of verplichtingen van individuele militaire ambtenaren of individuele ambtenaren, wordt slechts ten uitvoer gebracht indien daarover overeenstemming bestaat met de sectorcommissie. Het standpunt van de sectorcommissie wordt bepaald bij meerderheid van stemmen. Elke centrale brengt één stem uit. Indien de stemmen binnen de sectorcommissie staken, beslist de voorzitter van het overleg met de sectorcommissie of het voorstel ten uitvoer wordt gebracht.
4. Het derde lid is niet van toepassing op een voorstel strekkende tot:
 - a. (...);
 - b. het invoeren of wijzigen van een wettelijke regeling die betrekking heeft op alle burgers of alle werknemers, waaronder begrepen militaire ambtenaren en ambtenaren;
 - c. (...);
 - d. (...);
 - e. (...);
5. (...).

Artikel 1 van de Richtlijn 2002/14/EG:

1. Deze richtlijn heeft tot doel een algemeen kader van minimumvoorschriften vast te stellen met betrekking tot het recht van werknemers van ondernemingen of vestigingen in de Gemeenschap op informatie en raadpleging.
2. De nadere regelingen inzake informatie en raadpleging worden vastgesteld en uitgevoerd overeenkomstig de nationale wetgeving en de in de lidstaten gebruikelijke praktijken op het gebied van sociaal overleg, en wel zo dat de nuttige werking ervan gewaarborgd is.
3. De nadere regelingen inzake informatie en raadpleging worden door de werkgever en de werknemersvertegenwoordigers vastgesteld en uitgevoerd in een geest van samenwerking, met inachtneming van hun wederzijdse rechten en verplichtingen en rekening houdende met de belangen van zowel de onderneming of de vestiging als de werknemers.

Artikel 3 van de Richtlijn 2002/14/EG:

Werkingsfeer

1. Deze richtlijn is naar keuze van de lidstaten van toepassing op:
 - a) ondernemingen die in een lidstaat ten minste 50 werknemers in dienst hebben, of
 - b) vestigingen die in een lidstaat ten minste 20 werknemers in dienst hebben.De lidstaten bepalen op welke wijze deze minimumaantallen worden berekend.
2. De lidstaten kunnen, met inachtneming van de in deze richtlijn neergelegde beginselen en doelstellingen, voorzien in specifieke bepalingen voor ondernemingen of vestigingen die politieke, confessionele, charitatieve, educatieve, wetenschappelijke of kunstzinnige doeleinden nastreven, of doeleinden op het gebied van informatie of opinievorming, of die ten dienste staan van beroepsorganisaties, op voorwaarde dat dergelijke bijzondere bepalingen in de nationale wetgeving reeds bestaan op de datum van inwerkingtreding van deze richtlijn.
3. (...)

Artikel 4, eerste en tweede lid, van de Richtlijn 2002/14/EG:

1. De lidstaten stellen overeenkomstig dit artikel in nadere regelingen vast hoe het recht op informatie en raadpleging op het passende niveau wordt uitgeoefend en houden daarbij rekening met de beginselen van artikel 1 en laten vigerende bepalingen en/of praktijken die voor de werknemers gunstiger zijn, onverlet.
2. Informatie en raadpleging behelzen:
 - a) (...);
 - b) (...);
 - c) informatie en raadpleging over beslissingen die ingrijpende veranderingen voor de arbeidsorganisatie of de arbeidsovereenkomsten kunnen meebrengen, met inbegrip van die welke vallen onder de in artikel 9, lid 1, genoemde bepalingen van het Gemeenschapsrecht.

Artikel 8, eerste lid, van de Richtlijn 2002/14/EG:

De lidstaten treffen passende maatregelen voor het geval deze richtlijn door werkgevers of de werknemersvertegenwoordigers niet wordt nageleefd. In het bijzonder zorgen zij ervoor dat er administratieve of gerechtelijke procedures voorhanden zijn om de in deze richtlijn opgenomen verplichtingen te doen naleven.

Relevante jurisprudentie behorend bij het derde voorgestelde cassatiemiddel

4.12 Voor het kader van het Europeesrechtelijke non-discriminatiebeginsel verwijs ik naar het arrest van de Hoge Raad van 13 april 2018³⁶:

