

De ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever: een onneembare horde?

Publicatie: MBB Belasting Beschouwingen

Aflevering: 2015/9

Publicatiedatum: 25 september 2015

Auteurs: Hulle, mr. R. van der

In deze bijdrage wordt ingegaan op de aan de belastingwetgever toekomende ruime beoordelingsvrijheid. Daarbij worden fiscale regelingen besproken ten aanzien waarvan discussie tussen de Hoge Raad en de lagere belastingrechter heeft bestaan over de vraag of de belastingwetgever zijn ruime beoordelingsvrijheid heeft overschreden. Daarnaast wordt in deze bijdrage de argumentatie van de Hoge Raad voor de ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever besproken en komen de kanttekeningen die daarbij kunnen worden geplaatst aan bod. Een minder ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever zou de rechtsbescherming voor belastingplichtigen bevorderen.

1. Inleiding

Belastingwetgeving wordt in toenemende mate door belastingplichtigen aangevochten bij de belastingrechter.¹ Vooral omdat de rechter wetgeving in formele zin op grond van het toetsingsverbod van art. 120 Grondwet niet mag toetsen aan de Grondwet en algemene rechtsbeginselen,² wordt daarbij door belastingplichtigen meestal een beroep gedaan op het discriminatieverbod dat is opgenomen in art. 26 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (hierna: IVBPR), art. 14 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna: EVRM) en art. 1 van het Twaalfde Protocol bij het EVRM, of op het eigendomsrecht van art. 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM. Sinds augustus 2001 is het belastingplichtigen echter niet meer gelukt om bij de Hoge Raad met succes belastingwetgeving aan te vechten met een beroep op het door het IVBPR en het EVRM gewaarborgde discriminatieverbod.³ In recentere rechtspraak heeft de Hoge Raad belastingwetgeving daarentegen wel in procedureel opzicht in strijd bevonden met het door het EVRM gewaarborgde eigendomsrecht,⁴ maar een schending in materieel opzicht heeft de Hoge Raad tot op heden nog niet aangenomen.⁵ Dit hangt met name samen met de ruime beoordelingsvrijheid die de belastingrechter bij de toetsing van belastingwetgeving aan het discriminatieverbod en het eigendomsrecht toekent aan de

belastingwetgever. De ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever heeft in abstracte zin tot gevolg dat de belastingrechter bij de toetsing van belastingwetgeving aan het discriminatieverbod en het eigendomsrecht zeer terughoudend is. Een minder ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever zou een minder terughoudende rechterlijke toetsing tot gevolg hebben en daardoor voor belastingplichtigen die belastingwetgeving aanvechten met een beroep op het discriminatieverbod of het eigendomsrecht de kans op succes vergroten.

In deze bijdrage staat centraal de ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever en de argumentatie die daaraan ten grondslag ligt. De argumentatie voor de ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever kan worden gevonden in de veelbesproken 'BOF-arresten' van de Hoge Raad van 22 november 2013.⁶ Allereerst wordt in deze bijdrage de ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever nader toegelicht (paragraaf 2). Hierna wordt nader ingegaan op de BOF-arresten en met name op de voor deze bijdrage relevante rechtsoverweging (paragraaf 3). Tot slot worden de kanttekeningen die kunnen worden geplaatst bij de argumentatie van de Hoge Raad voor de ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever besproken (paragraaf 4).

2. De ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever nader bezien

2.1. Het discriminatieverbod

Op grond van het door het IVBPR en het EVRM gewaarborgde discriminatieverbod is iedere ongelijke behandeling van gelijke gevallen verboden, tenzij voor de ongelijke behandeling van gelijke gevallen een redelijke en objectieve rechtvaardiging bestaat. In de Nederlandse belastingrechtspraak wordt er steevast van uitgegaan dat de belastingwetgever een ruime beoordelingsvrijheid toekomt bij het beantwoorden van de vraag of gevallen als gelijk moeten worden beschouwd en, zo ja, of een redelijke en objectieve rechtvaardiging bestaat om die gevallen verschillend te behandelen. Door deze ruime beoordelingsvrijheid dient het oordeel van de belastingwetgever te worden geëerbiedigd,⁷ tenzij dat oordeel evident van redelijke grond is ontbloomd.⁸ Daarbij is het de belastingwetgever toegestaan om een ongelijke behandeling te baseren op veronderstellingen, tenzij de veronderstellingen evident onredelijk zijn,⁹ en om uit te gaan van een zekere ruwheid.¹⁰

Dit toetsingskader is gebaseerd op de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (hierna: EHRM). Het EHRM gaat bij de toetsing van belastingwetgeving van de verdragsstaten bij het EVRM aan het in het EVRM

opgenomen discriminatieverbod uit van een ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever van de verdragsstaten.¹¹ Ook het EHRM neemt daardoor slechts een schending van het discriminatieverbod aan als de keuze van de belastingwetgever evident elke redelijke grond ontbeert. De Nederlandse belastingrechter verwijst bij het uiteenzetten van het toetsingskader voor de beoordeling of het door het IVBPR en het EVRM gewaarborgde discriminatieverbod is geschonden vaak naar de in dit verband relevante rechtspraak van het EHRM.¹² Daarbij maakt hij geen onderscheid tussen het in art. 26 IVBPR opgenomen discriminatieverbod en het discriminatieverbod zoals opgenomen in art. 14 EVRM en art. 1 Twaalfde Protocol EVRM.¹³ Illustratief is in dit verband dat de Hoge Raad zijn standpunt over de aan de belastingwetgever toekomende beoordelingsvrijheid vanaf augustus 2001 heeft gewijzigd in de zin dat de belastingkamer sindsdien uitgaat van een ruime beoordelingsvrijheid – een *wide margin of appreciation* – in plaats van slechts een zekere beoordelingsvrijheid – een *certain margin of appreciation* – voor de belastingwetgever, nadat diezelfde omslag had plaatsgevonden in de rechtspraak van het EHRM.¹⁴

Het kan geen toeval zijn dat de belastingkamer van de Hoge Raad niet meer heeft geoordeeld dat belastingwetgeving in strijd is met het in het IVBPR en het EVRM opgenomen discriminatieverbod sinds wordt uitgegaan van een ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever in plaats van slechts een zekere beoordelingsvrijheid. Tot augustus 2001 werd belastingwetgeving zo nu en dan nog wel door de Hoge Raad in strijd bevonden met het discriminatieverbod.¹⁵ Nadien hebben alle belastingplichtigen die zijn opgekomen tegen belastingwetgeving met een beroep op het door het IVBPR en het EVRM gewaarborgde discriminatieverbod bij de Hoge Raad nul op het rekest gekregen. In veel gevallen heeft de Hoge Raad daarbij expliciet overwogen dat de aan de belastingwetgever toekomende ruime beoordelingsvrijheid niet is overschreden of dat de belastingwetgever binnen de hem toekomende ruime beoordelingsvrijheid is gebleven.¹⁶ In andere gevallen heeft de Hoge Raad volstaan met de overweging dat de keuze van de belastingwetgever of het gemaakte onderscheid niet van redelijke grond is ontbloom,¹⁷ of dat van een ongeoorloofd onderscheid geen sprake is.¹⁸ In de door de Hoge Raad na augustus 2001 gewezen rechtspraak zijn daarnaast voorbeelden te vinden van arresten waarin de belastingkamer de belastingwetgever in zekere mate helpt door een gebrekkige onderbouwing voor de aan de orde zijnde fiscale regeling die een ongelijke behandeling oplevert nader in te vullen door het aannemen van een bepaalde onderbouwing,¹⁹ waarna vervolgens wordt geconcludeerd dat de belastingwetgever is gebleven binnen zijn ruime beoordelingsvrijheid,²⁰ dat het gemaakte onderscheid niet van redelijke grond is ontbloom,²¹ of dat niet kan worden gezegd dat de keuze van de

