

WFR 2017/203

# De ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever bij gehandicapten en de aftrekbaarheid van specifieke zorgkosten

MR. R. VAN DER HULLE EN MR. DRS. R. VAN DER HULLE<sup>1</sup>

## 1 Inleiding

De rechtmatigheid van een belastingmaatregel wordt regelmatig door belastingplichtigen bij de belastingrechter aangevochten. Omdat de rechter wetgeving in formele zin niet mag toetsen aan de Grondwet en algemene rechtsbeginselen,<sup>2</sup> doen zij daarbij vaak een beroep 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. Bij de toetsing van een belastingmaatregel aan het in deze verdragsbepalingen opgenomen discriminatieverbod komt de belastingwetgever in de regel volgens vaste rechtspraak van de Hoge Raad een ruime beoordelingsvrijheid toe. Tot op heden is de aan de belastingwetgever toekomende ruime beoordelingsvrijheid voor belastingplichtigen een onneembare horde gebleken.<sup>3</sup>

De ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever is echter niet onomstreden. Vooral naar aanleiding van de BOF-arresten van de Hoge Raad van 22 november

2013,<sup>4</sup> is in de literatuur het standpunt ingenomen dat de ruime beoordelingsvrijheid nuancering behoeft.<sup>5</sup> Hiervoor is ook steun te vinden in de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (hierna: EHRM). In het recent gewezen *Guberina*-arrest heeft het EHRM bevestigd dat de ruime beoordelingsvrijheid niet van toepassing is bij een ongelijke behandeling van personen met een lichamelijke of verstandelijke handicap.<sup>6</sup> In deze bijdrage wordt dit arrest nader gezien, om aan de hand daarvan te betogen dat de in de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) opgenomen regeling voor de aftrekbaarheid van uitgaven voor specifieke zorgkosten, waarover regelmatig wordt geprocedeerd,<sup>7</sup> niet onverkort houdbaar is.

<sup>1</sup> Mr. R. (Rick) van der Hulle is advocaat bij Wladimiroff Advocaten in Den Haag. Mr. drs. R. (Rob) van der Hulle is advocaat bij Allen & Overy LLP in Amsterdam. Deze bijdrage is op persoonlijke titel geschreven.

<sup>2</sup> Art. 120 Gw.

<sup>3</sup> Zie hierover R. van der Hulle, 'De ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever: een onneembare horde?', *MBB* 2015/9, p. 283-285.

<sup>4</sup> HR 22 november 2013, *ECLI:NL:HR:2013:1206*, *ECLI:NL:HR:2013:1209-1212*, *BNB* 2014/30-31.

<sup>5</sup> R.H. Happé, 'Fiscale discriminatie in 26 jaar rechtspraak van de Hoge Raad: een fiscaal en rechtsstatelijk debat', *WFR* 2014/1015-1019. Zie ook zijn noot onder *BNB* 2014/30.

<sup>6</sup> EHRM 22 maart 2016, nr. 23682/13, *AB* 2017/180, *EHRC* 2016/130.

<sup>7</sup> Zie recent HR 2 juni 2017, *ECLI:NL:HR:2017:966*, *NTFR* 2017/1497; Hof Amsterdam 15 juni 2017, *ECLI:NL:GHAMS:2017:2308*; Hof Den Haag 3 mei 2017, *ECLI:NL:GHDHA:2017:1228*; Hof Arnhem-Leeuwarden 11 april 2017, *ECLI:NL:GHARL:2017:3078*, *NTFR* 2017/1167; Hof Den Haag 1 maart 2017, *ECLI:NL:GHDHA:2017:619*; Hof 's-Hertogenbosch 28 februari 2017, *ECLI:NL:GHSHE:2017:805*; Rb. Den Haag 15 juni 2017, *ECLI:NL:RBDHA:2017:6467*; Rb. Den Haag 7 juni 2017, *ECLI:NL:RBDHA:2017:6306*.

## 2 Het Guberina-arrest

Het *Guberina*-arrest betreft een geschil tussen de heer Guberina en de Kroatische belastingautoriteiten. Guberina woonde samen met zijn vrouw en kinderen in Zagreb in een appartement op drie hoog. Zijn derde kind werd geboren met zware lichamelijke en verstandelijke beperkingen. Omdat een lift in het appartementsgebouw ontbrak, besloot Guberina buiten de Kroatische hoofdstad een nieuwe woning te kopen die wel voldoende toegankelijk was voor zijn gehandicapte kind. Met het oog op de aanschaf van deze nieuwe woning diende hij een verzoek in om een vrijstelling van overdrachtsbelasting op grond van een regeling die daarin voorzag indien de aankoop van een woning noodzakelijk was voor de woonbehoefte. Guberina meende voor die vrijstelling in aanmerking te komen, omdat het appartement in Zagreb in zijn ogen niet voldeed aan de woonbehoefte van zijn gezin.