2.5.2. (...) Artikel 26 IVBPR en artikel 14 EVRM, in samenhang met artikel 1 EP, alsook artikel 1 van het Twaalfde Protocol, verbieden niet iedere ongelijke behandeling van gelijke gevallen, doch alleen die welke als discriminatie moet worden beschouwd omdat een redelijke en objectieve rechtvaardiging ervoor ontbreekt. Dit betekent dat alleen sprake is van discriminatie indien het gemaakte onderscheid geen gerechtvaardigde doelstelling heeft of indien er geen redelijke verhouding bestaat tussen de maatregel die het onderscheid maakt en het daarmee beoogde gerechtvaardigde doel (zie EHRM 29 april 2008, nr. 13378/05, *Burden and Burden tegen het Verenigd Koninkrijk*, ECLI:CE:ECHR:2008:0429JUD001337805, NJ 2008/306). Hierbij verdient opmerking dat op fiscaal gebied aan de wetgever in het algemeen een ruime beoordelingsvrijheid toekomt bij het beantwoorden van de vraag of gevallen voor de toepassing van de bedoelde verdragsbepalingen 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 (vgl. onder meer EHRM 22 juni 1999, nr. 46757/99, *Della Cija en anderen tegen Italië*, ECLI:CE:ECHR:1999:0622DEC004675799, BNB 2002/398, en EHRM 29 april 2008, nr. 13378/05, *Burden and Burden tegen het Verenigd Koninkrijk*, ECLI:CE:ECHR:2008:0429JUD001337805, NJ 2008/306, paragraaf 60). Indien het niet gaat om onderscheid op basis van aangeboren kenmerken van een persoon, zoals geslacht, ras en etnische afkomst, dient het oordeel van de wetgever daarbij te worden geëerbiedigd, tenzij het van redelijke grond ontbloeit is (vgl. onder meer EHRM 12 april 2006, nrs. 67531/01 en 65900/01, *Stec en anderen tegen het Verenigd Koninkrijk*, ECLI:CE:ECHR:2006:0412JUD006573101, RSV 2007/44, paragraaf 52, en EHRM 4 november 2008, nr. 42184/05, *Carson en anderen tegen het Verenigd Koninkrijk*, ECLI:CE:ECHR:2008:0316JUD004218405, paragrafen 73 en 80). Dit laatste kan niet snel worden aangenomen. Het onderscheid moet van dien aard zijn dat de keuze van de wetgever evident van redelijke grond ontbloeit is ("manifestly without reasonable foundation", zie EHRM 7 juli 2011, nr. 37452/02, *Stummer tegen Oostenrijk*, ECLI:CE:ECHR:2011:0707JUD003745202, paragraaf 89, met verdere verwijzingen). De hiervoor bedoelde ruime beoordelingsvrijheid van de wetgever in belastingzaken omvat naar het oordeel van de Hoge Raad bij uitstek de verdeling van de belastingdruk over categorieën belastingplichtigen, zoals in dit geval aan de orde is.

Relevante wetgeving en jurisprudentie behorend bij het vierde voorgestelde cassatiemiddel

4.13 Artikel 8, eerste lid, van het Verdrag betreffende de bescherming van het loon (*Trb.* 1951, 32):

Deductions from wages shall be permitted only under conditions and to the extent prescribed by national laws or regulations or fixed by collective agreement or arbitration award.

³⁶ Hoge Raad 13 april 2018, nr. 17/02574, ECLI:NL:HR:2018:429, BNB 2018/117, met noot Boer.

4.14 Voor het kader van schending van het recht in de zin van artikel 1 Eerste Protocol bij het EVRM verwijs ik naar het arrest van de Hoge Raad van 6 april 2018³⁷:

3.2 Volgens vaste rechtspraak van het EHRM is belastingheffing te beschouwen als regulering van eigendom in de zin van artikel 1 EP en dient elke inbreuk door de Staat op het ongestoorde genot van eigendom in overeenstemming met het nationale recht te zijn en een legitiem doel in het algemeen belang na te streven, terwijl een inbreuk slechts is toegestaan indien er een redelijke mate van evenredigheid bestaat tussen de gebruikte middelen en het doel dat ermee wordt nagestreefd. Dit vereist een redelijke verhouding (“fair balance”) tussen voormeld algemeen belang en de bescherming van individuele rechten. Van een dergelijke redelijke verhouding is geen sprake indien de betrokken persoon wordt getroffen door een individuele en buitensporige last. Waar het gaat om de beoordeling van wat in het algemeen belang is en de keuze van de middelen om dit belang te dienen, komt de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toe (vgl. o.a. HR 3 april 2009, nr. 42467, ECLI:NL:HR:2009:BC2816, BNB 2009/268, r.o. 3.8.1). Een keuze van de wetgever binnen die beoordelingsvrijheid kan voor een belastingplichtige alleen dan leiden tot een individuele en buitensporige last indien en voor zover deze last zich in zijn geval sterker laat voelen dan in het algemeen (vgl. HR 10 september 2010, nr. 08/04653, ECLI:NL:HR:2010:BK3103, BNB 2011/65 en HR 17 maart 2017, nr. 15/04164, ECLI:NL:HR:2017:442, BNB 2017/115). Of dit laatste zich voordoet, dient te worden beoordeeld aan de hand van de omstandigheden van het geval.

5 Beoordeling van de middelen

5.1 Belanghebbende is het niet eens met de, in de onderdelen 1.4 tot en met 1.6 van de Inleiding beschreven, verlaging van zijn nettoloon vanwege ingaande wettelijke maatregelen.

