

Toetsing van belastingwetgeving aan het gelijkheidsbeginsel in Nederland en Duitsland

Rick van der Hulle & Rob van der Hulle*

* Mr. R. (Rick) van der Hulle en mr.drs. R. (Rob) van der Hulle zijn beiden advocaat te Amsterdam. Deze bijdrage is op persoonlijke titel geschreven en afgesloten op 8 november 2015.

1 Zie art. 120 Gw.

2 HR 10 augustus 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB3110, *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. In HR 5 september 2003, ECLI:NL:HR:2003:AI5682, *NTFR* 2003/1501, *BNB* 2003/383, ging de Hoge Raad ook uit van een schending, maar hij deed dat omdat het Gerechtshof Leeuwarden (ECLI:NL:GHLEE:2001:AB3152, *NTFR* 2001/1172) eerder tot een schending had geconcludeerd en tegen dat oordeel geen cassatiemiddel was aangevoerd.

3 HR 22 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1206, ECLI:NL:HR:2013:1209-1212, *NTFR* 2013/2322-2326, *BNB* 2014/30, *BNB* 2014/31.

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

Zowel in Nederland als in Duitsland wordt belastingwetgeving regelmatig door belastingplichtigen met een beroep op het gelijkheidsbeginsel bij de rechter aangevochten. In deze bijdrage wordt bezien op welke wijze de Hoge Raad en het Duitse constitutionele hof beoordelen of belastingwetgeving in strijd is met dit beginsel. Hoewel beide rechtscolleges uitgaan van een ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever, stellen zij zich niet altijd even terughoudend op.

1 Inleiding

Inherent aan het opstellen van belastingwetgeving is het maken van keuzes. Daarbij gaat het niet alleen om de hoogte van het belastingtarief, maar bijvoorbeeld ook over de vraag waarover een bepaalde belasting wordt geheven, wie een bepaalde belasting dient te betalen en voor wie een vrijstelling geldt. Dergelijke keuzes worden regelmatig door belastingplichtigen met een beroep op het gelijkheidsbeginsel bij de belastingrechter aangevochten. Gedacht kan bijvoorbeeld worden aan de situatie waarin de belastingwetgever ervoor gekozen heeft om een bepaalde belastingvrijstelling of een tariefverlaging alleen te laten gelden voor een bepaalde groep belastingplichtigen of in bepaalde gevallen, en belastingplichtigen die daarbuiten vallen met een beroep op het gelijkheidsbeginsel menen toch aanspraak op het belastingvoordeel te kunnen maken. Omdat de rechter formele wetgeving niet mag toetsen aan de Grondwet en algemene rechtsbeginselen,¹ dwingen belastingplichtigen in verreweg de meeste gevallen toetsing aan het gelijkheidsbeginsel

af met een beroep op het discriminatieverbod dat is opgenomen in artikel 26 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (hierna: IVBPR), artikel 14 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna: EVRM) en artikel 1 van het Twaalfde Protocol bij het EVRM.

Sinds augustus 2001 heeft de Hoge Raad belastingwetgeving niet meer in strijd bevonden met het discriminatieverbod. De reden hiervoor is gelegen in de ruime beoordelingsvrijheid die de belastingrechter toekent aan de belastingwetgever

Sinds augustus 2001 heeft de Hoge Raad belastingwetgeving echter niet meer in strijd bevonden met het in deze verdragsbepalingen opgenomen discriminatieverbod.² De reden

hiervoor is gelegen in de ruime beoordelingsvrijheid die de belastingrechter toekent aan de belastingwetgever. Alleen in zeer uitzonderlijke gevallen zou de belastingrechter hierdoor een schending van het verdragsrechtelijke discriminatieverbod kunnen aannemen.

In deze bijdrage wordt de wijze waarop in Nederland belastingwetgeving door de belastingrechter wordt getoetst aan het gelijkheidsbeginsel vergeleken met de wijze waarop het Duitse constitutionele hof dat in Duitsland doet. Ook in Duitsland wordt belastingwetgeving regelmatig door belastingplichtigen met een beroep op het gelijkheidsbeginsel bij de belastingrechter aangevochten. Zoals hierna zal blijken, gaat de Duitse constitutionele rechter net als de Nederlandse belastingrechter uit van een ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever. Wel volgt hij ten opzichte van de Hoge Raad een duidelijk genuanceerdere benadering. Daarmee laat de Duitse constitutionele rechter zien dat een ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever wel degelijk gepaard kan gaan met een serieuze rechterlijke toetsing.

De Duitse constitutionele rechter laat zien dat een ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever wel degelijk gepaard kan gaan met een serieuze rechterlijke toetsing

Allereerst wordt in deze bijdrage gezien op welke wijze in Nederland belastingwetgeving wordt getoetst aan het gelijkheidsbeginsel. Daarbij verdienen de veelbesproken BOF-arresten van de Hoge Raad van 22 november 2013 bijzondere aandacht.³ Hierna wordt aan de hand van een arrest van 17 december 2014 en een arrest van 24 maart 2015 ingegaan op de wijze waarop het Duitse constitutionele hof belastingwetgeving toetst aan het gelijkheidsbeginsel. Vervolgens worden de overeenkomsten en de verschillen tussen de benadering van de Hoge Raad en die van het Duitse constitutionele hof in kaart gebracht. Ten slotte worden deze benaderingen geplaatst in het licht van de individuele rechtsbescherming van belastingplichtigen.

De wijze waarop volgens beide rechtscolleges bij een schending van het gelijkheidsbeginsel rechtsherstel moet worden geboden zal, afgezien van enkele opmerkingen, buiten beschouwing blijven.⁴ Deze bijdrage concentreert zich op de wijze waarop wordt beoor-

deeld of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel, en daarmee op de fase die aan het bieden van rechtsherstel vooraf gaat.

2 Nederland

2.1 *Het toetsingskader*

Hiervoor is reeds beschreven dat door de belastingwetgever gemaakte keuzes regelmatig door belastingplichtigen met een beroep op het gelijkheidsbeginsel bij de belastingrechter worden aangevochten en dat belastingplichtigen toetsing aan het gelijkheidsbeginsel veelal moeten afdwingen met een beroep op het IVBPR en het EVRM. Op grond van artikel 94 van de Grondwet is de belastingrechter in principe gehouden belastingwetgeving buiten toepassing te laten bij strijdigheid met het verdragsrechtelijke discriminatieverbod. Bij de beoordeling of belastingwetgeving in strijd is met het discriminatieverbod dient allereerst te worden beoordeeld of de aan de orde zijnde belastingregeling leidt tot een ongelijke behandeling van rechtens gelijke gevallen. Een ongelijke behandeling bestaat in het belastingrecht vaak uit een benadeling van de ene groep belastingplichtigen ten opzichte van de andere groep, doordat slechts aan deze andere groep een belastingvoordeel is toegekend.