De nationale belastingautoriteiten wezen dit verzoek af met als motivering dat het appartement in Zagreb wel degelijk voldeed aan de woonbehoefte van Guberina en zijn gezin, gezien het oppervlak en de aanwezigheid van gas, water en licht. Tegen deze afwijzing stelde Guberina beroep in bij de Kroatische bestuursrechter. Voor deze rechter stelde hij dat bij de afwijzing van zijn vrijstellingsverzoek onvoldoende rekening was gehouden met zijn specifieke gezinssituatie. De bestuursrechter ging niet mee met dat betoog, waarna Guberina tevergeefs beroep instelde bij het Kroatische Constitutionele Hof.

Voor het EHRM beroept Guberina zich op het discriminatieverbod van art. 14 EVRM in combinatie met het eigendomsrecht van art. 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM. Ook voor het EHRM betoogt Guberina dat de nationale belastingautoriteiten bij hun beoordeling of hij voor de belastingvrijstelling in aanmerking kwam rekening hadden moeten houden met zijn zwaar gehandicapte kind en diens behoefte aan een voldoende toegankelijke woning. Guberina meent dat de belastingautoriteiten, door dat niet te doen en de belastingvrijstelling te weigeren, blijk hadden gegeven van discriminatie op grond van een handicap.

Nadat het EHRM eerst heeft vastgesteld dat Guberina ontvankelijk is in zijn klacht, zet het de voor de beoordeling van de klacht algemene uitgangspunten uiteen. Het EHRM stelt voorop dat de beoordelingsvrijheid die de verdragsstaten bij de toetsing aan het discriminatieverbod wordt gelaten op fiscaal gebied ruim is, maar voegt daar wel een belangrijke nuancering aan toe. Indien een kwetsbare groep in de samenleving die in het verleden in aanzienlijke mate geconfronteerd is met discriminatie wordt beperkt in fundamentele rechten, is volgens het EHRM de aan de verdragsstaten toekomende beoordelingsvrijheid substantieel beperkter en geldt dat er zeer zwaarwegende redenen moeten zijn om de be-

perking te kunnen rechtvaardigen. Daartoe wijst het erop dat dergelijke kwetsbare groepen historisch gezien onderhevig zijn aan vooroordelen en sociale uitsluiting, en mogelijk ook aan stereotypering in wetgeving.<sup>8</sup>

Hierna gaat het EHRM in op de vraag of de klacht onder het toepassingsbereik van art. 14 EVRM valt. Daarbij stelt het voorop dat de door Guberina gestelde discriminatie geen betrekking heeft op een eigen handicap, maar op een handicap van zijn kind. Volgens het EHRM kan art. 14 EVRM echter ook gevallen omvatten waarin een individu minder gunstig wordt behandeld op basis van de status of een kenmerk van een ander persoon. Omdat de gestelde discriminatie betrekking heeft op een persoon waarmee Guberina een nauwe persoonlijke band heeft en voor wie hij zorg draagt, valt zijn klacht onder het toepassingsbereik van art. 14 EVRM.<sup>9</sup>

Het EHRM dient vervolgens te beoordelen of sprake was van discriminatie door de wijze waarop de belastingautoriteiten het vrijstellingsverzoek van Guberina hebben afgedaan. Hierbij constateert het dat Guberina zich in een vergelijkbare positie bevond als andere personen die een nieuwe woning kochten omwille van hun woonbehoefte. De woonbehoefte kan echter per persoon en gezin verschillen. In het geval van Guberina wordt de woonbehoefte vooral bepaald door zijn gehandicapte zoon. Volgens het EHRM drukte het ontbreken van een lift in het oude appartementsgebouw een zware stempel op de mobiliteit van het gehandicapte kind van Guberina en diens persoonlijke ontwikkeling, en daarmee op het leven van het hele gezin. Het EHRM stelt vast dat de nationale belastingautoriteiten onvoldoende rekening hebben gehouden met deze specifieke gezinssituatie. Door in plaats daarvan de woonbehoefte restrictief te benaderen, was volgens het EHRM sprake van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen en daarmee van een inbreuk op het discriminatieverbod van art. 14 EVRM.<sup>10</sup>