5.2 Belanghebbende heeft bij de minister van Defensie bezwaar gemaakt tegen de aan hem toegezonden salarisstrook. De daarop volgende bestuursrechtelijke procedure is daarin uitgemond dat de CRvB het onderhavige geschil als een fiscaal geschil heeft aangemerkt, waarop het bezwaarschrift is doorgezonden aan de Inspecteur. In hoger beroep heeft het Hof zich, als belastingrechter, bevoegd verklaard.³⁸

5.3 Belanghebbende heeft als eerste cassatiemiddel voorgesteld dat het Hof ten onrechte heeft geoordeeld dan wel onbegrijpelijk heeft gemotiveerd ‘dat de belastingrechter bij uitsluiting van de (militaire) ambtenarenrechter bevoegd is om over het onderhavige geschil te oordelen, zodat ten onrechte geen oordeel is en kan worden gegeven over de door de Minister van Defensie gemaakte fouten bij de totstandkoming van de WUL waardoor militairen in hun inkomenspositie zijn getroffen en de voorts door de Minister van Defensie getroffen compensatieregeling’.

5.4 Dienaangaande merk ik op dat het Hof heeft geoordeeld dat, gelet op het feit dat belanghebbende ‘in zijn bezwaarschrift onder verwijzing naar zijn loonstrook [heeft] verzocht zijn salaris vast te stellen zonder toepassing te geven aan de WUL’ en ‘de enige post op zijn loonstrook die zou wijzigen als de WUL buiten toepassing zou worden gelaten, (...) de inhouding van loonheffing [is]’, het bezwaar door het Hof is aangemerkt als zijnde gericht tegen de inhouding van loonheffing. Ten aanzien van een dergelijk bezwaar en volgend beroep is naar het oordeel van het Hof ingevolge artikel 6:4 van de Awb en artikel 26 van de AWR de Inspecteur respectievelijk de belastingrechter bevoegd en niet de minister van Defensie respectievelijk de (militaire) rechtbank en de CRvB.

5.5 Uit de schrifturen ingediend door belanghebbende begrijp ik dat belanghebbende wil stellen dat bij het toezenden van de salarisstrook in wezen drie besluiten in de zin van de Awb aan hem bekend zijn gemaakt, namelijk: (1) de door de minister van Defensie gemaakte fouten voorafgaand aan de invoering van de WUL, die volgens belanghebbende zijn aan te merken als ‘andere handelingen van een bestuursorgaan’ in de zin van artikel 8:2, eerste lid, onderdeel a, onder 20 van de Awb; (2) de compensatiemaatregel; en (3) de inhouding van loonheffing. Belanghebbende meent kennelijk dat wanneer meer dan één rechtsgang openstaat, belanghebbende vrij is te bepalen welke rechtsgang hij volgt. Dit zou slechts anders zijn indien de wet expliciet aangeeft welke rechter bevoegd is. Daarvan is in dit geval geen sprake, aldus belanghebbende. Belanghebbende meent vervolgens dat toepassing van artikel 26 van de AWR niet verhindert dat door de minister van Defensie, de (militaire) rechtbank en de CRvB de bezwaren en beroepen tegen de ‘handeling’ en tegen de compensatiemaatregel worden behandeld.

³⁷ Hoge Raad 6 april 2018, nr. 17/01852, ECLI:NL:HR:2018:511, V-N 2018/20.3, met noot onbekend.

³⁸ Zie voor een nadere uiteenzetting van het procesverloop de Inleiding van deze conclusie.

5.6 Ik merk op dat uit het bezwaarschrift van 8 februari 2013 blijkt dat belanghebbende destijds bezwaar beoogde in te stellen tegen de verlaging van zijn netto resterende salaris door het ingaan van de WUL. Dit lagere netsalaris is met name veroorzaakt door de stijging van de inkomstenbelasting³⁹. Gelet op de inhoud van het bezwaarschrift en gelet op de parlementaire geschiedenis bij artikel 7:11 van de Awb⁴⁰ heeft het Hof mijns inziens kunnen oordelen dat het bezwaar was gericht tegen de inhouding van loonheffing betreffende januari 2013. De inhouding van loonheffing is ingevolge artikel 26, tweede lid, van de AWR voor de mogelijkheid van beroep gelijkgesteld met een voor bezwaar vatbare beschikking van de inspecteur. Ingevolge artikel 7:1 van de Awb dient men voorafgaand aan het beroep bezwaar in te dienen. Op grond van artikel 6:4, eerste lid, van de Awb geschiedt het maken van bezwaar door het indienen van een bezwaarschrift bij het bestuursorgaan dat het besluit heeft genomen. Op grond van deze artikelen dient een bezwaar en beroep gericht tegen de inhouding van loonheffingen door de Inspecteur en de belastingrechter behandeld te worden. Dat is mijns inziens niet anders indien belanghebbende een militair ambtenaar is. Dit geldt temeer nu artikel 6 van de Bevoegdheidsregeling bestuursrechtspraak naar mijn mening niet van toepassing is.