Volgens vaste rechtspraak van de Hoge Raad komt de belastingwetgever bij het beantwoorden van de vraag of gevallen als gelijk moeten worden beschouwd en, zo ja, of er een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat, een ruime beoordelingsvrijheid toe

Als sprake is van een ongelijke behandeling van rechtens gelijke gevallen, dient te worden beoordeeld of deze ongelijke behandeling kan worden gerechtvaardigd. Het verdragsrechtelijke discriminatieverbod verbiedt niet iedere ongelijke behandeling van gelijke gevallen, maar alleen een ongelijke behandeling waarvoor een objectieve en redelijke rechtvaardiging ontbreekt. Volgens vaste rechtspraak van de Hoge Raad komt de belastingwetgever bij het beantwoorden van de vraag of gevallen als gelijk moeten worden beschouwd en, zo ja, of er een objectieve en redelijke rechtvaardiging

verruiming van de wettelijke inkeerregeling geboden?, *TFB* 2015/4, p. 16-17.

- 5 Zie bijv. HR 16 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:3022; HR 27 juni 2014, ECLI:NL:HR:2014:1523, *BNB* 2014/219; HR 28 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:687, *BNB* 2014/106; HR 18 oktober 2013, ECLI:NL:HR:2013:917, *BNB* 2013/263; HR 9 augustus 2013, ECLI:NL:HR:2013:474, *BNB* 2013/230; HR 28 oktober 2011, ECLI:NL:HR:2011:BR4537, *NTFR* 2011/2445, *BNB* 2012/36.
- 6 HR 15 december 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA4207, *NTFR* 2000/68, *BNB* 2000/57.
- 7 In HR 19 oktober 2007, ECLI:NL:HR:2007:AZ1715, *NTFR* 2007/2001, *BNB* 2008/17, koppelt de belastingkamer de ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever aan het bepalen van de hoogte van de belastingtarieven en de indeling van belastingplichtigen in verschillende tariefgroepen (r.o. 3.3 en 3.4), maar dit leek bedoeld om duidelijk te maken dat de belastingwetgever ook bij de keuze daarover een ruime beoordelingsvrijheid toekomt.
- 8 EHRM 22 juni 1999, nr. 46757/99, *BNB* 2002/398 (*Della Ciaja / Italië*).
- 9 Zie daarover uitgebreider J.C. de Wit, *Artikel 94 Grondwet toegepast* (diss. Rotterdam), Den Haag: BJu 2012, p. 262-288; R.H. Happé, 'Honderd jaar rechtspraak van de Belastingkamer van de Hoge Raad in het licht van de trias politica', *MBB* 2015/5-6, p. 155-156; R.H. Happé, 'Fiscale discriminatie in 26 jaar rechtspraak van de Hoge Raad: een fiscaal en rechtsstatelijk debat', *WFR* 2014/7060, p. 1007.
- 10 EHRM 7 juli 2011, nr. 37452/02, *NJB* 2011/1823, *RSV* 2012/15 (*Stummer / Oostenrijk*); EHRM 4 november 2008, nr. 42184/05, *NJB* 2009/127 (*Carson e.a. / Verenigd Koninkrijk*); EHRM 29 april 2008, nr. 13378/05, *AB* 2008/213, *RvdW* 2008/799, *EHRC* 2008/80 (*Burden / Verenigd Koninkrijk*); EHRM 12 april 2006, nrs. 65731/01 en 65900/01, *AB* 2006/190, *RSV* 2007/44 (*Stec e.a. / Verenigd Konink-*



Foto: Kostyantyn Pankin | Dreamstime.com
Bewerking: Irene Poppelier | © Ars Aequi

rijk); EHRM 22 juni 1999, nr. 46757/99, *BNB* 2002/398 (*Della Ciaja/Italië*).

11 M.R.T. Pauwels, 'Belastingen en mensenrechtenverdragen: Kroniek 2011-2013', *NJCM-Bulletin* 2014/1, p. 55.

12 Zie bijv. HR 10 augustus 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB3110, *NTFR* 2001/1175, *BNB* 2001/400; HR 14 juli 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA6513, *NTFR* 2000/370, *BNB* 2000/306; HR 12 mei 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2756, *BNB* 1999/271; HR 15 juli 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2354, *BNB* 1998/293.

13 Zie ook R. van der Hulle, 'De ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever: een onneembare horde?', *MBB* 2015/9, p. 284-285.

bestaat, een ruime beoordelingsvrijheid toe. Concreet betekent dit dat het oordeel van de belastingwetgever dient te worden geëerbiedigd, tenzij dat oordeel evident van redelijke grond is ontbloot.⁵ De belastingwetgever mag daarbij uitgaan van een zekere ruwheid.⁶ De ruime beoordelingsvrijheid geldt voor iedere keuze van de belastingwetgever die tot de vermeende discriminatie heeft geleid en zijn afweging daaromtrent.⁷

Deze aan de belastingwetgever toekomende beoordelingsvrijheid is niet altijd even ruim geweest. Tot augustus 2001 ging de Hoge Raad bij de toetsing van belastingwetgeving aan het verdragsrechtelijke discriminatieverbod uit van een zekere beoordelingsvrijheid ('a certain margin of appreciation'). Sindsdien gaat hij uit van een ruime beoordelingsvrijheid ('a wide margin of appreciation'). Deze omslag van de Hoge Raad van een

zekere naar een ruime beoordelingsvrijheid is gebaseerd op de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (hierna: EHRM). Het EHRM gaat sinds het *Della Ciaja*-arrest van 22 juni 1999 bij de toetsing van belastingwetgeving aan het in het EVRM opgenomen discriminatieverbod uit van een ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgevers van de verdragsstaten.⁸ Daarvóór ging het EHRM uit van een minder ruime beoordelingsvrijheid.⁹ De Hoge Raad verwijst bij het uiteenzetten van het toetsingskader voor de beoordeling of het door het IVBPR en het EVRM gewaarborgde discriminatieverbod is geschonden meestal naar de in dit verband relevante rechtspraak van het EHRM.¹⁰ Daarbij maakt hij geen onderscheid tussen het in artikel 26 van het IVBPR opgenomen discriminatieverbod en het discriminatieverbod dat is opgenomen in artikel 14 van het EVRM en artikel 1 van het Twaalfde Protocol bij het EVRM.¹¹

Sinds de omslag van een zekere naar een ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever heeft de Hoge Raad nimmer een overschrijding van deze vrijheid, en daarmee een schending van het verdragsrechtelijke discriminatieverbod, aangenomen. Toen de Hoge Raad nog uitging van een zekere beoordelingsvrijheid werd belastingwetgeving zo nu en dan wel door hem in strijd bevonden met het verdragsrechtelijke discriminatieverbod.¹² Dit gegeven is illustratief voor de zeer hoge drempel die sindsdien geldt voor het aannemen van een schending van het verdragsrechtelijke discriminatieverbod. Alleen wanneer een ongelijke behandeling van gelijke gevallen evident onredelijk is, zou de belastingrechter kunnen concluderen dat de belastingwetgever zijn ruime beoordelingsvrijheid heeft overschreden.¹³