belastingwetgever van redelijke grond ontbloomt is.²²

Dit neemt echter niet weg dat het sinds augustus 2001 wel eens is voorgekomen dat de lagere belastingrechter van oordeel was dat een fiscale regeling in strijd was met het door het IVBPR en het EVRM gewaarborgde discriminatieverbod, maar dat de Hoge Raad uiteindelijk toch van dat oordeel afweek en overwoog dat de belastingwetgever zijn ruime beoordelingsvrijheid niet had overschreden. Een voorbeeld betreft de procedure over de tariefverlaging voor de vennootschapsbelasting die bij wet van 14 september 2001 was ingevoerd en die gold voor boekjaren die aanvingen op of na 1 januari 2002.²³ De belastingplichtige hanteerde een gebroken boekjaar dat liep van 1 september 2011 tot en met 31 augustus 2002. De belastingplichtige was van mening dat het verlaagde tarief op grond van het in het IVBPR en het EVRM opgenomen discriminatieverbod naar tijdsgelang moest worden toegepast en zodoende voor acht maanden diende te gelden. Rechtbank Haarlem, Hof Amsterdam en de Hoge Raad waren het erover eens dat in het licht van de doelstelling van de tariefverlaging, te weten het stimuleren van het Nederlandse fiscale vestigings- en ondernemingsklimaat, sprake was van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Over de vraag of daar een redelijke en objectieve rechtvaardiging voor bestond verschilden de rechtbank, het hof en de Hoge Raad van mening. De belastingwetgever had om pragmatische redenen toepassing van de tariefverlaging naar tijdsgelang niet mogelijk gemaakt. Die pragmatische redenen waren echter door de belastingwetgever niet nader toegelicht. Dit was voor zowel de rechtbank als het hof aanleiding om te concluderen dat de belastingwetgever zijn beoordelingsvrijheid had overschreden en in het verlengde daarvan dat voor de ongelijke behandeling geen redelijke en objectieve rechtvaardiging bestond.²⁴ De Hoge Raad concludeerde daarentegen dat de belastingwetgever wel binnen zijn ruime beoordelingsvrijheid was gebleven. Daarbij hechtte hij waarde aan het feit dat de belastingplichtige zelf voor een gebroken boekjaar had gekozen en dat het om een geringe tariefverlaging ging.²⁵

Kortom, de ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever impliceert een zeer terughoudende rechterlijke toetsing. Alleen een evident onredelijk onderscheid kan voor de belastingrechter reden zijn om te concluderen dat de belastingwetgever zijn ruime beoordelingsvrijheid heeft overschreden en dat aldus sprake is van een schending van het discriminatieverbod zoals opgenomen in het IVBPR en het EVRM. Deze uitzondering draagt een subjectief element in zich, nu geen vastomlijnde definitie bestaat voor een evident onredelijk onderscheid. Gedacht zou kunnen worden aan het geval waarin voor een ongelijke behandeling überhaupt geen enkele onderbouwing door de belastingwetgever is gegeven, maar een dergelijk geval is niet

erg reëel en bovendien is de Hoge Raad bereid gebleken om de belastingwetgever te hulp te schieten bij een gebrekkige onderbouwing voor een ongelijke behandeling. Concrete richtsnoeren hierover zijn in de rechtspraak niet te ontdekken. De ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever geeft daarom tegelijkertijd de belastingrechter ook een zekere vrijheid. Voor zover al discussie tussen de lagere belastingrechter en de Hoge Raad heeft bestaan over de vraag of de belastingwetgever zijn ruime beoordelingsvrijheid had overschreden, is die discussie sinds augustus 2001 steeds in het voordeel van de belastingwetgever beslecht.

2.2. Het eigendomsrecht

Hoewel het in art. 1 Eerste Protocol EVRM opgenomen eigendomsrecht in beginsel niet het recht van de verdragsstaten aantast om belasting te heffen, dient de aantasting van het eigendomsrecht van belastingplichtigen die gepaard gaat met belastingheffing te voldoen aan drie voorwaarden. Allereerst moet worden voldaan aan de rechtsgeldigheidseis. Deze eis houdt in dat een belastingmaatregel voldoende precies, toegankelijk en voorzienbaar moet zijn. Deze eis omvat ook de eis dat een belastingmaatregel vergezeld moet gaan van procedurele garanties die een betrokken belastingplichtige een redelijke mogelijkheid bieden tot effectieve betwisting van de materiële rechtmatigheid van de belastingmaatregel.²⁶ Daarnaast moet met een belastingmaatregel een legitiem doel in het algemeen belang worden nagestreefd. De derde en laatste voorwaarde houdt in dat een redelijke en proportionele verhouding – een *fair balance* – moet bestaan tussen het nagestreefde doel en de bescherming van individuele rechten. Deze voorwaarde vergt een proportionaliteitstoets die zowel op het niveau van de regelgeving als op individueel niveau moet worden uitgevoerd.²⁷

De proportionaliteitstoets op het niveau van de regelgeving is een abstractere toets in vergelijking met de proportionaliteitstoets die op individueel niveau gemaakt zal moeten worden. Bij de proportionaliteitstoets op het niveau van de regelgeving moet de proportionaliteit van de belastingmaatregel als zodanig worden beoordeeld, terwijl bij de proportionaliteitstoets op individueel niveau de proportionaliteit van de uitwerking van de belastingmaatregel in het concrete geval van een betrokken belastingplichtige moet worden beoordeeld. Op individueel niveau is niet sprake van een *fair balance* als een betrokken belastingplichtige door de belastingmaatregel wordt geconfronteerd met een *individual and excessive burden*, oftewel een disproportionele last.²⁸

In de Nederlandse belastingrechtspraak wordt er in het kader van de toetsing van

belastingwetgeving aan het eigendomsrecht van art. 1 Eerste Protocol EVRM steeds van uitgegaan dat de belastingwetgever een ruime beoordelingsvrijheid toekomt voor wat betreft de beoordeling van wat in het algemeen belang is en de keuze van de middelen om dat belang te dienen. Deze ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever brengt met zich dat de door de belastingwetgever gemaakte afweging moet worden gerespecteerd, tenzij die afweging evident elke redelijke grond ontbeert.²⁹ Vanwege de ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever staat het eigendomsrecht, net als het discriminatieverbod, niet in de weg aan het gebruik van veronderstellingen door de belastingwetgever, tenzij de veronderstellingen evident van redelijke grond zijn ontbloot,³⁰ noch aan het aanvaarden van een zekere ruwe regeling.³¹

Ook dit toetsingskader is gebaseerd op de rechtspraak van het EHRM. Het EHRM gaat bij de toetsing van belastingwetgeving van de verdragsstaten aan het in het EVRM opgenomen eigendomsrecht eveneens uit van een ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever van de verdragsstaten.³² Hierbij verdient opmerking dat met betrekking tot het eigendomsrecht in de rechtspraak van het EHRM een omslag van een zekere beoordelingsvrijheid naar een ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever van de verdragsstaten, anders dan bij het discriminatieverbod, niet is terug te vinden. Uit de rechtspraak van het EHRM van voor het Della Ciaja-arrest van 22 juni 1999,³³ waarin het EHRM bij de toetsing aan het discriminatieverbod voor het eerst uitging van een ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever van de verdragsstaten, kon al worden opgemaakt dat de belastingwetgever van de verdragsstaten bij de toetsing aan het eigendomsrecht een ruime beoordelingsvrijheid toekomt.³⁴ De Nederlandse belastingrechter verwijst bij de toetsing van belastingwetgeving aan het door het EVRM gewaarborgde eigendomsrecht geregeld naar de relevante rechtspraak van het EHRM met betrekking tot het eigendomsrecht.³⁵

Meer concreet dient de ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever in het kader van de toetsing van belastingwetgeving aan het eigendomsrecht van art. 1 Eerste Protocol EVRM door de belastingrechter in acht te worden genomen bij de beoordeling of met een belastingmaatregel een legitiem doel in het algemeen belang wordt nagestreefd en of sprake is van een *fair balance* op het niveau van de regelgeving. Tot op heden heeft de Hoge Raad echter nimmer een schending van het door het EVRM gewaarborgde eigendomsrecht aangenomen omdat met een belastingmaatregel geen legitiem doel in het algemeen belang werd nagestreefd of vanwege het ontbreken van een *fair balance* op het niveau van de regelgeving. De Hoge Raad heeft, met andere woorden, tot op heden nimmer een overschrijding door

de belastingwetgever van de hem bij de toetsing van belastingwetgeving aan het eigendomsrecht toekomende ruime beoordelingsvrijheid aangenomen. Wel heeft de Hoge Raad, zoals reeds opgemerkt in de inleiding van deze bijdrage, een procedurele schending van het eigendomsrecht aangenomen wegens een schending van de procedurele eis dat een belastingmaatregel vergezeld moet gaan van procedurele garanties die een betrokken belastingplichtige een redelijke mogelijkheid bieden tot effectieve betwisting van de materiële rechtmatigheid van de belastingmaatregel.³⁶ Bij de beoordeling of aan deze procedurele eis is voldaan dient niet te worden uitgegaan van een ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever.