5.7 In artikel 6 van de Bevoegdheidsregeling bestuursrechtspraak is bepaald dat beroep kan worden ingesteld bij de militaire rechtbank in Den Haag tegen een besluit genomen op grond van de MAW 1931. Bij uitspraak van 21 augustus 2003 heeft de CRvB ten aanzien van (het voorheen geldende en vergelijkbare) artikel 4 MAW 1931 bepaald dat onder 'besluiten op grond van deze wet' wordt bedoeld 'alle besluiten, de rechtspositie betreffende, waarbij een (gewezen) militair in de zin van de MAW als zodanig, zijn nagelaten betrekkingen of zijn rechtverrijgenden als bedoeld in de MAW belanghebbende zijn'. In dezelfde uitspraak is vermeld dat 'bij wet in formele zin van het vorenstaande [kan, A-G] worden afgeweken, bijvoorbeeld in die zin, dat de in artikel 8:7, tweede lid, van de Awb geformuleerde hoofdregel haar werking herneemt. Zulk een afwijking kan voortvloeien uit de bewoordingen, maar ook uit het stelsel of uit de geschiedenis van de totstandkoming van die formele wet'.⁴¹

5.8 Indien de strekking van de bewoordingen 'besluiten op grond van deze wet [MAW 1931, A-G]' al zo ruim bedoeld zou zijn dat ook belastingbesluiten hieronder zouden vallen, dan volgt naar mijn mening een afwijking op het stelsel dat een dergelijk beroep dient te worden ingesteld bij de (militaire) rechtbank uit artikel 26 van de AWR. Verwezen zij hierbij naar het arrest van de Hoge Raad van 4 april 2018⁴² waarin is beslist dat dient te 'worden aangenomen dat de bevoegdheidsregeling in (thans) artikel 26 AWR geheel in het algemeen ertoe strekt beschikkingen op het gebied van belastingen van beroep op de algemene bestuursrechter uit te zonderen (...)'. Dat dit ook geldt voor een militair ambtenaar volgt uit het arrest van de Hoge Raad van 9 april 2004⁴³. Uit het feit dat de Hoge Raad arrest heeft gewezen in die zaak, waarin een militair ambtenaar een fiscaalrechtelijk probleem had, blijkt dat de Hoge Raad zich ook in de gevallen waarin de belanghebbende een militair ambtenaar betreft, bevoegd acht. Ook in het geval de belanghebbende een militair ambtenaar betreft, dienen fiscale geschillen dus bij de fiscale rechter behandeld te worden. Ingevolge artikel 12 van de Bevoegdheidsregeling bestuursrechtspraak kan tegen een uitspraak van de rechtbank ten aanzien van een artikel 26 AWR-besluit hoger beroep worden ingesteld bij een gerechtshof.

5.9 Nadat de Inspecteur het door de minister van Defensie doorgestuurde bezwaarschrift van 8 februari 2013 had ontvangen heeft belanghebbende met dagtekening 31 oktober 2015 een 'aanvullend bezwaarschrift' ingediend. In dit 'aanvullend bezwaarschrift' heeft belanghebbende in wezen gesteld dat hij met zijn bezwaarschrift heeft beoogd bezwaar in te stellen tegen de compensatiemaatregel. Het komt mij voor dat dit geen aanvullend bezwaar vormt, maar een nieuw bezwaar is. Het bezwaar is immers tegen een ander besluit gericht dan tegen de inhouding van loonheffing, namelijk tegen de compensatiemaatregel. Mij lijkt het dat de Inspecteur gehouden was dit 'aanvullend bezwaar' door te sturen naar de minister van Defensie. Het zal dan aan de minister van Defensie zijn om te bezien of er verschoonbaarheidsgronden aanwezig zijn om een dergelijk laat ingediend bezwaar verschoonbaar te achten.

5.10 Het staat belanghebbende niet vrij de fiscale rechtsingang gebruiken om in de fiscale procedure niet-fiscale onderwerpen aan te snijden, zoals eventuele gebreken in de compensatiemaatregel of mogelijke fouten en tekortkomingen in het beleid van de minister van Defensie in verband met de invoering

39 Zie onderdeel 4.9 van deze conclusie voor het overzicht van alle wijzigingen ter voorkoming van derving van loon- en inkomstenbelasting, zoals vermeld in de tabel onder 3.4 van de Memorie van toelichting bij de Wet uniformering loonbegrip.

40 Zie onderdeel 4.2 van deze conclusie.

41 Zie onderdeel 4.5 van deze conclusie.

42 Zie onderdeel 4.7 van deze conclusie.

43 Zie onderdeel 4.6 van deze conclusie.

van de WUL. In de onderhavige fiscale procedure kan het slechts gaan om een beoordeling van de onderhavige inhouding van loonheffingen.

5.11 Daarop stuit het eerste middel af.

5.12 Belanghebbende heeft als tweede middel voorgesteld dat het Hof ten onrechte heeft geoordeeld dan wel onbegrijpelijk heeft gemotiveerd 'dat het niet voeren van het verplicht voorgeschreven overleg met de vakcentrales van defensiepersoneel over een voorstel dat strekt tot het regelen van rechten of verplichtingen van individuele militaire ambtenaren niet tot gevolg heeft dat de WUL niet rechtsgeldig tot stand is gekomen'.

5.13 Dienaangaande merk ik op dat ingevolge artikel 3 van Richtlijn 2002/14/EG⁴⁴ de werkingssfeer daarvan beperkt is tot werkgevers en werknemers binnen ondernemingen, dat wil zeggen tot de verhoudingen daarbinnen en het bedrijfsbeleid. Deze Richtlijn ziet naar mijn mening niet op de fiscale behandeling van loon. Dat betekent ook dat een eventueel niet handelen conform deze Richtlijn niet tot gevolg kan hebben dat een Nederlandse formele wettelijke regeling, zoals de WUL, geheel of gedeeltelijk buiten toepassing zou kunnen worden verklaard.