Voor deze inbreuk moest een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaan. Het primaire betoog van de Kroatische regering houdt in dat voor de toepassing van de vrijstelling moest worden uitgegaan van objectieve criteria en dat de nationale instanties bij de toepassing daarvan geen interpretatieruimte werd gelaten. Volgens het EHRM liet de betrokken nationale regeling echter wel degelijk ruimte om bij de beoordeling van een vrijstellingsverzoek rekening te houden met een specifieke gezinssituatie. Daarbij neemt het mede in aanmerking dat in lagere Kroatische wetgeving de aanwezigheid van een lift wordt beschouwd als een basiselement van de toegankelijkheid van gebouwen voor personen met lichamelijke beperkingen. Daar was door de nationale instanties bij hun beoordeling geen aandacht aan besteed. Ook hadden zij geen aandacht be-

<sup>8</sup> R.o. 73.

<sup>9</sup> R.o. 76 t/m 79.

<sup>10</sup> R.o. 80 t/m 87.

steed aan de uit het VN-Gehandicaptenverdrag voortvloeiende verplichting om beginselen als redelijke accommodatie, toegankelijkheid en non-discriminatie in acht te nemen bij personen met een handicap.<sup>11</sup>

Het subsidiaire argument van de Kroatische overheid dat Guberina ook op basis van zijn financiële situatie niet voor de vrijstelling in aanmerking kwam, gaat volgens het EHRM evenmin op. Daartoe stelt het vast dat de nationale instanties aan hun oordeel dat Guberina niet voor de belastingvrijstelling in aanmerking kwam alleen ten grondslag hebben gelegd dat het oude appartement in Zagreb aan de woonbehoefte van hem en zijn gezin voldeed. Het financiële aspect kan volgens het EHRM niet alsnog worden aangegrepen als rechtvaardiging voor de handelwijze van de nationale instanties. Omdat ook dit tweede argument tevergeefs was aangedragen, concludeert het EHRM dat het discriminatieverbod van art. 14 EVRM is geschonden.<sup>12</sup>

### 3 Discriminatie door associatie en de beoordelingsvrijheid

Naast de vastgestelde verdragsschending springen verschillende overwegingen van het EHRM in het *Guberina*-arrest in het oog. Allereerst kan worden gewezen op de overwegingen over de reikwijdte van het discriminatieverbod van art. 14 EVRM. Zoals hiervoor besproken, valt de klacht van Guberina onder de reikwijdte van het discriminatieverbod, ook al gaat het niet om een eigen handicap, maar om een handicap van zijn kind. Daartoe is bepalend dat Guberina vanzelfsprekend een nauwe relatie met zijn kind heeft en voor hem zorgdraagt. Hoewel het EHRM dit niet expliciet opmerkt, komt de klacht van Guberina neer op zogeheten 'discriminatie door associatie'. Het *Guberina*-arrest bevestigt dat ook deze indirecte vorm van discriminatie onder het discriminatieverbod van art. 14 EVRM valt.<sup>13</sup>

Daarnaast verdienen de overwegingen van het EHRM over de beoordelingsvrijheid voor de verdragsstaten nadere aandacht. Dat het EHRM hierbij vooropstelt dat op fiscaal gebied de verdragsstaten een ruime beoordelingsvrijheid toekomt, is in overeenstemming met vaste rechtspraak.<sup>14</sup> De door het EHRM toegekende ruime beoordelingsvrijheid op fiscaal gebied komt toe aan alle autoriteiten van de verdragsstaten, dus aan de belastingwetgever, de belas-

tingrechter en de fiscale uitvoeringsautoriteiten.<sup>15</sup> De Hoge Raad acht deze vaste rechtspraak van het EHRM leidend en past deze steevast toe.<sup>16</sup> Het maakt voor de Hoge Raad daarbij geen verschil of een beroep wordt gedaan op het discriminatieverbod van art. 26 IVBPR, art. 14 EVRM of art. 1 Twaalfde Protocol bij het EVRM.<sup>17</sup>