Bij de te verrichten proportionaliteitstoets op individueel niveau geldt evenmin de ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever. Toch heeft de Hoge Raad ook nog nimmer geoordeeld dat een betrokken belastingplichtige door een belastingmaatregel werd geconfronteerd met een disproportionele last. In de lagere belastingrechtspraak zijn wel enkele voorbeelden te vinden van uitspraken waarin een disproportionele last voor een betrokken belastingplichtige is aangenomen en aldus een schending van het eigendomsrecht van art. 1 Eerste Protocol EVRM.³⁷ De Hoge Raad acht bij de beoordeling of een betrokken belastingplichtige door de aan de orde zijnde belastingmaatregel wordt geconfronteerd met een disproportionele last de impact die de belastingmaatregel heeft op de financiële positie van de belastingplichtige beslissend.³⁸ Dit is evenwel een te beperkte benadering, nu blijkens de rechtspraak van het EHRM niet alleen sprake is van een disproportionele last voor de betrokken belastingplichtige als de financiële positie van die belastingplichtige wordt ondermijnd, maar ook andere specifieke omstandigheden aanleiding kunnen zijn voor het aannemen van een disproportionele last.³⁹

Dat de Hoge Raad bij de toetsing van belastingwetgeving aan het door het EVRM gewaarborgde eigendomsrecht nimmer een overschrijding door de belastingwetgever van de hem toekomende beoordelingsvrijheid heeft aangenomen, betekent niet dat daar geen discussie over heeft bestaan. Een voorbeeld kan worden gevonden in de procedures over de rechtmatigheid van de wijziging van de belastingheffing over de opbrengsten uit kansspelautomaten die per 1 juli 2008 is doorgevoerd.⁴⁰ Met ingang van 1 juli 2008 vallen kansspelautomaten niet langer onder het regime van de omzetbelasting, maar onder het regime van de kansspelbelasting. Daardoor zijn exploitanten van kansspelautomaten sinds 1 juli 2008 onderworpen aan het kansspelbelastingtarief van 29%, terwijl zij voor 1 juli 2008 onderworpen waren aan een omzetbelastingtarief van 19%. Een aantal exploitanten van kansspelautomaten heeft de overgang naar het regime van de kansspelbelasting en de daaraan

verbonden lastenverzwaring aangevochten bij de belastingrechter. Daarbij deden de exploitanten onder meer een beroep op het eigendomsrecht van art. 1 Eerste Protocol EVRM. Hof Amsterdam heeft dit beroep gevolgd en geoordeeld dat de belastingwetgever met de wetswijziging zijn ruime beoordelingsvrijheid had overschreden. In de kern heeft het daartoe overwogen dat de belastingwetgever met de wetswijziging bewust het risico had aanvaard dat een substantieel deel van de exploitanten van kansspelautomaten in een structureel verliesgevende positie zou komen te verkeren.⁴¹

De Hoge Raad deelde dit oordeel niet. Volgens de Hoge Raad was de belastingwetgever van de veronderstelling uitgegaan dat de exploitanten van kansspelautomaten zich zouden aanpassen aan de wetswijziging en maatregelen zouden nemen om hun omzet te verhogen of hun kosten te verlagen. Deze veronderstelling was niet evident van redelijke grond ontbloot. Om die reden kan volgens de Hoge Raad niet worden gezegd dat de belastingwetgever met de wetswijziging bewust het risico had aanvaard dat een substantieel deel van de exploitanten van kansspelautomaten in een structureel verliesgevende positie zou komen te verkeren.⁴²

Een ander voorbeeld betreft de procedure tegen de sinds 1 januari 2009 in art. 32bb Wet LB 1964 opgenomen heffing over excessieve vertrekvergoedingen.⁴³ De betrokken belastingplichtige had van zijn werkgever bij de beëindiging van zijn arbeidsovereenkomst in 2009 een vertrekvergoeding ontvangen. Bij de berekening of de door hem ontvangen vertrekvergoeding moest worden beschouwd als een excessieve vertrekvergoeding moest ook rekening worden gehouden met een loonbestanddeel dat door hem in 2008 was genoten vóór 13 mei, de datum van indiening van het wetsvoorstel dat tot invoering van de regeling heeft geleid. De belastingplichtige meende dat door deze (materiële) terugwerkende kracht inbreuk werd gemaakt op het in het EVRM opgenomen eigendomsrecht. Hof Arnhem-Leeuwarden volgde dit betoog en oordeelde dat art. 32bb Wet LB 1964 leidt tot een gedeeltelijke schending van het eigendomsrecht op het niveau van de regelgeving, voor zover rekening wordt gehouden met loonbestanddelen genoten vóór 13 mei 2008. Aan dat oordeel heeft het hof ten grondslag gelegd dat deze terugwerkende kracht voor de betrokken belastingplichtige een aanzienlijk extra bedrag aan belasting opleverde en dat vóór 13 mei 2008 de heffing redelijkerwijs niet voorzienbaar was. Volgens het hof zijn door de belastingwetgever onvoldoende argumenten gegeven voor de terugwerkende kracht.⁴⁴

De Hoge Raad nam daarentegen wel genoegen met de door de belastingwetgever

gegeven argumenten en is tot de slotsom gekomen dat de belastingwetgever met de methode voor de berekening of sprake is van een excessieve vertrekvergoeding met daarin besloten terugwerkende kracht naar onder meer de periode vóór 13 mei 2008, gekozen om redenen van uitvoerbaarheid en ter voorkoming van ontgaansmogelijkheden, is gebleven binnen de hem toekomende ruime beoordelingsvrijheid.⁴⁵

Overigens heeft A-G Wattel zeer recentelijk conclusie genomen in een aantal procedures tegen de crisisheffing over hoge lonen zoals die gold in 2013 en daarin het standpunt ingenomen dat de belastingwetgever zijn ruime beoordelingsvrijheid heeft overschreden.⁴⁶ Deze maatregel, die enkel gold voor de jaren 2013 en 2014 en was opgenomen in art. 32bd Wet LB 1964,⁴⁷ bracht met zich dat de werkgever werd geconfronteerd met een heffing naar een tarief van 16% voor zover het aan een werknemer uitbetaalde loon een bedrag van € 150.000 oversteeg. Deze heffing voor werkgevers was bedoeld om extra belastinginkomsten te genereren teneinde de Nederlandse begroting in overeenstemming te brengen met de Europese begrotingsafspraken. A-G Wattel heeft in zijn conclusie de regeling zoals die gold in 2013 deels in strijd bevonden met het eigendomsrecht van art. 1 Eerste Protocol EVRM. Deze strijdigheid was volgens A-G Wattel gelegen in de terugwerkende kracht van de maatregel. Voor toepassing van de in 2013 geldende crisisheffing was het reeds in 2012 aan een werknemer uitbetaalde loon van belang. Indien het in 2012 uitgekeerde loon het drempelbedrag van € 150.000 oversteeg, was de maatregel van toepassing. Via een genietingsfictie vormde het in 2012 uitbetaalde loon ook de grondslag voor de heffing, waardoor loon genoten vóór de datum waarop de heffing officieel was aangekondigd – 25 mei 2012 – eveneens in de heffing kon worden betrokken.⁴⁸ Voor deze mate van terugwerkende kracht bestond volgens A-G Wattel onvoldoende rechtvaardiging. Hiertoe heeft hij kort gezegd overwogen dat de heffing vóór 25 mei 2012 onvoorzienbaar was, dat dit zeer ingrijpende gevolgen heeft gehad voor werkgevers, dat slechts een budgettair belang werd nagestreefd, en dat de terugwerkende kracht maar een minieme bijdrage leverde aan de doelstelling van de regeling. Daardoor is naar het oordeel van A-G Wattel de *fair balance* op regelgevingsniveau doorbroken voor zover het de terugwerkende kracht naar de periode vóór 25 mei 2012 betrof.⁴⁹ In het licht van het hiervoor besprokene valt echter nog te bezien of de Hoge Raad dit betoog van A-G Wattel zal overnemen.