De bedrijfsopvolgingsfaciliteit houdt in dat belastingplichtigen die ondernemingsvermogen erven of geschonken krijgen recht hebben op een vrijstelling van schenk- of erfbelasting

2.2 De BOF-arresten

In de BOF-arresten stond de in de Successiewet 1956 opgenomen bedrijfsopvolgingsfaciliteit centraal. Deze faciliteit maakt het mogelijk om ondernemingsvermogen in vergelijking met andersoortig vermogen onder fis-

caal gunstigere voorwaarden te verkrijgen.¹⁴ Concreet houdt de faciliteit in dat belastingplichtigen die ondernemingsvermogen erven of geschonken krijgen recht hebben op een vrijstelling van schenk- of erfbelasting. Sinds 1 januari 2010 bedraagt deze vrijstelling 83% of zelfs 100%, afhankelijk van de totale waarde van het ondernemingsvermogen.¹⁵ Tot 2002 bedroeg de vrijstelling 25%, vanaf 2002 tot en met 2004 30%, in 2005 60% en vanaf 2006 tot en met 2009 75%. Belastingplichtigen die andersoortig vermogen erven of geschonken krijgen, kunnen geen aanspraak maken op de faciliteit. De Hoge Raad diende te beoordelen of deze beperkte reikwijdte van de faciliteit verenigbaar is met het verdragsrechtelijke discriminatieverbod.

Alvorens de Hoge Raad daartoe overging, zette hij onder verwijzing naar de relevante rechtspraak van het EHRM het zojuist besproken toetsingskader uiteen. Daarbij benadrukte hij dat deze rechtspraak van het EHRM en de aan de belastingwetgever toegekende ruime beoordelingsvrijheid leidend is. Het is de belastingrechter volgens de Hoge Raad op grond van artikel 94 van de Grondwet niet toegestaan om bij de toetsing van belastingwetgeving aan het verdragsrechtelijke discriminatieverbod uit te gaan van een minder ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever en daarmee een strengere toets te hanteren dan het EHRM.¹⁶

Het EHRM biedt de Nederlandse belastingrechter ruimte om af te wijken van zijn rechtspraak en aldus uit te gaan van een minder ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever

Bij dit oordeel van de Hoge Raad kunnen wel een aantal kanttekeningen worden geplaatst. Gewezen kan worden op het feit dat het EHRM uitgaat van een ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgevers van de verdragsstaten vanuit de gedachte dat het EHRM minder goed in staat is om de door de belastingwetgevers van de verdragsstaten gemaakte keuzes te beoordelen. De nationale autoriteiten van de verdragsstaten zijn daar beter toe in staat. Deze 'afstand' die het EHRM in acht neemt ten opzichte van de belastingwetgevers van de verdragsstaten hoeft echter niet te worden doorgetrokken naar de

'afstand' die de nationale belastingrechter in acht neemt ten opzichte van de nationale belastingwetgever.¹⁷ Het EHRM biedt de Nederlandse belastingrechter ruimte om af te wijken van zijn rechtspraak en aldus uit te gaan van een minder ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever.¹⁸ Ook artikel 53 van het EVRM biedt de Nederlandse belastingrechter die ruimte.¹⁹

Na zijn uiteenzetting van het te hantieren toetsingskader, diende de Hoge Raad te beoordelen of de bedrijfsopvolgingsfaciliteit leidt tot een ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Als dat niet het geval zou zijn, zou reeds dan geen sprake zijn geweest van een schending van het verdragsrechtelijke discriminatieverbod. Volgens de Hoge Raad moeten voor de toepassing van het verdragsrechtelijke discriminatieverbod echter alle verkrijgingen van vermogensbestanddelen met waarde in het economische verkeer als gelijke gevallen worden aangemerkt, ongeacht of de vermogensbestanddelen al dan niet als ondernemingsvermogen zijn aan te merken. Omdat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit alleen voorziet in een vrijstelling bij de verkrijging van ondernemingsvermogen, leidt de faciliteit tot een ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Daarvoor is een objectieve en redelijke rechtvaardiging vereist.²⁰

Bij zijn beoordeling of een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat, heeft de Hoge Raad overwogen dat aan de bedrijfsopvolgingsfaciliteit gerechtvaardigde doelstellingen ten grondslag liggen

Bij zijn beoordeling of een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat, heeft de Hoge Raad overwogen dat aan de bedrijfsopvolgingsfaciliteit gerechtvaardigde doelstellingen ten grondslag liggen. De doelstellingen van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit – te weten het voorkomen van liquiditeitsproblemen bij de verkrijging van ondernemingsvermogen en daarmee het bevorderen van een onbelemmerde voortzetting van ondernemingen en in het bijzonder familiebedrijven, het veiligstellen van sociaal-economische belangen zoals de werkgelegenheid, en het stimuleren van ondernemerschap – kunnen volgens de Hoge

14 In art. 35c van de Successiewet 1956 is aangegeven wat voor de toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit moet worden verstaan onder 'verrijking van ondernemingsvermogen'. Kort gezegd kwalificeert onder meer de verkrijging van een IB-onderneming, of een gedeelte daarvan, als verkrijging van ondernemingsvermogen, en de verkrijging van een aanmerkelijk belang in een kapitaalvennootschap die een onderneming drijft.

15 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 overschrijft. 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.

16 Zie r.o. 3.3.1.

17 Zie bijv. EHRM 19 februari 2009, nr. 3455/05, *EHRM* 2009/50, *NJ* 2010/468 (A. e.a. / *Verenigd Koninkrijk*), r.o. 184.

18 J.H. Gerards, T. Barkhuysen & M.L. van Emmerik, 'De invloed van de Europese fundamentele rechten op het bestuursrecht', in: B.J. Schueler & R.J.G.M. Widdershoven (red.), *Europeanisering van het algemeen bestuursrecht* (VAR Vereniging voor Bestuursrecht), Den Haag: BJu 2014, p. 50-51; De Bont & Pelinck 2014, p. 682-683; Happé 2015, p. 156-157; Happé 2014, p. 1011-1012. Zie eerder J.G.C. Schokkenbroek, *Toetsing aan de vrijheidsrechten van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens* (diss. Leiden), Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1996, p. 516-518.