5.14 Het tweede middel faalt aldus.

5.15 Belanghebbende heeft als derde cassatiemiddel voorgesteld dat het Hof ten onrechte heeft geoordeeld dan wel onbegrijpelijk heeft gemotiveerd 'dat het inkomensverlies dat bij militairen optreedt als gevolg van de invoering van de WUL (en na het door de Minister van Defensie treffen van een compensatiemaatregel) met genoemde bepalingen [artikel 1 Twaalfde Protocol EVRM, artikel 26 IVBPR, artikel 1 GW, A-G] in overeenstemming is'.

5.16 Ik merk op dat van een schending van artikel 26 IVBPR en artikel 14 EVRM, in samenhang met artikel 1 van het Twaalfde Protocol, slechts sprake kan zijn indien er ingevolge Nederlandse belastingwetgeving sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen waarvoor een redelijke en objectieve rechtvaardiging ontbreekt. Dat kan zich met name voordoen indien voor de ongelijke wettelijke behandeling geen gerechtvaardigde doelstelling aanwijsbaar is dan wel indien er geen sprake is van een 'fair balance' tussen de ontstane ongelijkheid en het beoogde doel van een wettelijke regeling. Een door de wetgever aangebracht financieel of fiscaal onderscheid, wordt door de rechter in principe geëerbiedigd, tenzij, kort gezegd, dat onderscheid van evident van elke redelijke grond ontbloomt is.⁴⁵

5.17 In dit geval staat vast dat alle militaire ambtenaren, per saldo, nadeel ondervinden van de invoering van de WUL. Belanghebbende is de mening toegedaan hij, als militair ambtenaar, daardoor ten onrechte wordt benadeeld ten opzichte van werknemers in andere beroepsgroepen, nu de invoering van de WUL bij die andere werknemers niet per definitie leidt tot een nadeel.

5.18 Het lijkt mij dat belanghebbende, als militair ambtenaar, in dit kader niet vergelijkbaar is met andere werknemers. Vanouds heeft de wetgever voor militaire ambtenaren voorzien in een afwijkend zorgstelsel. Militaire ambtenaren waren altijd al, ingevolge artikel 2, tweede lid, aanhef en onderdeel a van de Zvw, reeds vóór 1 januari 2013 niet verzekeringsplichtig en dus niet premieplichtig ingevolge de Zvw.⁴⁶ De algemene afschaffing van die premieplicht heeft voor militaire ambtenaren dus geen voordeel gebracht. Maar daarbij moet worden bedacht dat het uitgangspunt op zichzelf al voordelig was.

5.19 Overigens wil ik opmerken dat de inkomenseffecten van de WUL aanzienlijk gecompliceerder zijn dan lijkt uit de zwart-wit vergelijking van belanghebbende. Ik merk op dat vaststaat dat het koopkrachtverlies van militaire ambtenaren na invoering van de WUL en na toepassing van de compensatieregeling is beperkt tot (hoogstens) 1,5%⁴⁷. In de memorie van toelichting is vermeld dat de invoering van de WUL voor 88% van de werknemers zal leiden tot een koopkrachteffect tussen -1,5% en +1,5%, en dat 12% van de werknemers een verandering van koopkracht van meer dan 1,5% (positief en negatief) zal ervaren.⁴⁸ Aldus komt het mij voor dat de door belanghebbende hier ter onderbouwing van zijn beroep op

44 Zie onderdeel 4.11 van deze conclusie.

45 Zie onderdeel 4.12 van deze conclusie.

46 Zie onderdeel 4.8 van deze conclusie.

47 Zie Hofuitspraak r.o. 4.6 (onderdeel 2.6 van deze conclusie).

48 Zie onder 4.9 van deze conclusie waarin dit in de geciteerde passage uit de memorie van toelichting bij de Wet uniformering loonbegrip onder punt 6 vermeld wordt.

vermeende discriminatie gemaakte vergelijking, te simpel is om te kunnen gebruiken als basis voor toetsing op ongelijkheid.

5.20 Ook kan mijns inziens niet worden volgehouden dat een eventuele ongelijke wettelijke behandeling elke redelijke rechtvaardiging zou ontberen. De wetgever heeft met de invoering van de WUL tot doel gehad: (1) een administratieve lastenverlichting, (2) 'een efficiëntere en robuustere uitvoering van de loonaangifteketen door de Belastingdienst en het UWV' en (3) een eenvoudiger loonstrookje, hetgeen de begrijpelijkheid ervan ten goede komt.⁴⁹ Om het loonbegrip te uniformeren is ervoor gekozen de inkomensafhankelijke bijdrage Zvw die eerst door de werknemer werd betaald en waarvoor hij dan een belaste vergoeding van de werkgever kreeg, door de werkgever te laten betalen. Om budgettaire redenen is ervoor gekozen om de loon- en inkomstenbelasting te verhogen. Voor belanghebbende heeft dit uiteindelijk geleid tot een koopkrachtverlies van hoogstens 1,5%. Dit is naar mijn mening niet onevenredig te achten aan het doel van de invoering van de Wet WUL.