Het door het IVBPR en het EVRM gewaarborgde discriminatieverbod verbiedt echter niet iedere ongelijke behandeling van gelijke gevallen, maar alleen een ongelijke behandeling van gelijke gevallen waarvoor een objectieve en redelijke rechtvaardiging ontbreekt. Door de aan de belastingwetgever toekomende ruime beoordelingsvrijheid dient de belastingrechter een grote mate van terughoudendheid te betrachten bij het beantwoorden van de vraag of gevallen als gelijk moeten worden beschouwd en, zo ja, of er een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat om deze gelijke gevallen verschillend te behandelen. Concreet betekent dit dat het oordeel van de belastingwetgever moet worden geëerbiedigd, tenzij dat evident van redelijke grond is ontbloeit.<sup>18</sup> De belastingwetgever mag een ongelijke behandeling baseren op veronderstellingen, tenzij de veronderstellingen evident onredelijk zijn,<sup>19</sup> en mag daarbij ook uitgaan van een zekere ruwheid.<sup>20</sup>

Uit het *Guberina*-arrest volgt dat de ruime beoordelingsvrijheid voor de verdragsstaten evenwel substantieel beperkter is, wanneer een beperking aan de orde is van fundamentele rechten van een kwetsbare groep in de samenleving ("*a vulnerable group in society*") die in het verleden in aanzienlijke mate slachtoffer is geweest van discriminatie. In dat geval moeten er volgens het EHRM zeer zwaarwegende redenen ("*very weighty reasons*") ter

11 R.o. 88 t/m 93.

12 R.o. 94 t/m 100.

13 Zo constateert ook *Waddington* in punt 14 van haar noot onder EHRC 2016/130.

14 EHRM 7 juli 2011, nr. 37452/02, EHRC 2011/136; EHRM 4 november 2008, nr. 42184/05, EHRC 2008/147; EHRM 29 april 2008, nr. 13378/05, AB 2008/213, EHRC 2008/80; EHRM 12 april 2006, nr. 65731/01, AB 2006/190, EHRC 2006/72; EHRM 22 juni 1999, nr. 46757/99, BNB 2002/398.

15 Zie hierover J.H. Gerards, T. Barkhuysen & M.L. van Emmelrik, *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: Boom Juridische uitgevers 2014, p. 48-51.

16 HR 22 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1206, ECLI:NL:HR:2013:1209-1212, BNB 2014/30-31.

17 M.R.T. Pauwels, *Belastingen en mensenrechtenverdragen: kroniek 2011-2013*, NJCM-Bulletin 2014/1, p. 55.

18 Zie bijv. HR 29 januari 2016, ECLI:NL:HR:2016:124, BNB 2016/164; HR 16 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:3022, BNB 2016/41; 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.

19 HR 22 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1206, ECLI:NL:HR:2013:1209-1212, BNB 2014/30-31.

20 HR 15 december 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA4207, BNB 2000/57.

rechtvaardiging van de beperking bestaan. In dit verband verwijst het EHRM naar de zaken *Glor vs. Zwitserland*, *Alajos Kiss vs. Hongarije* en *Kiyutin vs. Rusland*. In *Glor vs. Zwitserland* overwoog het EHRM weliswaar niet dat er zeer zwaarwegende redenen waren vereist voor een ongelijke behandeling op basis van een lichamelijke handicap (suikerziekte), maar wel dat de beoordelingsvrijheid voor de verdragsstaten aanzienlijk beperkter was.<sup>21</sup> In *Alajos Kiss vs. Hongarije* ging het EHRM er bij de beoordeling van een ongelijke behandeling wegens een verstandelijke handicap (manische depressiviteit) wel van uit dat daarvoor *very weighty reasons* moesten bestaan.<sup>22</sup> Diezelfde *very weighty reasons*-test hanteerde het in *Kiyutin vs. Rusland* bij de beoordeling van een ongelijke behandeling van een hiv-positief persoon bij de aanvraag van een verblijfsvergunning.<sup>23</sup>

.....

**“Voor een onderscheid op basis van een fysieke of mentale handicap moeten zeer zwaarwegende redenen bestaan”**

.....

Hieruit volgt dat voor de rechtvaardiging van een onderscheid op basis van een fysieke of mentale handicap zeer zwaarwegende redenen moeten bestaan. Hoewel het EHRM in het *Guberina*-arrest bij de concrete toetsing aan het discriminatieverbod niet aan deze *very weighty reasons*-test refereert, gaan wij ervan uit dat het EHRM in het *Guberina*-arrest deze test wel degelijk toepast.<sup>24</sup> De beoordeling van de door de Kroatische regering aangevoerde argumenten voor de gerechtvaardigdheid van de handelwijze van de nationale instanties is kritisch en zorgvuldig. Uit niets blijkt dat daarbij wordt uitgegaan van een ruime beoordelingsvrijheid, terwijl het wel een belastingzaak betreft. De kritische en zorgvuldige beoordeling door het EHRM komt vooral tot uiting in de beoordeling van het primaire argument van de Kroatische regering waarbij het EHRM de Kroatische regering ook lagere nationale wetgeving en het VN-Gehandicaptenverdrag tegenwerpt. De beoordeling van het subsidiaire argument van de regering geeft evenmin blijk van enige coulance. Dat het EHRM, net als in genoemde eerdere zaken, concludeert dat sprake is van een verdragsschending, verbaast daarom niet. Nu de discri-