19 Zie ook Van der Hulle *MBB* 2015/9, p. 291-292.

20 Zie r.o. 3.3.2.

Raad de ongelijke behandeling van ondernemingsvermogen en andersoortig vermogen rechtvaardigen.²¹

Vervolgens heeft de Hoge Raad beoordeeld of de bedrijfsopvolgingsfaciliteit proportioneel is.²² Advocaat-generaal IJzerman had zich in navolging van veel belastingplichtigen op het standpunt gesteld dat de faciliteit verder gaat dan noodzakelijk was.²³ Volgens hem kan een vrijstelling van 75% nog worden gerechtvaardigd, maar is met de verhoging van de vrijstelling tot boven dat percentage de grens overschreden. Voor die verhoging heeft de wetgever naar zijn oordeel geen adequate rechtvaardiging gegeven en daarom zijn ruime beoordelingsvrijheid overschreden.²⁴ Daarbij wees hij erop dat de verhoging van de vrijstelling nimmer is gebaseerd op gedegen empirisch onderzoek naar de omvang van de liquiditeitsproblemen die zouden ontstaan indien bij de verkrijging van ondernemingsvermogen schenk- of erfbelasting zou worden geheven. Daardoor is onduidelijk of en in welke mate zich bij de verkrijging van ondernemingsvermogen daadwerkelijk liquiditeitsproblemen voordoen. Er zijn aanwijzingen dat in een aanzienlijk deel van de gevallen waarin de faciliteit van toepassing is dergelijke problemen zich zelfs helemaal niet voordoen. Bij gebrek aan gedegen empirisch onderzoek moet de vrijstelling tot boven de 75% volgens advocaat-generaal IJzerman worden beschouwd als een willekeurig vastgesteld 'fiscaal privilege' ten faveure van een beperkte groep belastingplichtigen.²⁵

Gezien de hem toekomstende ruime beoordelingsvrijheid mag de belastingwetgever een ongelijke behandeling in beginsel ook baseren op veronderstellingen, tenzij die veronderstellingen evident onredelijk zijn

De Hoge Raad heeft dit advies niet opgevolgd. Hoewel de Hoge Raad heeft erkend dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit niet steunt op gedegen empirisch onderzoek, maakt dit volgens hem niet dat de ongelijke behandeling van ondernemingsvermogen en ander vermogen evident van redelijke grond is ontbloot. De belastingwetgever hoeft aan zijn keuzes geen empirisch bewijs ten grondslag te leggen. Gezien de hem toekomstende ruime

beoordelingsvrijheid mag de belastingwetgever een ongelijke behandeling in beginsel ook baseren op veronderstellingen, tenzij die veronderstellingen evident onredelijk zijn. Dit laatste is naar het oordeel van de Hoge Raad bij de bedrijfsopvolgingsfaciliteit echter niet het geval. Dat er aanwijzingen zijn dat bij een aanzienlijk deel van de gevallen waarin ondernemingsvermogen wordt verkregen zich geen liquiditeitsproblemen voordoen, brengt volgens hem niet mee dat de belastingwetgever niet heeft kunnen uitgaan van de veronderstelling dat zonder de faciliteit in een aanzienlijk deel van de gevallen zich een bedreiging voor de voortzetting van de economische bedrijvigheid voordoet. De Hoge Raad acht zulks voldoende.²⁶ Nu de belastingwetgever volgens de Hoge Raad niet is uitgegaan van een evident onredelijke veronderstelling, heeft de belastingwetgever zijn ruime beoordelingsvrijheid niet overschreden.²⁷

In de BOF-arresten heeft de Hoge Raad aldus niet alleen duidelijk gemaakt dat hij bij de toetsing van belastingwetgeving aan het verdragsrechtelijke discriminatieverbod wil blijven vasthouden aan de ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever, maar heeft hij deze vrijheid ook uitgebreid door de belastingwetgever in principe toe te staan een onderscheid tussen gelijke gevallen te baseren op veronderstellingen. Hiermee is het voor belastingplichtigen nog moeilijker geworden om belastingwetgeving met een beroep op het discriminatieverbod zoals opgenomen in het IVBPR en het EVRM met succes bij de belastingrechter aan te vechten.

Anders dan in Nederland is het de Duitse belastingrechter wel toegestaan om belastingwetgeving te toetsen aan de in de Duitse Grondwet opgenomen grondrechten

3 Duitsland

3.1 *Het toetsingskader*

Ook in Duitsland wordt belastingwetgeving regelmatig door belastingplichtigen bij de belastingrechter aangevochten. Anders dan in Nederland is het de Duitse belastingrechter wel toegestaan om belastingwetgeving te toetsen aan de in de Duitse Grondwet opgenomen grondrechten. Eén van deze grondrechten is het in artikel 3 van de Duitse Grondwet op-

21 Zie r.o. 3.3.3 tot en met 3.3.8.

22 Zie r.o. 3.3.9.

23 Zie voor zijn conclusies *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.

24 Vgl. Rb. Breda 13 juli 2012, ECLI:NL:RBBRE:2012: BX3386, *NTFR* 2012/1997, *V-N* 2012/43.20.

25 Zie punt 8.6 tot en met punt 8.25 van de gemeenschappelijke bijlage bij de conclusies van A-G IJzerman.

26 Zie r.o. 3.3.11 tot en met 3.3.13.

27 Vgl. EHRM 27 mei 2014, nr. 18485/14, *NTFR* 2014/1887, *BNB* 2014/237 (*Berkuens/Nederland*). Het EHRM heeft net als de Hoge Raad geoordeeld dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit niet in strijd is met het door het EVRM gewaarborgde discriminatieverbod. Volgens het EHRM wordt de ongelijke behandeling van gelijke gevallen als gevolg van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit gerechtvaardigd door de met de faciliteit nagestreefde doelstellingen. Het EHRM is niet ingegaan op de veronderstelling van de belastingwetgever.

genomen gelijkheidsbeginsel. Belastingplichtigen in Duitsland zijn hierdoor, in tegenstelling tot belastingplichtigen in Nederland, niet genoodzaakt om toetsing van belastingwetgeving aan het gelijkheidsbeginsel af te dwingen met een beroep op het verdragsrechtelijke discriminatieverbod.