Resumerend moet bij de toetsing van belastingwetgeving aan het eigendomsrecht de nuancering worden gemaakt dat, anders dan bij de toetsing aan het discriminatieverbod, niet bij alle toetsingsvoorwaarden moet worden uitgegaan van

een ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever. Als gevolg van de ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever kan de belastingrechter een belastingmaatregel als zodanig – behoudens het geval waarin niet wordt voldaan aan de rechtsgeldigheidseis – slechts onverenigbaar verklaren met het eigendomsrecht als daarmee evident geen legitiem doel in het algemeen belang wordt nagestreefd of als een *fair balance* op het niveau van de regelgeving evident ontbreekt. Dit zijn zeer hoge drempels die een zeer terughoudende rechterlijke toetsing impliceren. De zojuist besproken voorbeelden uit de Nederlandse rechtspraak laten zien dat de beoordeling of een *fair balance* op het niveau van de regelgeving ontbreekt volledig ter discretie staat van de belastingrechter en dat daarover door de belastingkamer van de Hoge Raad en de lagere belastingrechter soms verschillend kan worden gedacht. Aan de andere kant bestaat bij de toetsing aan het eigendomsrecht voor de belastingrechter ruimte om in een concreet voorliggend geval op basis van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval een schending aan te nemen. Desondanks hebben belastingplichtigen tot op heden die ruimte nog niet bij de Hoge Raad weten te benutten.

3. De BOF-arresten

In de BOF-arresten stond de vraag centraal of de in de Successiewet 1956 opgenomen bedrijfsopvolgingsfaciliteit verenigbaar is met het door het IVBPR en het EVRM gewaarborgde discriminatieverbod. Deze bedrijfsopvolgingsfaciliteit houdt in dat belastingplichtigen die ondernemingsvermogen erven of geschonken krijgen recht hebben op een vrijstelling. Sinds 1 januari 2010 bedraagt de vrijstelling, afhankelijk van de totale waarde van het verkregen ondernemingsvermogen, 100% of 83%.⁵⁰ Deze vrijstelling bedroeg tot 2002 25%, vanaf 2002 tot en met 2004 30%, in 2005 60% en vanaf 2006 tot en met 2009 75%. Meerdere belastingplichtigen die privévermogen hadden geërfd of geschonken gekregen, en die dus naar de letter van de wet geen beroep konden doen op de bedrijfsopvolgingsfaciliteit, meenden dat zij op grond van het discriminatieverbod toch aanspraak konden maken op de bedrijfsopvolgingsfaciliteit.

Alvorens de belastingkamer van de Hoge Raad beoordeelde of de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in strijd is met het discriminatieverbod, zette de belastingkamer het te hanteren toetsingskader uiteen. Zoals gezegd verbiedt het discriminatieverbod iedere ongelijke behandeling van gelijke gevallen als daar een redelijke en objectieve rechtvaardiging voor ontbreekt en komt de belastingwetgever een ruime beoordelingsvrijheid toe bij de beoordeling of gevallen als gelijk moeten worden beschouwd en zo ja, of een redelijke en objectieve rechtvaardiging bestaat

om die gevallen ongelijk te behandelen. De belastingkamer sloot zijn uiteenzetting van het te hanteren toetsingskader af met de volgende overweging:⁵¹

‘De hiervoor vermelde rechtspraak van het EHRM is voor de Hoge Raad leidend. Aan de nationale wetgever laat artikel 53 EVRM de vrijheid om een verdergaande bescherming te bieden dan de bepalingen van het EVRM en de protocollen bij het EVRM geven. Uit het bepaalde in de Grondwet, in het bijzonder uit artikel 94, vloeit voort dat de Nederlandse rechter daarentegen bepalingen uit een wet in formele zin slechts wegens discriminatie buiten toepassing mag laten indien deze toepassing niet verenigbaar is met een ieder verbindende bepalingen van een of meer verdragen die discriminatie verbieden. Wat betreft het verbod van discriminatie in artikel 14 EVRM en artikel 1 van het Twaalfde Protocol bij het EVRM kan de Nederlandse rechter een zodanige onverenigbaarheid niet aannemen op basis van een uitleg van het daarin gebruikte begrip discriminatie die zou leiden tot een verdergaande bescherming dan mag worden aangenomen op grond van de rechtspraak van het EHRM met betrekking tot die bepalingen (...).’

Hoewel uit de tot dan toe gewezen rechtspraak van de belastingkamer weinig tot geen hoop kon worden geput dat de belastingkamer hier anders over dacht, heeft de belastingkamer in deze rechtsoverweging expliciet opgemerkt de rechtspraak van het EHRM leidend te achten. De belastingkamer wenst zich strikt te houden aan de rechtspraak van het EHRM waarin door het EHRM wordt uitgegaan van een ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever van de verdragsstaten. Het is de belastingrechter daarom niet toegestaan om uit te gaan van een minder ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever en daarmee een strengere toets te hanteren.

De onderbouwing voor zijn standpunt dat de rechtspraak van het EHRM leidend is, komt erop neer dat ondanks het feit dat art. 53 EVRM de wetgever van de verdragsstaten de vrijheid laat om een verdergaande bescherming te bieden dan het EVRM, art. 94 Grondwet de (belasting)rechter belet om meer bescherming te bieden dan het EVRM en dientengevolge het EHRM.⁵² In art. 94 Grondwet is expliciet voorgeschreven dat nationale wettelijke voorschriften bij strijdigheid met een ieder verbindend (oftewel rechtstreeks inroepbaar en toepasbaar) verdragsrecht door de rechter buiten toepassing gelaten moeten worden.

Hoewel de belastingkamer strikt genomen heeft aangegeven dat de rechtspraak van het EHRM *voor hem* leidend is, moet aangenomen worden dat de rechtspraak van het EHRM ook voor de lagere belastingrechter leidend moet zijn. Daarnaast gaat het in

de BOF-arresten strikt genomen om het door het IVBPR en het EVRM gewaarborgde discriminatieverbod en niet om het door het EVRM gewaarborgde eigendomsrecht, en heeft de belastingkamer – na de relevante rechtspraak van het EHRM over het discriminatieverbod en de daarbij behorende beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever te hebben aangehaald – opgemerkt dat *de hiervoor vermelde rechtspraak van het EHRM* leidend is. Niettemin wordt, zoals hiervoor besproken, in de rechtspraak van de belastingkamer, in navolging van de rechtspraak van het EHRM, een ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever eveneens in acht genomen bij de toetsing van belastingwetgeving aan het door het EVRM gewaarborgde eigendomsrecht. Er is geen reden om aan te nemen dat de belastingkamer de rechtspraak van het EHRM over het eigendomsrecht en de daarbij behorende ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever van de verdragsstaten niet leidend acht. Er moet daarom van worden uitgegaan dat het de belastingrechter naar het oordeel van de belastingkamer bij zowel de toetsing van belastingwetgeving aan het discriminatieverbod als bij de toetsing van belastingwetgeving aan het eigendomsrecht niet is toegestaan om uit te gaan van een minder ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever. Ook Hof Den Haag heeft onlangs onder verwijzing naar de BOF-arresten overwogen dat ‘de toets die de Nederlandse rechter op basis van artikel 1 EP EVRM uitvoert niet strenger mag zijn dan de toets die het EHRM zelf aanlegt.’⁵³

In de BOF-arresten heeft de belastingkamer geconcludeerd dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit niet in strijd is met het discriminatieverbod. De doelstelling van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit, te weten het voorkomen van liquiditeitsproblemen bij de verkrijging van ondernemingsvermogen en daarmee het bevorderen van een onbelemmerde voortzetting van ondernemingen, het veiligstellen van sociaaleconomische belangen zoals de werkgelegenheid, en het stimuleren van ondernemerschap, kunnen volgens de belastingkamer de ongelijke behandeling van privévermogen en ondernemingsvermogen rechtvaardigen. De belastingwetgever is weliswaar uitgegaan van de noodzaak en doelmatigheid van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit zonder dat gedegen empirisch onderzoek daarnaar was uitgevoerd, maar naar het oordeel van de belastingkamer gaat het discriminatieverbod niet zo ver dat aan een ongelijke behandeling empirisch onderzoek ten grondslag moet liggen. Een ongelijke behandeling mag volgens de belastingkamer ook worden gebaseerd op veronderstellingen omtrent noodzaak en doelmatigheid voor zover die veronderstellingen niet evident onredelijk zijn.⁵⁴ Aangezien daar in het kader van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit volgens de belastingkamer geen sprake van is,⁵⁵ heeft de belastingkamer geen grond gezien voor het oordeel dat de belastingwetgever met de bedrijfsopvolgingsfaciliteit zijn

ruime beoordelingsvrijheid heeft overschreden.⁵⁶

Interessant is dat A-G IJzerman in zijn conclusies bij de BOF-arresten de belastingkamer had geadviseerd om de bedrijfsopvolgingsfaciliteit gedeeltelijk onverenigbaar met het discriminatieverbod te verklaren. A-G IJzerman heeft zich op het standpunt gesteld dat met de doelstelling van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit een vrijstelling van 75% nog kan worden gerechtvaardigd, maar dat met de verhoging van de vrijstelling tot boven de 75% per 1 januari 2010 de grens was bereikt. Volgens A-G IJzerman heeft de belastingwetgever met de verhoging van de vrijstelling tot boven de 75% zijn ruime beoordelingsvrijheid overschreden.⁵⁷ Rechtbank Breda was eerder tot de conclusie gekomen dat de belastingwetgever met de verhoging van de vrijstelling tot 75% per 1 januari 2006 zijn ruime beoordelingsvrijheid heeft overschreden vanwege het ontbreken van een feitelijke toets of liquiditeitsproblemen zich daadwerkelijk voordoen.⁵⁸