minatieklacht van *Guberina* niet gerelateerd is aan een handicap van zichzelf, maar aan de lichamelijke en verstandelijke handicap van zijn kind, maken wij uit het *Guberina*-arrest ook op dat indirecte discriminatie niet aan toepassing van de *very weighty reasons*-test in de weg staat.

De vraag is ten slotte wat het *Guberina*-arrest betekent voor de rechtspraak van de Hoge Raad. De Hoge Raad heeft bepaald dat de ruime beoordelingsvrijheid de belastingwetgever niet toekomt in het (onwaarschijnlijke) geval dat een onderscheid wordt gemaakt op basis van aangeboren kenmerken van een persoon, zoals geslacht, ras en etnische afkomst.<sup>25</sup> Uit het *Guberina*-arrest volgt dat aan deze uitzondering een fysieke of verstandelijke handicap moet worden toegevoegd, ongeacht of de handicap is aangeboren. Net als voor een onderscheid op basis van een fysieke of verstandelijke handicap, moeten voor een onderscheid op basis van geslacht, ras of etnische afkomst ter rechtvaardiging zeer zwaarwegende redenen bestaan.<sup>26</sup> Wij gaan ervan uit dat *very weighty reasons* ook moeten bestaan voor discriminatie op basis van een fysieke of verstandelijke handicap van een andere persoon met wie een nauwe persoonlijke relatie wordt onderhouden en voor wie zorg wordt gedragen. Het spreekt voor zich dat deze *very weighty reasons*-test een duidelijk strengere beoordeling omvat dan de gebruikelijke evident onredelijkheidstoets bij het beoordelen of de belastingwetgever zijn ruime beoordelingsvrijheid heeft overschreden.<sup>27</sup>

#### 4 De aftrekbaarheid van specifieke zorgkosten

Naar onze mening is het *Guberina*-arrest van belang voor de toepassing van de regeling in de Wet IB 2001 voor de aftrekbaarheid van uitgaven voor specifieke zorgkosten. De kring van personen ten behoeve van wie de uitgaven mogen worden gedaan, is bepaald in art. 6.16 Wet IB 2001.

<sup>25</sup> HR 22 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1206, ECLI:NL:HR:2013:1209-1212, BNB 2014/30-31.

<sup>26</sup> Dit blijkt uit eerdere rechtspraak van het EHRM. Zie bijv. EHRM 20 mei 2010, nr. 38832/06, EHRC 2010/83, r.o. 42; EHRM 10 maart 2011, nr. 2700/10, EHRC 2011/84, r.o. 63. Zie ook T. Barkhuysen & M.L. van Emmerik, *Europese grondrechten en het Nederlandse bestuursrecht. De betekenis van het EVRM en het EU-Grondrechtenhandvest*, Deventer: Wolters Kluwer 2017, p. 130.

<sup>27</sup> Barkhuysen & Van Emmerik 2017, p. 130. Zie ook Gerards in punt 2 van haar noot onder EHRC 2011/84.

<sup>28</sup> In art. 6.18 Wet IB 2001 is opgesomd welke uitgaven niet worden aangemerkt als uitgaven voor specifieke zorgkosten. In art. 6.19 Wet IB 2001 is een vermenigvuldigingsfactor opgenomen ter verhoging van het bedrag aan specifieke zorgkosten. Art. 6.20 Wet IB 2001 bevat ten slotte een drempel voor de aftrekbaarheid.

<sup>29</sup> Art. 6.1 lid 3 Wet IB 2001.

<sup>21</sup> EHRM 30 april 2009, nr. 13444/04, EHRC 2009/79.

<sup>22</sup> EHRM 20 mei 2010, nr. 38832/06, EHRC 2010/83.

<sup>23</sup> EHRM 10 maart 2011, nr. 2700/10, EHRC 2011/84.

<sup>24</sup> Waddington gaat hier ook van uit in de punten 8 en 9 van haar noot onder EHRC 2016/130.