5.21 Daarop stuit het derde middel af.

5.22 Belanghebbende heeft als vierde cassatiemiddel voorgesteld dat het Hof ten onrechte heeft geoordeeld dan wel onbegrijpelijk heeft gemotiveerd 'dat het inkomensverlies dat bij militairen optreedt als gevolg van de invoering van de WUL (en na het door de Minister van Defensie treffen van een compensatiemaatregel) met genoemde verdragsbepalingen [artikel 1 EP EVRM, artikel 8 VBL, A-G] in overeenstemming is'.

5.23 Belanghebbende heeft in zijn conclusie van repliek⁵⁰ het volgende aangegeven:

4.3. De Staatssecretaris wijst er terecht op dat wij ons niet langer op het standpunt stellen dat sprake is van een individual and excessive burden. Wij hebben ons rekenschap gegeven van de rechtspraak van de Centrale Raad van Beroep inzake het AOW-gat (vgl. CRvB 1 juni 2017, ECLI:NL:CRVB:2017:1904) waarin een inkomenseffect van minder dan -10% niet als een individual and excessive burden is bestempeld. Tegen die achtergrond is het naar ons oordeel niet langer houdbaar om te bepleiten dat in ons geval sprake is van een individual and excessive burden, nu het inkomenseffect voor ons minder is dan -10%. Deze constatering is naar ons oordeel verder niet relevant, omdat de schending van het recht op eigendom/inkomen reeds niet voldoet aan de andere daarvoor in de jurisprudentie; aanvaarde criteria.

5.24 Belanghebbes beroep op strijd met artikel 1 EP EVRM faalt reeds daarom. Of aan de overige voorwaarden zou zijn voldaan is niet meer relevant, omdat voor een geslaagd beroep op strijd met artikel 1 EP EVRM aan alle voorwaarden moet zijn voldaan. Nu de verlaging van het netto-inkomen voortvloeit uit een formele wet is er tevens geen sprake van strijd met artikel 8 VBL.

5.25 Aldus moet het vierde middel het lot van de voorgaande middelen delen.

6 Conclusie

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van belanghebbende ongegrond dient te worden verklaard.

Noot

1. Als gevolg van de invoering van de Wet uniformering loonbegrip per 1 januari 2013 ontving belanghebbende, een militair, vanaf januari 2013 € 19,75 minder netsalaris per maand. Hij vreesde bovendien dat hij met ingang van 2014 nog verder erop achteruit zou gaan. Tegen deze inkomensachteruitgang protesteerde hij bij zijn werkgever, de Minister van Defensie. Naar aanleiding van de ontvangst van zijn eerste salarisstrook in 2013 verzocht hij de minister "mijn salaris met terugwerkende kracht vanaf 1 januari 2013 opnieuw vast te stellen zonder toepassing te geven aan de WUL". Kernargument, ook in cassatie, was dat militairen als gevolg van een onoplettendheid van de Minister van Defensie tijdens het wetgevingsproces, zwaarder werden getroffen door de Wet uniformering loonbegrip dan andere Nederlandse werknemers.

⁴⁹ Zie onderdeel 4.9 van deze conclusie waarin dit in de geciteerde passage uit de memorie van toelichting bij de Wet uniformering loonbegrip onder punt 1 vermeld wordt.

⁵⁰ Zie onderdeel 3.7 van deze conclusie.