Ook het EHRM heeft zich in een arrest van 27 mei 2014 uitgelaten over de vraag of de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de Successiewet 1956 in strijd is met het discriminatieverbod.⁵⁹ Het EHRM heeft evenals de belastingkamer geconcludeerd dat dit niet het geval is. In navolging van de belastingkamer heeft het EHRM daarbij overwogen dat door de bedrijfsopvolgingsfaciliteit gelijke gevallen ongelijk worden behandeld, maar dat die ongelijke behandeling gerechtvaardigd wordt door de doelstelling van de faciliteit. Hoewel deze motivering in de kern gelijk is aan de motivering van de belastingkamer, is het noemenswaardig dat het EHRM niet is ingegaan op de aan de bedrijfsopvolgingsfaciliteit ten grondslag liggende veronderstelling over de noodzaak en doelmatigheid van de faciliteit. Het EHRM heeft daarmee duidelijk gemaakt dat het toelaatbaar achten van die veronderstelling niet noodzakelijk was om tot het oordeel te komen dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit niet in strijd is met het discriminatieverbod.⁶⁰

4. Kanttekeningen

In de vorige paragraaf is naar voren gekomen dat de belastingrechter volgens de belastingkamer van de Hoge Raad bij de toetsing van belastingwetgeving aan het in het IVBPR en het EVRM opgenomen discriminatieverbod en het door het EVRM gewaarborgde eigendomsrecht geen strengere toets mag aanleggen dan het EHRM. De belastingrechter mag niet uitgaan van een minder ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever. De argumentatie voor dit standpunt heeft de belastingkamer gevonden in art. 94 Grondwet. Die bepaling zou de belastingrechter beletten om uit

te gaan van een minder ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever. De belastingkamer heeft hiermee de opvatting van Van den Berge, oud-vicepresident van de Hoge Raad, gevolgd, die al eerder betoogde dat het niet met art. 94 Grondwet te verenigen zou zijn als de belastingrechter uit zou gaan van een minder ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever.⁶¹ Ook Boer, Douma, Lubbers en Vording hebben zich achter de door de belastingkamer gekozen benadering geschaard.⁶²

Toch kunnen ook kanttekeningen bij de benadering van de belastingkamer worden geplaatst. Zo moet er in de eerste plaats op worden gewezen dat het feit dat het EHRM uitgaat van een ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever van de verdragsstaten is ingegeven vanuit de gedachte dat het EHRM minder goed in staat is om bepaalde afwegingen en keuzes van de belastingwetgever van de verdragsstaten te beoordelen. De nationale autoriteiten zijn daar in vergelijking met het EHRM beter toe in staat. In de rechtspraak van het EHRM is die betere positie voor de nationale autoriteiten expliciet erkend.⁶³ Die betere positie maakt dat de nationale belastingrechter een eigen afweging zou kunnen maken omtrent de verenigbaarheid van nationale belastingwetgeving met het door het EVRM gewaarborgde discriminatieverbod en het in het EVRM opgenomen eigendomsrecht. Het EHRM verlangt niet dat de omvang van de daarbij in acht te nemen beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever even ruim is als degene die het EHRM in acht neemt. De 'afstand' die het EHRM in acht neemt ten opzichte van de belastingwetgever van de verdragsstaten hoeft volgens het EHRM niet te worden doorgetrokken naar de 'afstand' die de nationale belastingrechter in acht neemt ten opzichte van de nationale belastingwetgever.⁶⁴ Het EHRM verplicht daar geenszins toe.⁶⁵ In de rechtspraak van het EHRM wordt hiermee ruimte gelaten aan de nationale belastingrechter om een eigen, strengere toets aan te leggen dan het EHRM, maar juist die rechtspraak is kennelijk niet leidend voor de belastingkamer.

De tweede kanttekening die kan worden geplaatst bij de door de belastingkamer gekozen benadering heeft betrekking op art. 53 EVRM. Die bepaling laat niet alleen aan de nationale wetgever van de verdragsstaten de vrijheid om een verdergaande bescherming te bieden dan het EVRM. De Nederlandse vertaling wekt wellicht die indruk omdat de Nederlandse vertaling spreekt over 'ingevolge de wetten van enige Hoge Verdragsluitende Partij', maar de Engelse vertaling van art. 53 EVRM spreekt over 'under the laws of any High Contracting Party'. Het EHRM heeft voor een zeer ruime uitleg van het begrip *law* gekozen en daaraan geen formele eisen verbonden. Ook rechters kunnen *law* produceren.⁶⁶ Op grond van art. 53 EVRM is het daarom ook de nationale rechter van de verdragsstaten toegestaan om meer bescherming te

bieden dan het EVRM. De Nederlandse belastingrechter zou daardoor niet in strijd handelen met art. 53 EVRM indien hij, in afwijking van de rechtspraak van het EHRM, zou uitgaan van een minder ruime beoordelingsvrijheid.⁶⁷

5. Afronding

Het is voor belastingplichtigen zeer moeilijk om met succes belastingwetgeving bij de belastingrechter aan te vechten met een beroep op het door het IVBPR en het EVRM gewaarborgde discriminatieverbod of het door het EVRM gewaarborgde eigendomsrecht. Dit is vooral te wijten aan het feit dat de belastingrechter bij de toetsing van belastingwetgeving aan het discriminatieverbod en het eigendomsrecht uitgaat van een ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever. Daardoor is de belastingrechter bij de toetsing van belastingwetgeving aan het discriminatieverbod en het eigendomsrecht gedwongen zeer terughoudend te werk te gaan. Tot op heden is de aan de belastingwetgever toekomende ruime beoordelingsvrijheid voor belastingplichtigen een onneembare horde gebleken, maar wellicht dat de procedures tegen de crisisheffing over hoge lonen – gezien de recente conclusie van A-G Wattel – hier eindelijk verandering in gaan brengen.

Naar het oordeel van de belastingkamer van de Hoge Raad is het de belastingrechter bij de toetsing van belastingwetgeving aan het discriminatieverbod en het eigendomsrecht niet toegestaan om uit te gaan van een minder ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever. Het EHRM gaat uit van een ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever van de verdragsstaten bij het EVRM en de belastingkamer heeft zich op het standpunt gesteld dat de rechtspraak van het EHRM leidend is. Volgens de belastingkamer noopt de in art. 94 Grondwet opgenomen regel dat nationale wettelijke voorschriften bij strijdigheid met een ieder verbindend verdragsrecht buiten toepassing moeten worden gelaten tot dit standpunt.

Bij deze benadering kunnen een aantal kanttekeningen worden geplaatst. Ten eerste geldt dat de rechtspraak van het EHRM de Nederlandse belastingrechter juist wél ruimte biedt om af te wijken van de rechtspraak van het EHRM en uit te gaan van een minder ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever. De rechtspraak van het EHRM waaruit die ruimte blijkt is schijnbaar niet leidend voor de belastingkamer. Ten tweede laat ook art. 53 EVRM de Nederlandse belastingrechter ruimte om meer bescherming te bieden dan het EVRM en zodoende om uit te gaan van een minder ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever.

Deze kanttekeningen komen erop neer dat met goede wil ruimte om een eigen koers

te gaan varen omtrent de aan de belastingwetgever toekomende beoordelingsvrijheid wel degelijk kan worden gevonden. Een minder ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever zou in ieder geval de rechtsbescherming voor belastingplichtigen bevorderen en de kwaliteit van belastingwetgeving alleen maar ten goede kunnen komen.

*Mr. R. van der Hulle*⁶⁸

1) P.J. Wattel, 'Taxation with representation ain't so hot either', NJB 2015/11, p. 667.