In art. 6.17 Wet IB 2001 is vervolgens een limitatieve opsomming gegeven van uitgaven die moeten worden beschouwd als uitgaven voor specifieke zorgkosten, waarna nog enkele nadere voorschriften voor de aftrekbaarheid volgen.<sup>28</sup> In meer algemene zin geldt ook als voorwaarde dat de belastingplichtige zich redelijkerwijs gedrongen moet kunnen voelen tot het doen van de uitgaven.<sup>29</sup>

Op grond van art. 6.16 Wet IB 2001 worden uitgaven voor specifieke zorgkosten in aanmerking genomen indien deze zijn gedaan voor de belastingplichtige zelf, zijn partner, zijn jonger dan 27-jarige kinderen, tot zijn huishouden behorende ernstig gehandicapte personen van 27 jaar of ouder, en bij de belastingplichtige inwonende zorgafhankelijke ouders, broers of zusters. Van een ernstig gehandicapt persoon is sprake als deze persoon gelet op zijn of haar beperkingen aanspraak maakt op verzorging in een intramurale inrichting ingevolge de Wet langdurige zorg.<sup>30</sup> De belastingplichtige moet in huis de zorg van een dergelijke persoon van 27 jaar of ouder op zich hebben genomen. Bij de belastingplichtige inwonende ouders, broers of zusters worden geacht zorgafhankelijk te zijn als zij anders zouden zijn aangewezen op beroepsmatige hulp of verzorging in een verzorgings- of verpleeginrichting.<sup>31</sup> Bij ouders, broers en zusters geldt geen leeftijdsgrens, maar gaat het uitsluitend om de hulp- of verzorgingsbehoefte. De hulp- of verzorgingsbehoefte hoeft geen duurzaam karakter te hebben, maar mag ook een relatief korte periode bestrijken.<sup>32</sup>

Deze regeling voor de aftrekbaarheid van specifieke zorgkosten is voortgekomen uit de bij de invoering van de Wet IB 2001 geïntroduceerde regeling voor de aftrekbaarheid van buitengewone uitgaven. Met die regeling wilde de wetgever een fiscale tegemoetkoming bieden voor een ernstige aantasting van de draagkracht van belastingplichtigen door drukkende buitengewone uitgaven. Op grond van de regeling waren aanvankelijk onder meer uitgaven wegens ziekte, invaliditeit en bevalling van de belastingplichtige, zijn partner en zijn kinderen jonger dan 27 jaar aftrekbaar.<sup>33</sup> Deze leeftijdsgrens van 27 jaar hield verband met de bij de invoering van de Wet IB 2001 ingevoerde regeling voor de aftrekbaarheid van uitgaven voor levensonderhoud van kinderen jonger dan 27 jaar die ten minste in belangrijke mate door de belastingplichtige werden onderhouden. Die leeftijdsgrens was overgenomen uit de Wet op de inkomstenbe-

lasting 1964. Omdat een verlaging van die leeftijdsgrens een beperking van de belastingaftrek zou betekenen en deze reeds geruime tijd in de belastingwetgeving werd gehanteerd, wilde de wetgever deze grens in stand laten. Voor de aftrekbaarheid van buitengewone uitgaven wilde de wetgever hierbij aansluiten.<sup>34</sup>

Op 1 januari 2002 werden de mogelijkheden voor de aftrekbaarheid van buitengewone uitgaven verder uitgebreid.<sup>35</sup> Volgens het aanvankelijke voorstel zouden ook uitgaven wegens ziekte, invaliditeit en bevalling van tot het huishouden van de belastingplichtige behorende ernstig gehandicapte kinderen van 27 jaar of ouder aftrekbaar worden.<sup>36</sup> Hiermee wilde de wetgever een aftrekmogelijkheid voor inwonende kinderen van 27 jaar of ouder creëren en thuisverzorging stimuleren.<sup>37</sup> Bij amendement is het voorstel verder uitgebreid naar tot het huishouden van de belastingplichtige behorende ernstig gehandicapte personen van 27 jaar of ouder.<sup>38</sup> Met een ander amendement werd de aftrekbaarheid van uitgaven wegens ziekte en invaliditeit van bij de belastingplichtige inwonende zorgafhankelijke ouders, broers of zusters mogelijk gemaakt.<sup>39</sup>