2. De missie van de militair was mijns inziens kansloos, maar hij verdiende naar aanleiding van zijn verzoek een antwoord van de juiste rechter. Dat heeft hij niet gekregen.
3. Over het verzoek van de militair hebben zich de Minister van Defensie, de Inspecteur en vijf rechterlijke instanties gebogen. Nadat de minister het verzoek van de militair kennelijk ongegrond had verklaard, stelde de militair beroep in bij de militaire ambtenarenrechter. Die is bevoegd in geval van besluiten en andere handelingen van bestuursorganen jegens een militair als zodanig (zie art. 8:2 lid 1 onderdeel b en art. 8:7 Awb, alsmede art. 6 en 10 van bijlage 2 bij de Awb). In hoger beroep oordeelde de Centrale Raad van Beroep dat het bezwaar van de militair geheel gericht was tegen de hoogte van de loonbelasting en dat niet de minister over het bezwaar moest oordelen maar de Inspecteur. Die nam dit standpunt over, evenals de belastingrechter in drie instanties en de A-G.
4. Om het verzoek van de militair te kunnen plaatsen, is enig inzicht vereist in de totstandkoming van de Wet uniformering loonbegrip en de gevolgen voor militairen. Bij de uniformering van het loonbegrip voor de heffing van loonbelasting, premies volks- en werknemersverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet per 1 januari 2013 heeft de wetgever geprobeerd de inkomenseffecten (en het effect op zijn eigen inkomsten) zo veel mogelijk te mitigeren. Voor 88% van de huishoudens viel het inkomenseffect volgens de wetgever binnen een bandbreedte van plus of min 1,5%. Voor militairen waren de inkomenseffecten ongunstiger. De Wet uniformering loonbegrip voorzag namelijk onder andere in het afschaffen van de ten laste van de werknemer komende inkomensafhankelijke bijdrage voor de zorgverzekering. Door het vervallen van deze bijdrage zou het netto-inkomen van de werknemer hoger worden, maar de inkomsten voor de schatkist lager. Dit laatste effect werd ongedaan gemaakt door een verhoging van de loon- en inkomstenbelasting (hoger tarief, langere schijven, lagere heffingskortingen).
5. Voor actieve militairen gold echter een eigen zorgstelsel, zonder inkomensafhankelijke bijdrage. Zij profiteerden daarom niet van het afschaffen van de inkomensafhankelijke bijdrage voor de zorgverzekering, maar werden wel geconfronteerd met de hogere loon- en inkomstenbelasting. Dit effect werd Defensie pas duidelijk in het najaar van 2012 (de Wet uniformering loonbegrip was al in 2011 in het *Staatsblad* geplaatst). Om het effect in elk geval voor 2013 te mitigeren werd het werkgeversdeel van de SZVK-premie (de ziektekostenverzekeringspremie voor militairen) in het salarissysteem “op nul gezet” en zou worden “gevarieerd met de inhouding van het VUT-equivalent”. Voor volgende jaren zou later een oplossing moeten worden gezocht binnen “het arbeidsvoorwaardenproces”. Zie de brief van 19 december 2012 van de Minister van Defensie aan het Sectoroverleg Defensie, *Kamerstukken II 2012/13, 33400-X*, nr. 57, p. 2. Mij is deze regeling niet helemaal duidelijk, maar ik begrijp hieruit dat de SZVK-premie in 2013 voor rekening van Defensie zou worden gebruteerd alsmede dat minder VUT-premie ten laste van de militairen zou komen. De maatregel zou worden betaald uit “vertraging van activiteiten binnen de defensiebegroting”. Daarmee was € 47,5 miljoen gemoeid. Zonder deze compensatie zouden de negatieve inkomenseffecten voor militairen volgens de minister in 2013 tussen 2,8 en 4,7% kunnen bedragen; mét de compensatie zouden de effecten binnen de zojuist genoemde bandbreedte van 1,5% blijven. Zie *Kamerstukken II 2012/13, 33400-X*, nr. 57, antwoord op vraag 11 en 31.
6. De moeilijkheid van deze zaak is dat het verzoek van de militair – hernieuwde vaststelling van zijn salaris zonder toepassing te geven aan de Wet uniformering loonbegrip – juridisch niet eenvoudig te duiden is. Volgens mij ging het hem slechts erom dat hij vanaf januari 2013 netto evenveel wilde blijven ontvangen als voor invoering van de Wet uniformering loonbegrip. Zijn bezwaar was naar mijn indruk niet dat te veel loonbelasting was ingehouden of dat de tarieven van voor de invoering van de Wet uniformering loonbegrip hadden moeten worden toegepast. Hij accepteerde op zichzelf de gevolgen van de Wet uniformering loonbegrip, maar hij vond dat de Minister van Defensie onvoldoende maatregelen had getroffen om de negatieve effecten daarvan te compenseren voor militairen, in 2013 en daarna. Die negatieve effecten waren tijdens het wetgevingsproces onopgemerkt gebleven en daarom moest de minister eind 2012, vlak voor invoering van de Wet uniformering loonbegrip, halsoverkop iets bedenken. Zij kwam vooralsnog met een tijdelijke oplossing, alleen voor 2013. Kort gezegd nam ze (als ik het goed heb begrepen) de loonbelasting over de SZVK-premie en een groter deel van de VUT-premie voor haar rekening. Die tijdelijke compensatie vond de militair onvoldoende en dát was de reden van zijn bezwaar. De minister heeft dat bezwaar ook zo opgevat. In de afwijzende uitspraak op bezwaar schreef zij dat zij het bezwaar had opgevat als gericht tegen de compensatiemaatregel, zoals de Hoge Raad in r.o. 2.1.4 ook memoreert.
7. Gekunsteld vind ik de uitleg van de Centrale Raad van Beroep. Die oordeelde dat het bezwaar geheel was gericht tegen de hoogte van de loonbelasting, en dat dit ook geldt voor zover de militair meende dat

de compensatie ontoereikend is. Wie zou denken dat de belastingrechter vervolgens het bezwaar tegen de ontoereikende compensatie zou beoordelen, komt bedrogen uit: het hof oordeelde dat dit punt niet meer aan de orde kon komen (zie r.o. 4.5 van de hofuitspraak).

8. Ingeval de bestuursrechter meent dat de burgerlijke rechter bevoegd is – of omgekeerd – kan de eerstbehandelende rechter zelf beslissen dat de zaak bij de andere rechter thuishoort. De rechter naar wie hij verwijst, is aan die beslissing gebonden. Zie art. 8:71 Awb respectievelijk art. 70 lid 2 tweede volzin Rv. Voor jurisdictiegeschillen tussen bestuursrechters ontbreekt zo'n regeling; daarover moet de Hoge Raad oordelen. Zie art. 77 lid 1 onderdeel e Wet RO.