Het in de Duitse Grondwet opgenomen gelijkheidsbeginsel verbiedt, net als het discriminatieverbod dat is opgenomen in het IVBPR en het EVRM, een ongelijke behandeling van gelijke gevallen, tenzij voor de ongelijke behandeling een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat. Het Duitse constitutionele hof gaat er hierbij van uit dat de belastingwetgever een ruime beoordelingsvrijheid toekomt bij de keuze van het object waarover belasting wordt geheven en bij de vaststelling van het tarief. De Duitse constitutionele rechter spreekt in dit verband meestal over een *weit reichenden Entscheidungsspielraum*.²⁸ Ook komt de belastingwetgever een ruime beoordelingsvrijheid toe bij het bepalen van de doelstellingen van belastingwetgeving en de wijze waarop hij deze doelstellingen wil bereiken. Het gelijkheidsbeginsel belet de belastingwetgever daarom in beginsel niet om uit overwegingen van algemeen belang een bepaalde groep belastingplichtigen een vrijstelling te verlenen. Bij de concrete vormgeving van een vrijstelling komt de belastingwetgever eveneens een *großen Spielraum* toe. Wel zal hij daarbij objectieve en niet-willekeurige criteria moeten hanteren.²⁹

Het is volgens het Duitse constitutionele hof niet uitgesloten dat keuzes van de belastingwetgever omtrent het belastingobject, het belastingtarief of de vormgeving van een vrijstelling aan een strengere evenredigheidstoets worden onderworpen

Toch is het volgens het Duitse constitutionele hof niet uitgesloten dat keuzes van de belastingwetgever omtrent het belastingobject, het belastingtarief of de vormgeving van een vrijstelling aan een strengere evenredigheidstoets worden onderworpen. Hoe groter de omvang en intensiteit van de ongelijke behandeling, des te meer aanleiding kan bestaan

voor een strengere beoordeling of de ongelijke behandeling en de nagestreefde doelstellingen in een redelijke verhouding staan.³⁰ Dit laatste kan worden geïllustreerd aan de hand van de reeds in de inleiding van deze bijdrage genoemde arresten van het Duitse constitutionele hof van 17 december 2014 en 24 maart 2015.

3.2 Arrest van 17 december 2014

In de Duitse belastingwetgeving is een regeling opgenomen die grotendeels overeenkomt met de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de Successiewet 1956 die in de BOF-arresten centraal stond. Net als de Nederlandse bedrijfsopvolgingsfaciliteit voorziet de Duitse bedrijfsopvolgingsfaciliteit in een vrijstelling van schenk- of erfbelasting van 85% of zelfs 100%. Aan de toepassing van de faciliteit is wel een aantal voorwaarden verbonden. Ten eerste moet sprake zijn van kwalificerend ondernemingsvermogen. Daartoe moeten onder meer een eenmanszaak, een aandeel in een personenvennootschap of aandelen in een in Duitsland, een lidstaat van de Europese Unie of een staat behorende tot de Europese Economische Ruimte gevestigde kapitaalvennootschap waarin de erflater of schenker een direct belang houdt van ten minste 25% worden gerekend. Het vermogen van de eenmanszaak, de personen- of kapitaalvennootschap mag voor niet meer dan 50% uit beleggingsvermogen bestaan. Onder beleggingsvermogen moet onder meer worden verstaan aan derden verhuurde of verpachte onroerende zaken, deelnemingen in een kapitaalvennootschap met een belang van minder dan 25%, waardepapieren, verzamelingen van kunst en wetenschap en dergelijke. Daarnaast geldt in principe dat de loonkosten van de eenmanszaak, de personen- of kapitaalvennootschap in een periode van vijf jaar na de verkrijging ten minste 400% moeten bedragen van de gemiddelde loonkosten in de laatste vijf jaar voorafgaand aan de verkrijging. Deze voortzettingseis omvat ook de voorwaarde dat de onderneming niet binnen deze vijfjaarsperiode mag worden beëindigd.³¹ Indien het vermogen van de eenmanszaak, de personen- of kapitaalvennootschap voor minder dan 10% uit beleggingsvermogen bestaat, zou gekozen kunnen worden voor een vrijstelling van 100%.³² Of aanspraak kan worden gemaakt op een vrijstelling van 85% of een vrijstelling van 100% hangt dus allereerst af van de mate waarin het vermogen van de eenmanszaak, de personen- of kapitaalvennootschap bestaat uit beleggingsvermogen. Voor een vrijstelling

²⁸ Zie de hierna te bespreken arresten BVerfG 17 december 2014, 1 BvL 21/12, r.o. 121 tot en met 123, en BVerfG 24 maart 2015, 1 BvR 2880/11, r.o. 38 tot en met 40. Zie ook BVerfG 23 juni 2015, 1 BvL 13/11, 1 BvL 14/11, r.o. 70; BVerfG 5 november 2014, 1 BvF 3/11, r.o. 41 en 42; BVerfG 15 januari 2014, 1 BvR 1656/09, r.o. 54; BVerfG 18 september 2013, 1 BvR 924/12, r.o. 10 tot en met 12.

²⁹ Zie r.o. 119, 124 en 125 van het hierna te bespreken arrest van 17 december 2014.

³⁰ Zie vooral r.o. 126 van het hierna te bespreken arrest van 17 december 2014, waarin de Duitse constitutionele rechter afsluit met 'Je nach Intensität der Ungleichbehandlung kann dies zu einer strengeren Kontrolle der Förderziele durch das Bundesverfassungsgericht führen.' Zie ook r.o. 41 van het hierna te bespreken arrest van 24 maart 2015, waarin de Duitse constitutionele rechter spreekt over een 'strengen Verhältnismäßigkeitsmaßstab' en een 'strengeren Prüfungsmaßstab'.

³¹ Voor toepassing van de Nederlandse bedrijfsopvolgingsfaciliteit geldt ook een voortzettingseis, maar deze eis is in de BOF-arresten niet specifiek aan de orde gekomen.

³² Zie ook F. Sonneveldt & B.B.A. de Kroon, 'Bedrijfsopvolging in België en Duitsland', *WPNR* 2009/6808, p. 663-664.

van 100% geldt daarnaast een verzwaarde voortzettingseis: de loonkosten moeten in een periode van zeven jaar na de verkrijging ten minste 700% bedragen van de gemiddelde loonkosten in de laatste vijf jaar voorafgaand aan de verkrijging en de onderneming mag niet binnen deze zevenjaarsperiode worden beëindigd. De voortzettingseis geldt echter in het geheel niet bij een eenmanszaak en een personen- of kapitaalvennootschap met niet meer dan twintig werknemers.³³

Het Duitse constitutionele hof stond in zijn arrest van 17 december 2014 voor de vraag of de Duitse bedrijfsopvolgingsfaciliteit verenigbaar is met het in artikel 3 van de Duitse Grondwet opgenomen gelijkheidsbeginsel. Daarbij is de Duitse constitutionele rechter er impliciet van uitgegaan dat de faciliteit leidt tot een ongelijke behandeling van gelijke gevallen. De doelstellingen van de Duitse bedrijfsopvolgingsfaciliteit stemmen overeen met de doelstellingen die ten grondslag liggen aan de Nederlandse bedrijfsopvolgingsfaciliteit: het voorkomen van liquiditeitsproblemen en daarmee behoud van ondernemingen, in het bijzonder familiebedrijven, en werkgelegenheid. Net als de Hoge Raad is de Duitse constitutionele rechter van oordeel dat dit gerechtvaardigde doelstellingen zijn en dat de faciliteit geschikt is om die doelstellingen te behalen.³⁴ Daarbij heeft hij benadrukt dat aan de faciliteit geen empirisch onderzoek naar het bestaan van liquiditeitsproblemen ten grondslag hoeft te liggen. Het is voldoende dat plausibel is dat dergelijke problemen zich zonder de faciliteit kunnen voordoen.³⁵ Volgens de Duitse constitutionele rechter is dat bij de bedrijfsopvolgingsfaciliteit het geval.³⁶