2) Overigens heeft de Tweede Kamer recentelijk het wetsvoorstel van voormalig Tweede Kamerlid Halsema dat rechterlijke toetsing van wetgeving in formele zin aan de in de Grondwet opgenomen klassieke grondrechten mogelijk maakt, en waarmee het toetsingsverbod van art. 120 Grondwet dus zou worden afgezwakt, in tweede lezing behandeld. Gezien de huidige politieke verhoudingen valt echter niet te verwachten dat dit wetsvoorstel met de noodzakelijke gekwalificeerde meerderheid, het betreft immers een wijziging van de Grondwet, aangenomen zal gaan worden. Zie voor het wetsvoorstel Kamerstukken II, 2001-2002, 28 331, nr. 2 (eerste lezing) en Kamerstukken II, 2009-2010, 32 334, nr. 2 (tweede lezing), en voor de recente behandeling in de Tweede Kamer Handelingen II, 2014-2015, nr. 60, item 11. In dit verband is verder noemenswaardig dat A-G Niessen in zijn conclusie bij het arrest van de Hoge Raad van 21 februari 2014, nr. 13/02303, **NTFR 2014/795**, BNB 2014/97, heeft beoordeeld of aanleiding bestaat om terug te komen op het Harmonisatiewet-arrest (HR 14 april 1989, NJ 1989/469), waarin de Hoge Raad bepaalde dat het de rechter op grond van het toetsingsverbod van art. 120 Grondwet ook niet is toegestaan om wetgeving in formele zin te toetsen aan algemene rechtsbeginselen. A-G Niessen is tot de conclusie gekomen dat op dit moment geen aanleiding bestaat om terug te komen op het Harmonisatiewet-arrest. Zie voor zijn conclusie **NTFR 2014/795**, BNB 2014/97, V-N 2014/8.3 of **ECLI:NL:PHR:2013:2386**. De Hoge Raad doet in HR 21 februari 2014, nr. 13/02303 de zaak met verwijzing naar art. 81 Wet RO zonder nadere motivering af.

3) HR 10 augustus 2001, nr. 35.014, **NTFR 2001/1175**, BNB 2001/400, is tot op heden het laatste arrest waarin de Hoge Raad belastingwetgeving in strijd met het discriminatieverbod heeft verklaard.

4) HR 22 oktober 2010, nr. 08/02324, **NTFR 2010/2458**, BNB 2010/335; HR 10 juli 2009, nr. 08/01578, **NTFR 2009/1748**, BNB 2009/246.

5) Zie ook E.J.W. Heithuis, 'Het EHRM als panacee??', WFR 2014/7046, p. 544-545.

6) HR 22 november 2013, nrs. 13/02453, 13/01154, 13/01160, 13/01161 en 13/01622, **NTFR 2013/2322**-2326, BNB 2014/30, BNB 2014/31.

7) De ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever geldt strikt genomen niet als het gaat om onderscheid op basis van aangeboren kenmerken van een persoon zoals geslacht, ras en etnische afkomst. Het zal echter geen uitleg behoeven dat het ondenkbaar is dat deze uitzondering zich bij belastingwetgeving zal voordoen.

8) Zie onder meer HR 27 juni 2014, nr. 12/04122, **NTFR 2015/1111**, BNB 2014/219; HR 28 maart 2014, nr. 13/02363, **NTFR 2014/1130**, BNB 2014/106; HR 18 oktober 2013, nr. 13/01116, **NTFR 2013/2399**, BNB 2013/263; HR 9 augustus 2013, nr. 12/05577, **NTFR 2013/1671**, BNB 2013/230; HR 28 oktober 2011, nr. 10/01544, **NTFR 2011/2445**, BNB 2012/36; HR 4 februari 2011, nr. 09/05126, **NTFR 2011/252**, BNB 2011/164; HR 7 januari 2011, nr. 09/05116, **NTFR 2011/129**, BNB 2011/97; HR 11 juni 2010, nr. 09/03677, **NTFR 2010/1499**, BNB 2011/79; HR 18 december 2009, nr. 44.021, **NTFR 2010/29**, BNB 2010/79; HR 9 oktober 2009, nr. 43.992, **NTFR 2009/2197**, BNB 2010/77; HR 21 november 2008, nr. 07/13301, **NTFR 2008/2484**, BNB 2009/9; HR 8 augustus 2008, nr. 07/10150, **NTFR 2008/1679**, BNB 2008/274; HR 13 juni 2008, nr. 43.647, **NTFR 2008/1196**, BNB 2008/229; HR 18 april 2008, nr. 41.475, **NTFR 2008/764**, BNB 2009/11; HR 25 januari 2008, nr. 43.929, **NTFR 2008/248**, BNB 2008/61; HR 8 juli 2005, nr. 39.870, **NTFR 2005/902**, BNB 2005/310.

9) Zo volgt uit de in paragraaf 3 te bespreken BOF-arresten (r.o. 3.3.11).

10) HR 15 december 1999, nr. 35.016, **NTFR 2000/68**, BNB 2000/57.

11) Strikt genomen komt de door het EHRM toegekende ruime beoordelingsvrijheid toe aan alle nationale autoriteiten van de verdragsstaten op fiscaal gebied, dus niet alleen aan de nationale belastingwetgever maar ook aan de nationale fiscale uitvoeringsautoriteiten en de nationale belastingrechter. Zie hierover J.H. Gerards, T. Barkhuysen en M.L. van Emmerik, 'De invloed van de Europese fundamentele rechten op het bestuursrecht', in: B.J. Schueler en R.J.G.M. Widdershoven (red.), Europeanisering van het algemeen bestuursrecht (VAR Vereniging voor Bestuursrecht), Boom Juridische uitgevers, Den Haag 2014, p. 48-51.

12) EHRM 7 juli 2011, nr. 37452/02, NJB 2011/1823, RSV 2012/15; EHRM 4 november 2008, nr. 42184/05, NJB 2009/127; EHRM 29 april 2008,

nr. 13378/05, AB 2008/213, RvdW 2008/799, [EHRC 2008/80](#); EHRM 12 april 2006, nr. 65731/01, AB 2006/190, RSV 2007/44; EHRM 22 juni 1999, nr. 46757/99, BNB 2002/398.

13) M.R.T. Pauwels, 'Belastingen en mensenrechtenverdragen: kroniek 2011-2013', NJCM-Bulletin 2014/1, p. 55.

14) Zie daarover uitgebreider J.C. de Wit, Artikel 94 Grondwet toegepast: een onderzoek naar de betekenis, de bedoeling en de toepassing van de woorden 'vinden geen toepassing' in artikel 94 van de Grondwet (diss. Rotterdam), Boom Juridische uitgevers, Den Haag 2012, p. 262-292; R.H. Happé, 'Fiscale discriminatie in 26 jaar rechtspraak van de Hoge Raad: een fiscaal en rechtsstatelijk debat', WFR 2014/7060, p. 1004-1010.

15) Zie onder meer HR 10 augustus 2001, nr. 35.014, [NTFR 2001/1175](#), BNB 2001/400; HR 14 juli 2000, nr. 35.059, [NTFR 2000/370](#), BNB 2000/306; HR 12 mei 1999, nr. 33.320, BNB 1999/271; HR 15 juli 1998, nr. 31.922, BNB 1998/293; HR 27 september 1989, nr. 24.297, BNB 1990/61.

16) Zie bijvoorbeeld HR 27 juni 2014, nr. 12/04122, [NTFR 2015/1111](#), BNB 2014/219; HR 18 oktober 2013, nr. 13/01116, [NTFR 2013/2399](#), BNB 2013/263; HR 14 juni 2013, nr. 12/03630, [NTFR 2013/1551](#), BNB 2013/216; HR 4 februari 2011, nr. 09/05126, [NTFR 2011/252](#), BNB 2011/164; HR 25 januari 2008, nr. 43.929, [NTFR 2008/248](#), BNB 2008/61.

17) Bijvoorbeeld in HR 9 augustus 2013, nr. 12/05577, [NTFR 2013/1671](#), BNB 2013/230, wordt door de belastingkamer eerst overwogen dat de belastingwetgever binnen zijn ruime beoordelingsvrijheid is gebleven en daaropvolgend dat de keuze van de belastingwetgever niet van redelijke grond is ontbloot.

18) Zie bijvoorbeeld HR 12 oktober 2012, nr. 11/05684, [NTFR 2012/2431](#), BNB 2013/6; HR 9 maart 2012, nr. 11/01759, [NTFR 2012/610](#), BNB 2012/135; HR 8 juli 2011, nr. 10/03467, [NTFR 2011/2043](#), BNB 2011/251.

19) Dit blijkt uit het feit dat de Hoge Raad zinsneden gebruikt met als strekking dat de belastingwetgever 'dat kennelijk heeft bedoeld' of 'daar kennelijk aan heeft gedacht'.

20) HR 18 april 2008, nr. 41.475, [NTFR 2008/764](#), BNB 2009/11.