9. In zijn cassatieberoepschrift herhaalde de militair dat niet de belastingrechter maar de militaire ambtenarenrechter bevoegd was en verzocht hij opnieuw erom dat de Hoge Raad met toepassing van art. 77 Wet RO uitspraak zou doen in het jurisdictiegeschil. De Hoge Raad doet dat niet. De uitleg moet gezocht worden in de moeilijk te begrijpen r.o. 2.4.4. Volgens mij staat daar dat de CRvB heeft geoordeeld dat het bezwaar in zijn geheel thuishoorde bij de belastingrechter, ook al heeft de CRvB niet afzonderlijk geoordeeld over het punt van de ontoereikende compensatie. Volgens de Hoge Raad stond tegen de uitspraak van de CRvB geen cassatieberoep open en *daarom* kon de zaak niet terug naar de militaire ambtenarenrechter. Dit oordeel lijkt me niet juist. Het hof had het punt van de ontoereikende compensatie als het ware 'afgesplitst' en met zoveel woorden buiten behandeling gelaten. Als de Hoge Raad, met de CRvB, meende dat het bezwaar ter zake van de ontoereikende compensatie onderdeel uitmaakte van het bezwaar tegen de inhouding van loonbelasting, dan had hij moeten casseren omdat het hof dan een essentiële stelling niet had behandeld. Als de Hoge Raad daarentegen, met het hof, meende dat de belastingrechter niet bevoegd was te oordelen over het bezwaar tegen de ontoereikende compensatie, dan was er jurisdictiegeschil: ook de CRvB achtte zich immers niet bevoegd voor zover het bezwaar de ontoereikende compensatie betrof. In geval van zo'n jurisdictiegeschil had de belastingkamer van de Hoge Raad de procedure van art. 77 Wet RO in werking moeten stellen. Het gesloten stelsel van rechtsmiddelen bevat daarvoor geen belemmering.

10. Jurisprudentie over jurisdictiegeschillen tussen bestuursrechters is schaars. In HR 7 maart 2003, nr. 37 921 (concl. A-G IJssink), *BNB* 2003/148, m.nt. W.J.N.M. Snoijink (zalmsnip), legde de sector bestuursrecht van Rechtbank Leeuwarden het jurisdictiegeschil voor aan de Hoge Raad. In die zaak had Hof Leeuwarden zich als – toen nog eerste – belastingrechter onbevoegd verklaard en achtte de Rechtbank (met instemming van de ABRvS) zich eveneens onbevoegd. De Hoge Raad oordeelde dat de belastingrechter bevoegd was. In HR 12 december 2008, nr. 43 905 (concl. A-G Niessen), *BNB* 2009/32, m.nt. W.J.N.M. Snoijink (parkeren Zuider-Amstel) verklaarden ABRvS en belastingkamer van Hof Amsterdam zich achtereenvolgens onbevoegd. Op verzoek van het hof oordeelde de Hoge Raad dat de belastingrechter bevoegd was.

11. Voor zover ik heb kunnen nagaan, is het nog niet voorgekomen dat de belastingkamer van de Hoge Raad een jurisdictiegeschil tussen haarzelf en een andere bestuursrechter constateert. Zou de belastingkamer in dit geval van oordeel zijn geweest dat niet zij maar de Centrale Raad van Beroep bevoegd was, dan bepaalt art. 77 lid 2 Wet RO dat over het jurisdictiegeschil zoveel mogelijk wordt beslist door raadsheren die nog geen kennis hebben genomen van de zaak. Aangezien het kan voorkomen dat de belastingkamer plenair, dus inclusief de 'reservisten', kennis heeft genomen van een belastinggeschil, kan het zijn dat het bestuursrechtelijke jurisdictiegeschil moet worden beslist door raadsheren uit de burgerlijke kamer of de strafkamer. Bij een plenaire behandeling zijn namelijk ook de reservisten betrokken bij de behandeling van de zaak. Zie recent HR 25 september 2018, nr. 17/04189, r.o. 4.3, *V-N* 2018/53.22 en HR 21 december 2018, nr. 18/03936, r.o. 2.4, *V-N* 2019/3.22 (wrakingsverzoek in strafzaken).

12. Mijns inziens hebben (in elk geval) de Centrale Raad van Beroep, de opvolgende belastingrechters en de A-G de kern van het betoog van de militair niet goed geduid. Daarvoor valt wel enig begrip op te brengen, omdat niet steeds even duidelijk was wat de militair betoogde. Het neemt niet weg dat zijn bezwaar zich richtte tegen de ontoereikende compensatie en de zaak daarom niet thuishoorde bij de belastingrechter. Waarschijnlijk was de militaire ambtenarenrechter bevoegd, of anders de burgerlijke rechter. Het zou te ver voeren op deze plaats in te gaan op de mogelijke beoordeling door die rechters, maar ik kan me niet voorstellen dat een van beide het verzoek om meer compensatie zou hebben toegewezen. Voor de militair wiens missie eindigde bij de Hoge Raad is dat misschien een schrale troost.