Net als de Hoge Raad is de Duitse constitutionele rechter van oordeel dat het voorkomen van liquiditeitsproblemen en daarmee behoud van ondernemingen en werkgelegenheid gerechtvaardigde doelstellingen zijn en dat de faciliteit geschikt is om die doelstellingen te behalen

Daarmee was echter nog niet gezegd dat de faciliteit zonder meer verenigbaar is met het gelijkheidsbeginsel van artikel 3 van de Duitse Grondwet. De in dit verband te

verrichten proportionaliteitstoets diende volgens het Duitse constitutionele hof meer te omvatten dan een marginale toets op willekeur. Ondanks de aan de belastingwetgever toekomende ruime beoordelingsvrijheid bij de concrete vormgeving van een vrijstelling, achtte de Duitse constitutionele rechter in dit geval een strengere evenredigheidstoets op zijn plaats. Daartoe wees hij erop dat de ongelijke behandeling van ondernemingsvermogen en ander vermogen als gevolg van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit een enorme omvang kan bereiken. Waar ondernemingsvermogen, ongeacht de waarde daarvan, tot 85% of 100% wordt vrijgesteld, kan het op ander vermogen drukkende belastingtarief oplopen tot 50%. Het hof achtte een strenge toets daarnaast op zijn plaats omdat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit leidt tot een structurele tweedeling tussen ondernemingsvermogen en andersoortig vermogen binnen de schenk- en erfbelasting. Daarbij nam het mede in aanmerking dat uit cijfers van het ministerie van Financiën was gebleken dat meer dan een derde van het tussen 2009 en 2012 overgedragen vermogen met toepassing van de faciliteit was overgedragen zonder schenk- of erfbelasting. Het Duitse constitutionele hof nam ten slotte in aanmerking dat het onderscheid enkel wordt gemaakt op basis van het soort vermogen en dat degenen die vermogen erven of geschonken krijgen slechts geringe invloed hebben op het al dan niet van toepassing zijn van de faciliteit.³⁷

Volgens de Duitse constitutionele rechter kan de vormgeving van de faciliteit op een aantal onderdelen de strenge evenredigheidstoets niet doorstaan

Volgens de Duitse constitutionele rechter kan de vormgeving van de faciliteit op een aantal onderdelen de strenge evenredigheidstoets niet doorstaan. Dit geldt in de eerste plaats voor het ontbreken van een bovengrens. Naarmate het vermogen van de verkregen onderneming een grotere omvang heeft, zal de mate van ongelijke behandeling van niet-ondernemingsvermogen groter zijn. De Duitse constitutionele rechter is van oordeel dat grote ondernemingen alleen van de faciliteit moeten kunnen profiteren als daar een financiële noodzaak voor is. Het is aan de belastingwetgever om een grens te trekken

³³ Zie hierover T.C. Hoogwout, 'Duitse bedrijfsopvolgingsregeling voor de schenk- en erfbelasting is strijdig met het gelijkheidsbeginsel', *FTV* 2015/2, p. 9-12.

³⁴ Zie r.o. 133 tot en met 141.

³⁵ Zie r.o. 144.

³⁶ Zie r.o. 145 tot en met 149.

³⁷ Zie r.o. 129, 131 en 132.

en nauwkeurige en hanteerbare criteria vast te stellen om te bepalen wanneer sprake is van een grote onderneming. De belastingwetgever heeft ook de vrijheid om een absolute bovengrens voor toepassing van de faciliteit te introduceren.³⁸

Het uitzonderen van ondernemingen met niet meer dan twintig werknemers van de hiervoor genoemde voortzettingseis kan de strenge evenredigheidstoets volgens het Duitse constitutionele hof evenmin doorstaan. De Duitse belastingwetgever had het maximale aantal werknemers vooral vanuit administratief oogpunt op twintig vastgesteld. De Duitse constitutionele rechter wijst er echter op dat meer dan 90% van de ondernemingen in Duitsland niet meer dan twintig werknemers heeft. De uitzondering op de voortzettingseis is daarom te ruim.³⁹

Het derde onderdeel van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit dat de strenge evenredigheidstoets niet kan doorstaan betreft de voorwaarde dat het vermogen van een onderneming voor maximaal 50% uit beleggingsvermogen mag bestaan. De belastingwetgever was aanvankelijk uitgegaan van de veronderstelling dat het vermogen van overgedragen ondernemingen vaak voor 15% uit beleggingsvermogen bestaat, nu de omvang van de vrijstelling in beginsel 85% bedraagt. Tegen deze achtergrond is de keuze van de Duitse belastingwetgever om beleggingsvermogen tot een percentage van 50% voor toepassing van de faciliteit toe te staan volgens de Duitse constitutionele rechter onverklaarbaar ruim. Deze voorwaarde zou belastingplichtigen kunnen stimuleren andersoortige vermogensbestanddelen in ondernemingsvermogen om te zetten teneinde dat vermogen uiteindelijk geheel of nagenoeg geheel belastingvrij over te kunnen dragen.⁴⁰

De Duitse constitutionele rechter heeft de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in zijn geheel onverenigbaar verklaard met het in artikel 3 van de Duitse Grondwet neergelegde gelijkheidsbeginsel

Dit alles betekent dat de Duitse bedrijfsopvolgingsfaciliteit op de hiervoor genoemde onderdelen naar het oordeel van het Duitse constitutionele hof verder gaat dan noodzakelijk. Omdat deze onderdelen bepalend zijn

voor de werking van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit, heeft de Duitse constitutionele rechter de faciliteit in zijn geheel onverenigbaar verklaard met het in artikel 3 van de Duitse Grondwet neergelegde gelijkheidsbeginsel. Hoewel als uitgangspunt geldt dat met de Duitse Grondwet strijdige wetgeving nietig is en daarom niet langer mag worden toegepast,⁴¹ is het Duitse constitutionele hof van dit uitgangspunt afgeweken door uitdrukkelijk te bepalen dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit nog tot 30 juni 2016 mag worden toegepast. Daartoe heeft het onder meer gewezen op het belang voor de overheidsfinanciën en het belang voor de rechtszekerheid van belastingplichtigen.⁴²

Dat de Duitse constitutionele rechter niet altijd een strengere evenredigheidstoets hanteert, blijkt uit zijn arrest van 24 maart 2015 over de Duitse overdrachtsbelasting