Op 1 januari 2009 is de huidige regeling voor de aftrekbaarheid van specifieke zorgkosten in de plaats gekomen van de regeling voor de aftrekbaarheid van buitengewone uitgaven.<sup>40</sup> Met deze wijziging heeft de wetgever zich scherper willen richten op chronisch zieken en gehandicapten.<sup>41</sup> Om die reden zijn bepaalde uitgaven die onder de tot 1 januari 2009 geldende regeling nog als buitengewone uitgaven aftrekbaar waren, onder de huidige regeling niet langer aftrekbaar. Anderzijds is een deel van de aftrekbare uitgaven onder de oude regeling ook aftrekbaar onder de huidige regeling en moeten onder de huidige regeling de uitgaven in ieder geval zijn gedaan wegens ziekte of invaliditeit. Bij de wijziging van de regeling voor de aftrekbaarheid van buitengewone uitgaven naar de huidige regeling voor de aftrekbaarheid van specifieke zorgkosten heeft de wetgever geen aanleiding gezien om de op dat moment geldende kring van personen waarvoor buitengewone uitgaven in aanmerking mochten worden genomen te herzien.<sup>42</sup> Om deze reden is de onder de oude regeling geldende kring van personen overgenomen in het huidige art. 6.16 Wet IB 2001.

33 Zie Stb. 2000, 215.

34 Kamerstukken II 1998/99, 26 727, 3, p. 254-256.

35 Zie Stb. 2001, 640.

36 Kamerstukken II 2001/02, 28 013, 1-2, p. 2.

37 Kamerstukken II 2001/02, 28 013, 3, p. 15.

38 Kamerstukken II 2001/02, 28 013, 12.

39 Kamerstukken II 2001/02, 28 013, 22; Kamerstukken II 2001/02, 28 013, 32.

40 Stb. 2008, 606.

41 Kamerstukken II 2008/09, 31 706, 3, p. 15.

42 Kamerstukken II 2008/09, 31 706, 5, p. 10-11.

30 Art. 20 lid 1 Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001.

Omdat tot 1 januari 2015 intramurale zorg nog was geregeld in de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten, werd tot deze datum naar die wet verwezen. Zie voor deze wijziging Stb. 2014, 520.

31 Art. 20 lid 2 Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001.

32 Hof Den Haag 14 april 2010, ECLI:NL:GHSGR:2010:BM4206, V-N 2010/40.21.

Zoals beschreven, gelden voor de aftrekbaarheid van specifieke zorgkosten die de belastingplichtige maakt voor een persoon van 27 jaar of ouder als voorwaarden dat de belastingplichtige die persoon ter verzorging in huis heeft genomen en die persoon ernstig gehandicapt is. Specifieke zorgkosten voor een ouder, broer of zuster zijn, ongeacht zijn of haar leeftijd, aftrekbaar, mits hij of zij zorgafhankelijk is en de belastingplichtige hem of haar in huis verzorgt. De voorwaarde dat sprake moet zijn van een ernstig gehandicapt persoon omvat een hogere drempel dan de voorwaarde dat de ouder, broer of zuster zorgafhankelijk is, nu van een ernstig gehandicapt persoon pas sprake is als aanspraak bestaat op verzorging in een intramurale inrichting op grond van de Wet langdurige zorg en voor een dergelijke aanspraak de zorgbehoefte zwaarder zal moeten zijn.<sup>43</sup> Concreet betekent dit dat specifieke zorgkosten gemaakt voor inwonende ouders, broers of zusters eerder voor aftrek in aanmerking kunnen komen dan specifieke zorgkosten gemaakt voor inwonende personen van 27 jaar of ouder, niet zijnde een ouder, broer of zuster.

Mede in het licht van de doelstellingen van de aftrekbaarheid van specifieke zorgkosten – het bieden van een fiscale tegemoetkoming en het stimuleren van thuisverzorging – kan worden verondersteld dat met deze ongelijke uitwerking voor de toepassing van art. 6.16 Wet IB 2001 gelijke gevallen ongelijk worden behandeld. De Hoge Raad heeft bijvoorbeeld tot op heden slechts sporadisch een gesteld discriminatoir onderscheid afgedaan met als motivering dat van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen geen sprake was.<sup>44</sup> Ook is hij er

<sup>43</sup> Vgl. Hof Den Haag 14 april 2010,

ECLI:NL:GHSGR:2010:BM4206, V-N 2010/40.21, en daaraan voorafgaand Rb. Den Haag 22 oktober 2008, ECLI:NL:RBSGR:2008:BG5768, V-N 2009/10.22.