21) HR 14 november 2008, nr. 41.537, [NTFR 2008/2243](#), BNB 2010/3.

- 22) HR 25 september 2009, nr. 08/02382, **NTFR 2009/2042**, BNB 2009/285.
- 23) Stb. 2001, 641.
- 24) Rechtbank Haarlem 17 februari 2006, nr. 05/01623, **NTFR 2006/386**; Hof Amsterdam 4 april 2007, nr. 06/00135, **NTFR 2007/705**, V-N 2007/31.1.3.
- 25) HR 18 december 2009, nr. 44.021, **NTFR 2010/29**, BNB 2010/79.
- 26) Zie over deze uit art. 1 Eerste Protocol EVRM voortvloeiende procedurele eis ook Pauwels, a.w., p. 40-41.
- 27) Zie bijvoorbeeld Hof Amsterdam 19 juli 2012, nr. 10/00474, **NTFR 2012/2341**, V-N 2012/44.5, waarin deze verschillende niveaus in één rechtsoverweging (r.o. 5.8.1) duidelijk uiteen worden gezet.
- 28) Zie voor het toetsingskader van art. 1 Eerste Protocol EVRM onder andere ook A.J. Luimes, 'Artikel 1 Eerste Protocol EVRM en het Nederlandse fiscale recht: de stand van zaken anno 2014', WFR 2014/7076, p. 1570-1579.
- 29) Zie bijvoorbeeld HR 3 april 2015, nr. 13/04247, **NTFR 2015/1298**, V-N 2015/19.13, FED 2015/43; HR 27 juni 2014, nr. 12/04122, **NTFR 2015/1111**, BNB 2014/219; HR 27 juni 2014, nr. 12/04123, **NTFR 2015/1112**, BNB 2014/220, AB 2015/39; HR 21 februari 2014, nr. 13/00455, **NTFR 2014/823**, BNB 2014/126; HR 25 oktober 2013, BNB 2014/17.
- 30) Zo volgt uit HR 27 juni 2014, nr. 12/04122, **NTFR 2015/1111**, BNB 2014/219; HR 27 juni 2014, nr. 12/04123, **NTFR 2015/1112**, BNB 2014/220, AB 2015/39.
- 31) HR 3 april 2015, nr. 13/04247, **NTFR 2015/1298**, V-N 2015/19.13, FED 2015/43; HR 21 februari 2014, nr. 13/00455, **NTFR 2014/823**, BNB 2014/126.
- 32) EHRM 2 juli 2013, nr. 41838/11, FED 2013/80; EHRM 25 juni 2013, nr. 49570/11, FED 2013/81; EHRM 14 mei 2013, nr. 66529/11, AB 2014/14, **EHRC 2013/170**, FED 2013/79; EHRM 20 september 2011, nr. 14902/04, **EHRC 2011/160**, FED 2012/27; EHRM 2 februari 2010, nr. 32798/06, **EHRC 2010/66**, RvdW 2010/887; EHRM 20 juli 2004, nr. 37598/97, FED 2004/709; EHRM 10 juni 2003, nr. 27793/95, **NTFR 2003/2025**, V-N 2003/52.2, FED 2003/604.

- 33) EHRM 22 juni 1999, nr. 46757/99, BNB 2002/398.
- 34) EHRM 20 november 1995, nr. 38/1994/485/567, BNB 1996/123; EHRM 21 februari 1986, nr. 8793/79, NJCM-Bulletin 1986/6, p. 546-566.
- 35) Zie onder meer Hof Amsterdam 11 september 2014, nr. 13/00082, [NTFR 2015/2020](#), V-N 2014/65.27; HR 20 juni 2014, nr. 13/01431, [NTFR 2014/1649](#), BNB 2014/229; Hof Den Haag 11 februari 2014, nr. 13/00426 en 13/00427, [NTFR 2014/1388](#), V-N 2014/19.8; Hof Amsterdam 5 december 2013, nr. 12/00567 en 12/00568, [NTFR 2014/676](#), V-N 2014/11.20; Hof Den Bosch 15 maart 2013, nr. 11/00049, [NTFR 2013/1303](#), [ECLI:NL:GHSHE:2013:BZ5430](#); Hof Amsterdam 19 juli 2012, nr. 10/00474, [NTFR 2012/2341](#), V-N 2012/44.5; Hof Amsterdam 19 juli 2012, nr. 10/00475, [NTFR 2012/2368](#), V-N 2012/44.24.9; HR 3 april 2009, nr. 42.467, [NTFR 2009/796](#), BNB 2009/268; HR 1 april 2005, nr. 40.537, [NTFR 2005/452](#), BNB 2005/227.
- 36) In HR 22 oktober 2010, nr. 08/02324, [NTFR 2010/2458](#), BNB 2010/335, werd art. 26a Wet WOZ in strijd bevonden met de procedurelegarantie-eis, omdat deze bepaling een effectief rechtsmiddel tegen de vaststelling van de WOZ-waarde uitsloot. In HR 10 juli 2009, nr. 08/01578, [NTFR 2009/1748](#), BNB 2009/246, werd de verweeruitsluitingsregel van art. 7, lid 2, Kostenwet invordering rijksbelastingen in strijd geacht met de procedurelegarantie-eis.
- 37) Rechtbank Noord-Holland 9 december 2014, nr. 14/2775, [NTFR 2015/507](#), [ECLI:NL:RBNHO:2014:11714](#); Hof Den Haag 11 februari 2014, nr. 13/00426 en 13/00427, [NTFR 2014/1388](#), V-N 2014/19.8; Rechtbank Haarlem 2 juli 2012, nr. 11/05838 en 11/05839, [NTFR 2012/2391](#), BNB 2012/453.
- 38) HR 12 augustus 2011, nr. 10/02949, [NTFR 2011/1879](#), BNB 2011/248.
- 39) Zie EHRM 2 juli 2013, nr. 41838/11, FED 2013/80, r.o. 31; EHRM 25 juni 2013, nr. 49570/11, FED 2013/81, r.o. 41; EHRM 14 mei 2013, nr. 66529/11, AB 2014/14, [EHRC 2013/170](#), FED 2013/79, r.o. 42. In deze rechtsoverwegingen overwoog het EHRM namelijk dat 'the question to be answered is whether, in the applicant's specific circumstances, the application of the tax law imposed an unreasonable burden on him or fundamentally undermined his financial situation (...).' Deze zin impliceert dat sprake is van een disproportionele last als de betrokken belastingplichtige wordt geconfronteerd met een onredelijke last óf bij ondermijning van de financiële situatie van de betrokken belastingplichtige. Het is dus niet zo dat een disproportionele last slechts kan worden aangenomen als de financiële situatie

van de betrokken belastingplichtige wordt ondermijnd.

40) Stb. 2007, 562.

41) Hof Amsterdam 19 juli 2012, nr. 10/00474, [NTFR 2012/2341](#), V-N 2012/44.5; Hof Amsterdam 19 juli 2012, nr. 10/00475, [NTFR 2012/2368](#), V-N 2012/44.24.9.

42) HR 27 juni 2014, nr. 12/04122, [NTFR 2015/1111](#), BNB 2014/219; HR 27 juni 2014, nr. 12/04123, [NTFR 2015/1112](#), BNB 2014/220, AB 2015/39. De zaken worden door de belastingkamer wel terugverwezen naar Hof Den Haag ter uitvoering van de proportionaliteitstoets op individueel niveau.

43) Stb. 2008, 547.

44) Hof Arnhem-Leeuwarden 12 februari 2013, nr. 12/00147, [NTFR 2013/408](#), V-N 2013/13.20.

45) HR 20 juni 2014, nr. 13/01431, [NTFR 2014/1649](#), BNB 2014/229.

46) Zie Conclusie A-G Wattel 18 juni 2015, nr. 15/00340, [NTFR 2015/1849](#), [ECLI:NL:PHR:2015:947](#).

47) Aanvankelijk was uitdrukkelijk bepaald dat de crisisheffing alleen voor 2013 zou gelden, maar uiteindelijk heeft de belastingwetgever de crisisheffing verlengd naar 2014. Hof Amsterdam heeft zich onlangs uitgelaten over de verdragsrechtelijke houdbaarheid van deze verlenging en geoordeeld dat deze verlenging niet in strijd was met het verdragsrechtelijke eigendomsrecht. Zie Hof Amsterdam 11 juni 2015, nr. 15/00015, [NTFR 2015/2111](#), [ECLI:NL:GHAMS:2015:2351](#).