3.3 Arrest van 24 maart 2015

Het hiervoor besproken arrest van 17 december 2014 over de in Duitsland geldende bedrijfsopvolgingsfaciliteit is een voorbeeld van een arrest waarin het Duitse constitutionele hof een strengere evenredigheidstoets heeft gehanteerd. Dat de Duitse constitutionele rechter echter niet altijd een dergelijke toets hanteert, blijkt uit zijn arrest van 24 maart 2015 over de Duitse overdrachtsbelasting. Kort samengevat wordt voor de Duitse overdrachtsbelasting een onderscheid gemaakt tussen enerzijds een vrijwillige overdracht van onroerend goed en anderzijds een gedwongen overdracht van onroerend goed. Bij een vrijwillige overdracht van onroerend goed is overdrachtsbelasting verschuldigd. Een gedwongen overdracht van onroerend goed geschiedt op vordering van de overheid en is vrijgesteld van de overdrachtsbelasting. Het Duitse constitutionele hof moest beoordelen of dit verschil in behandeling verenigbaar is met het in artikel 3 van de Duitse Grondwet opgenomen gelijkheidsbeginsel.

Bij deze beoordeling heeft de Duitse constitutionele rechter het hiervoor besproken toetsingskader vooropgesteld.⁴³ Daaruit volgt dat aan belastingplichtigen een vrijstelling mag worden verleend ook als dat een ongelijke behandeling van gelijke gevallen tot gevolg heeft, mits daaraan een objectieve en redelijke rechtvaardiging ten grondslag ligt. Bij de

38 Zie r.o. 171 tot en met 175. Zie ook A.W.M. Willems, 'Nogmaals de bof', *WPNR* 2015/7076, p. 784-785.

39 Zie r.o. 214 tot en met 231.

40 Zie r.o. 241 tot en met 252.

41 Zie hierover J.J.J. Sillen, *Rechtsgevolgen van toetsing van wetgeving* (diss. Nijmegen), Deventer: Kluwer 2010, p. 60-72; J. Uzman, *Constitutionele remedies bij schending van grondrechten* (diss. Leiden), Deventer: Kluwer 2013, p. 387-404.

42 Zie r.o. 285 tot en met 293.

43 Zie r.o. 38 tot en met 40.

vormgeving van een vrijstelling komt de belastingwetgever een ruime beoordelingsvrijheid toe. Het Duitse constitutionele hof heeft geen aanleiding gezien om een strengere evenredigheidstoets te hanteren. Daartoe achtte het hof van belang dat een vrijwillige overdracht van onroerend goed wezenlijk verschilt van een gedwongen overdracht van onroerend goed. Waar een gedwongen overdracht van onroerend goed een vrijheidsbeperkende werking heeft, heeft een vrijwillige overdracht dat niet. Anders dan bij een gedwongen overdracht van onroerend goed, kunnen belastingplichtigen het betalen van overdrachtsbelasting bij een vrijwillige overdracht van onroerend goed voorkomen door simpelweg van de overdracht af te zien. Het betalen van overdrachtsbelasting bij een vrijwillige overdracht moet dan ook worden geacht te berusten op een bewuste keuze. Bij een gedwongen overdracht van onroerend goed is dat niet het geval. Daarnaast overwoog de Duitse constitutionele rechter zonder nadere toelichting dat de vrijstelling van overdrachtsbelasting bij een gedwongen overdracht van onroerend goed niet een zodanig grote omvang heeft dat een strenge toets was aangewezen.⁴⁴

Deze laatste overweging is overigens opmerkelijk als wordt bedacht dat de vrijstelling te allen tijde 100% bedraagt. De vrijstelling van schenk- of erfbelasting op grond van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit – waarvan de omvang volgens het hof wel tot een strenge evenredigheidstoets noopte – kan daarentegen alleen onder bepaalde voorwaarden 100% bedragen. Wellicht dat de vrijstelling van overdrachtsbelasting bij een gedwongen overdracht van onroerend goed in vergelijking met de bedrijfsopvolgingsfaciliteit minder frequent wordt toegepast. Ook kan een rol hebben gespeeld dat het tarief van de Duitse overdrachtsbelasting in veel gevallen aanzienlijk lager zal liggen dan het tarief van de Duitse schenk- en erfbelasting.

De Duitse constitutionele rechter is uiteindelijk tot het oordeel gekomen dat de ongelijke behandeling van een vrijwillige overdracht van onroerend goed en een gedwongen overdracht van onroerend goed voor de overdrachtsbelasting niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel van artikel 3 van de Duitse Grondwet. Doorslaggevend voor dit oordeel was het zojuist beschreven wezenlijke verschil tussen vrijwillige en gedwongen overdracht van onroerend goed. Dit verschil maakt dat de voor gedwongen overdrachten van onroerend goed geldende vrijstelling van overdrachtsbelasting naar het oordeel van het Duitse constitutionele hof gerechtvaardigd is.⁴⁵

Naar het oordeel van het Duitse constitutionele hof is de voor gedwongen overdrachten van onroerend goed geldende vrijstelling van overdrachtsbelasting gerechtvaardigd

4 Overeenkomsten en verschillen

Uit het voorgaande volgt dat de Hoge Raad en het Duitse constitutionele hof bij de beoordeling of een ongelijke behandeling van gelijke gevallen als gevolg van belastingwetgeving is toegestaan inhoudelijk hetzelfde toetsingskader hanteren. Voor beide rechtscolleges geldt als uitgangspunt dat een ongelijke behandeling van gelijke gevallen toelaatbaar is, mits daar een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor bestaat. Dit houdt in dat met de ongelijke behandeling een gerechtvaardigde doelstelling moet worden nagestreefd en dat een redelijke verhouding moet bestaan tussen de getroffen maatregel die tot de ongelijke behandeling heeft geleid en de nagestreefde doelstelling. Zowel de Hoge Raad als de Duitse constitutionele rechter gaan bij deze beoordeling uit van een ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever. Door de aan de belastingwetgever toekomende ruime beoordelingsvrijheid stellen beide rechtscolleges zich bij de toetsing van belastingwetgeving zeer terughoudend op. Beide rechtscolleges verlangen niet dat een ongelijke behandeling wordt onderbouwd met empirisch onderzoek.

Zowel de Hoge Raad als de Duitse constitutionele rechter gaan uit van een ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever. Beide rechtscolleges verlangen niet dat een ongelijke behandeling wordt onderbouwd met empirisch onderzoek

Er bestaan echter ook verschillen tussen de benadering van de Hoge Raad en die van het Duitse constitutionele hof. Strikt genomen ontlenen beide rechtscolleges hun toetsingskader aan een andere rechtsgrondslag. Waar het Duitse constitutionele hof dit toetsings-

⁴⁴ Zie r.o. 41 en 43 tot en met 47.