48) Het in 2012 aan een werknemer uitbetaalde loon werd geacht genoten te zijn op 31 maart 2013.

49) Rechtbank Den Haag, Rechtbank Noord-Holland, Hof Den Haag en Hof Amsterdam hebben daarentegen de in 2013 geldende regeling niet in strijd bevonden met het eigendomsrecht. Zie onder meer Hof Amsterdam 28 mei 2015, nr. 15/00003, [NTFR 2015/2112](#), [ECLI:NL:GHAMS:2015:2352](#); Hof Amsterdam 28 mei 2015, nr. 15/00004 en 15/00005, [NTFR 2015/2134](#), [ECLI:NL:GHAMS:2015:2353](#); Hof Amsterdam 28 mei 2015, nr. 15/00011 en 15/00014, [NTFR 2015/2135](#), [ECLI:NL:GHAMS:2015:2207](#); Hof Den Haag 22 april 2015, nr. 14/00837, [NTFR 2015/1822](#), [ECLI:NL:GHDHA:2015:981](#); Rechtbank Den Haag 15 januari 2015,

nr. 14/3368, [NTFR 2015/1412](#), [ECLI:NL:RBDHA:2015:487](#); Rechtbank Den Haag 5 januari 2015, nr. 14/3794, [NTFR 2015/909](#), [ECLI:NL:RBDHA:2015:1155](#); Hof Den Haag 16 december 2014, nr. 14/00585 t/m 14/00588, [NTFR 2015/829](#), [ECLI:NL:GHDHA:2014:4131](#); Rechtbank Noord-Holland 9 december 2014, nr. 14/1877, [NTFR 2015/504](#), [ECLI:NL:RBNHO:2014:11712](#); Rechtbank Noord-Holland 9 december 2014, nr. 14/2149, [NTFR 2015/505](#), [ECLI:NL:RBNHO:2014:11713](#); Rechtbank Noord-Holland 9 december 2014, nr. 14/1918, [NTFR 2015/506](#), [ECLI:NL:RBNHO:2014:11791](#); Rechtbank Den Haag 28 oktober 2014, nr. 14/1755, [NTFR 2015/748](#), [ECLI:NL:RBDHA:2014:14208](#); Rechtbank Den Haag 28 oktober 2014, nr. 14/1748, [NTFR 2015/751](#), [ECLI:NL:RBDHA:2014:14209](#); Rechtbank Den Haag 28 oktober 2014, nr. 14/1747, [NTFR 2015/753](#), [ECLI:NL:RBDHA:2014:14210](#); Rechtbank Den Haag 28 oktober 2014, nr. 14/905, [NTFR 2015/747](#), [ECLI:NL:RBDHA:2014:14211](#); Rechtbank Den Haag 28 oktober 2014, nr. 14/1735, [NTFR 2015/746](#), [ECLI:NL:RBDHA:2014:14212](#); Rechtbank Den Haag 28 oktober 2014, nr. 14/1745, [NTFR 2015/744](#), [ECLI:NL:RBDHA:2014:14213](#); Rechtbank Den Haag 28 oktober 2014, nr. 14/1739, [NTFR 2015/831](#), [ECLI:NL:RBDHA:2014:14214](#); Rechtbank Den Haag 12 juni 2014, nr. 14/643, [NTFR 2014/1983](#), [ECLI:NL:RBDHA:2014:9329](#); Rechtbank Den Haag 7 mei 2014, nr. 13/9673 en 13/9684, [NTFR 2014/1500](#), [ECLI:NL:RBDHA:2014:5581](#).

50) In 2015 bedraagt het grensbedrag € 1.055.022. Voor zover de totale waarde van het verkregen ondernemingsvermogen niet meer bedraagt dan dit grensbedrag is de vrijstelling 100%. De vrijstelling is 83% voor zover de totale waarde van het verkregen ondernemingsvermogen dit grensbedrag overschrijdt. In 2010 bedroeg het grensbedrag € 1.000.000, in 2011 en 2012 € 1.006.000, in 2013 € 1.028.132, en in 2014 € 1.045.611.

51) Zie r.o. 3.3.1.

52) Happé, a.w., p. 1011; Pauwels, a.w., p. 51; G.J.M.E. de Bont en M.J. Pelinck, 'Bedrijfsopvolgingsfaciliteit in het successierecht: post mortem van het gelijkheidsbeginsel', [WPNR 2014/7027](#), p. 682; J.P. Boer, A.O. Lubbers en H. Vording, 'De BOF-zaken: de Hoge Raad grijpt niet in bij kwalitatief ondermaatse belastingwetgeving', [WFR 2014/7042](#), p. 410; J.P. Boer, S.C.W. Douma, A.O. Lubbers en H. Vording, 'Straatsburgse jurisprudentie in Nederlandse belastingzaken: de BOF-arresten', in: N.M. Blokker e.a. (red.), Vijftig juridische opstellen voor een Leidse nachtwacht, Boom Juridische uitgevers, Den Haag 2014, p. 29.

53) Hof Den Haag 22 april 2015, nr. 14/836, [NTFR 2015/1790](#),

ECLI:NL:GHDHA:2015:979, r.o. 7.9; Hof Den Haag 16 december 2014, nr. 14/00585 t/m 14/00588, **NTFR 2015/829**, V-N 2015/12.2.3, r.o. 7.9.

54) Zie Happé, a.w., p. 1012-1014, en zijn noot onder BNB 2014/30, die heeft opgemerkt dat dit criterium niet is terug te vinden in de rechtspraak van het EHRM en dat de belastingkamer zich daarom niet heeft gehouden aan zijn eigen standpunt dat hij zich strikt wenst te houden aan de rechtspraak van het EHRM. Happé vraagt zich dan ook af hoe het EHRM over dit criterium denkt.

55) Zoals in par. 2.2 besproken, is in HR 27 juni 2014, nr. 12/04122, **NTFR 2015/1111**, BNB 2014/219, en HR 27 juni 2014, nr. 12/04123, **NTFR 2015/1112**, BNB 2014/220, AB 2015/39, de door de belastingwetgever gehanteerde veronderstelling in het kader van de toetsing aan het eigendomsrecht van art. 1 Eerste Protocol EVRM ook toelaatbaar geacht.

56) Zie r.o. 3.3.2 en verder.

57) Zie voor zijn conclusies van 30 september 2013: **NTFR 2013/1998** of **ECLI:NL:PHR:2013:859**, **ECLI:NL:PHR:2013:860**, **ECLI:NL:PHR:2013:861**, **ECLI:NL:PHR:2013:862** en **ECLI:NL:PHR:2013:863**.

58) Rechtbank Breda 13 juli 2012, nr. 11/05509, **NTFR 2012/1997**, V-N 2012/43.20.

59) EHRM 27 mei 2014, nr. 18485/14, **NTFR 2014/1887**, BNB 2014/237.

60) Vgl. Happé in zijn noot onder BNB 2014/30, die zich afvroeg of de belastingkamer wel had kunnen komen tot het oordeel dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit niet in strijd is met het discriminatieverbod zonder het gebruik van veronderstellingen toelaatbaar te achten.

61) J.W. van den Berge, 'Reageren op Straatsburg; toetsing van wetgeving aan het verdragsrechtelijke discriminatieverbod (artikel 14 EVRM)', in: J.L.M. Gribnau (red.), *Principieel Belastingrecht (Vriendenbundel Richard Happé)*, Wolf Legal Publishers, Nijmegen 2011, p. 18-19.

62) Boer, Lubbers en Vording, a.w., p. 410; Boer, Douma, Lubbers en Vording, a.w., p. 29.

63) EHRM 12 december 2006, nr. 13378/05, **EHRC 2007/18**; EHRM 7 december 1976, nr. 5493/72, NJ 1978/236.

64) Zie bijvoorbeeld EHRM 19 februari 2009, nr. 3455/05, [EHRC 2009/50](#), NJ 2010/468.

65) Gerards, Barkhuysen en Van Emmerik, a.w., p. 50-51; De Bont en Pelinck, a.w., p. 682-683; Happé, a.w., p. 1011-1012.

66) Zie onder meer EHRM 26 april 1979, NJ 1980/146. Zie hierover ook J.H. Gerards, EVRM – Algemene leerstukken, Sdu Uitgevers, Den Haag 2011, p. 112-114.

67) F.M.C. Vlemminx, 'Constitutionele creativiteit en rechterlijke zelfbeperking', NJB 2014/17, p. 1182-1184.

68) Advocaat bij De Brauw Blackstone Westbroek te Amsterdam. Deze bijdrage is op persoonlijke titel geschreven en afgesloten op 17 juli 2015.