⁴⁵ Zie r.o. 42 tot en met 52.

kader ontleent aan het in artikel 3 van de Duitse Grondwet opgenomen gelijkheidsbeginsel, en daarmee aan het nationale constitutionele recht, ontleent de Hoge Raad dit toetsingskader meestal aan het in het IVBPR en het EVRM opgenomen discriminatieverbod.

Verschillen tussen de benadering van de Hoge Raad en de benadering van het Duitse constitutionele hof bestaan er ook met betrekking tot de ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever die door beide rechtscolleges als uitgangspunt wordt genomen. Een verschil van meer theoretische aard is dat de argumentatie die hieraan ten grondslag ligt niet hetzelfde is. De Hoge Raad meent uit te moeten gaan van een ruime beoordelingsvrijheid, omdat het EHRM bij de toetsing van belastingwetgeving aan het in het EVRM opgenomen discriminatieverbod uitgaat van een ruime beoordelingsvrijheid. Artikel 94 van de Grondwet staat de belastingrechter volgens de Hoge Raad niet toe om daarvan af te wijken. Het Duitse constitutionele hof heeft voor de aan de belastingwetgever toekomende ruime beoordelingsvrijheid geen onderbouwing gegeven, maar aangenomen mag worden dat het toekennen van een ruime beoordelingsvrijheid aan de belastingwetgever berust op een keuze van het Duitse constitutionele hof zelf.

Het belangrijkste verschil tussen de Hoge Raad en het Duitse constitutionele hof is gelegen in het feit dat de Duitse constitutionele rechter zich niet altijd even terughoudend opstelt

Het belangrijkste verschil tussen de benadering van de Hoge Raad en de benadering van het Duitse constitutionele hof is echter gelegen in het feit dat de Duitse constitutionele rechter zich, ondanks de ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever, niet altijd even terughoudend opstelt. Afhankelijk van de omvang en intensiteit van de ongelijke behandeling kan het Duitse constitutionele hof besluiten om een strengere evenredigheidstoets te hanteren. Als de ongelijke behandeling wordt veroorzaakt door een belastingvrijstelling lijkt daarbij de omvang van de vrijstelling, de mate waarin de vrijstelling wordt toegepast, het belastingtarief voor

belastingplichtigen die niet onder de vrijstelling vallen, en in hoeverre belastingplichtigen invloed hebben op de toepasselijkheid van de vrijstelling van belang te zijn. De strenge evenredigheidstoets heeft in het hiervoor besproken arrest van het Duitse constitutionele hof van 17 december 2014 tot gevolg gehad dat de Duitse constitutionele rechter de specifieke voorwaarden voor toepassing van de Duitse bedrijfsopvolgingsfaciliteit afzonderlijk heeft beoordeeld en bepaalde toepassingsvoorwaarden in strijd heeft bevonden met het gelijkheidsbeginsel.

De Hoge Raad kent de mogelijkheid van een strengere evenredigheidstoets niet. In de BOF-arresten heeft hij de evenredigheid van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in algemene zin beoordeeld en niet de specifieke toepassingsvoorwaarden. Van deze beoordeling is niet veel terecht gekomen. Zoals besproken, kwam de Hoge Raad toch weer uit op het 'evident-onredelijkheids criterium'. Waar met dit criterium de (zeer) geringe intensiteit van de door de Hoge Raad gehanteerde evenredigheidstoets vastligt, kan de intensiteit van de evenredigheidstoets die het Duitse constitutionele hof hanteert dus wel veranderen.

Waar met het 'evident-onredelijkheids criterium' de (zeer) geringe intensiteit van de door de Hoge Raad gehanteerde evenredigheidstoets vastligt, kan de intensiteit van de evenredigheidstoets die het Duitse constitutionele hof hanteert wel veranderen

5 Afronding

In Nederland vechten belastingplichtigen regelmatig keuzes van de belastingwetgever bij de belastingrechter aan met een beroep op het gelijkheidsbeginsel. In verreweg de meeste gevallen kan de toetsing aan het gelijkheidsbeginsel alleen plaatsvinden via het discriminatieverbod zoals opgenomen in het IVBPR en het EVRM. Sinds augustus 2001 is het belastingplichtigen echter niet meer gelukt om belastingwetgeving met een beroep op het verdragsrechtelijke discriminatieverbod met succes bij de Hoge Raad aan te vechten. De reden hiervoor is erin gelegen dat de belastingwetgever sinds augustus 2001 bij de toetsing van belastingwetgeving aan het in het IVBPR

en het EVRM gewaarborgde discriminatieverbod volgens de Hoge Raad een ruime beoordelingsvrijheid toekomt. De ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever impliceert een zeer terughoudende rechterlijke toetsing. Alleen bij een evident onredelijke ongelijke behandeling van gelijke gevallen is de Hoge Raad bereid om een schending van het verdragsrechtelijke discriminatieverbod aan te nemen. Door deze aan de belastingwetgever toekomende ruime beoordelingsvrijheid en de zeer terughoudende rechterlijke toetsing, ligt bij de naleving van het verdragsrechtelijke discriminatieverbod het primaat overduidelijk bij de belastingwetgever.

Belastingplichtigen mogen erop vertrouwen dat de keuzes van de belastingwetgever door de belastingrechter serieus worden beoordeeld. Zeker sinds de BOF-arresten valt op zijn minst te betwijfelen of dit nog wel het geval is

Tegenover dit primaat van de belastingwetgever staat de individuele rechtsbescherming van belastingplichtigen. Zij mogen erop vertrouwen dat de keuzes van de

belastingwetgever door de belastingrechter serieus worden beoordeeld. Zeker sinds de BOF-arresten, waarin de ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever verder is opgerekt, valt op zijn minst te betwijfelen of dit bij het aanvechten van belastingwetgeving met een beroep op het verdragsrechtelijke discriminatieverbod nog wel het geval is.

Het Duitse constitutionele hof laat zien dat het anders kan. Ook de Duitse constitutionele rechter gaat bij de toetsing van belastingwetgeving aan het in de Duitse Grondwet opgenomen gelijkheidsbeginsel uit van een ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever. De aan de belastingwetgever toekomende ruime beoordelingsvrijheid belet het Duitse constitutionele hof echter niet om in sommige gevallen, afhankelijk van de omvang en intensiteit van de ongelijke behandeling, een strengere evenredigheidstoets te hanteren. Daardoor is hij in vergelijking met de Hoge Raad beter in staat om de belastingwetgever tegenwicht te bieden en kan het belang van de individuele rechtsbescherming van belastingplichtigen beter worden gediend. De benadering van het Duitse constitutionele hof lijkt daarmee een tussenoplossing te zijn waarbij enerzijds de ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever als uitgangspunt kan blijven gelden en anderzijds beter tegemoet kan worden gekomen aan de individuele rechtsbescherming van belastingplichtigen.