<sup>44</sup> Verkrijgingen van ondernemingsvermogen en verkrijgingen van privévermogen zijn door de Hoge Raad voor de heffing van schenkings- en successierecht expliciet aangemerkt als gelijke gevallen, zie HR 22 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1206, ECLI:NL:HR:2013:1209-1212, BNB 2014/30-31. Vgl. HR 14 juni 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ7857, BNB 2013/216, waarin het ging om een onderscheid tussen belastingplichtigen die een woning hadden gekocht voor het ingangsmoment van de tariefverlaging voor de overdrachtsbelasting en belastingplichtigen die daarna een woning hadden gekocht. Vgl. ook HR 4 december 2015, ECLI:NL:HR:2015:3463, BNB 2016/37, waarin het ging om een onderscheid tussen vennootschappen met verschillende boekjaren. In deze arresten heeft de Hoge Raad het beroep op het verdragsrechtelijke discriminatieverbod afgedaan met de overweging dat de belastingwetgever de hem toekomende ruime beoordelingsvrijheid niet heeft overschreden. In HR 11 juli 2014, ECLI:NL:HR:2014:1621, BNB 2014/238, overwoog de Hoge Raad wel dat van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen geen sprake was.

meer recentelijk voor de toepassing van de in art. 6.27 Wet IB 2001 geregelde aftrek van scholingsuitgaven, dat net als de aftrek van specifieke zorgkosten een persoonsgebonden aftrekpost is, nog van uitgegaan dat belastingplichtigen van ouder dan 30 jaar en belastingplichtigen met een leeftijd van tussen de 18 en 30 jaar gelijke gevallen zijn.<sup>45</sup>

De uit art. 6.16 Wet IB 2001 voortvloeiende ongelijke behandeling van belastingplichtigen die een ernstig gehandicapt persoon van 27 jaar of ouder, niet zijnde een ouder, broer of zuster, ter verzorging in huis hebben genomen, is gebaseerd op de mate van zorgbehoefte van die persoon. Zoals gezegd, moet voor deze persoon worden vastgesteld dat aanspraak bestaat op verzorging in een intramurale inrichting ingevolge de Wet langdurige zorg, terwijl een ter verzorging inwonende ouder, broer of zuster, ongeacht zijn of haar leeftijd, zorgafhankelijk moet zijn en dit relatief gezien geen lange periode hoeft te bestrijken.<sup>46</sup> Uit het *Guberina*-arrest blijkt dat het voor een beroep op het discriminatieverbod van art. 14 EVRM niet uitmaakt dat het gaat om een lichamelijke of mentale beperking van een ander dan de belastingplichtige zelf, indien de belastingplichtige met die ander een nauwe persoonlijke relatie heeft en voor hem of haar zorg draagt. Met het vereiste dat de belastingplichtige de betrokken persoon ter verzorging in huis moet hebben genomen wordt in ieder geval aan deze tweede voorwaarde voldaan en zal doorgaans gegeven zijn dat tussen hen een nauwe persoonlijke relatie bestaat. Het *Guberina*-arrest brengt naar onze mening met zich dat de ongelijke behandeling van belastingplichtigen die een persoon van 27 jaar of ouder, niet zijnde een ouder, broer of zuster, ter verzorging in huis hebben genomen, alleen maar kan worden gerechtvaardigd met zeer zwaarwegende redenen. Wij zijn, mede de doelstellingen van de regeling in ogenschouw genomen, van mening dat voor dit onderscheid geen zeer zwaarwegende redenen bestaan.

Bij wijze van rechtsherstel is de wetgever volgens ons gehouden om er met een wetwijziging voor te zorgen dat voor de aftrekbaarheid van specifieke zorgkosten die belastingplichtigen hebben gemaakt voor een persoon van 27 jaar of ouder, niet zijnde een ouder, broer of zuster, voortaan als voorwaarden gelden dat die persoon door een belastingplichtige ter verzorging in huis is genomen en – in plaats van ernstig gehandicapt – zorgafhankelijk is.<sup>47</sup> Hoe dan ook kunnen belastingplichtigen die (1) specifieke zorgkosten hebben ge-

<sup>45</sup> HR 19 mei 2017, ECLI:NL:HR:2017:912, NTFR 2017/1302. Zie eerder HR 16 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:3022, BNB 2016/41.

<sup>46</sup> Zie ook het commentaar onder V-N 2010/40.21.

<sup>47</sup> De definitie van ernstig gehandicapt in art. 20 lid 1 Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 wordt in dat geval voor art. 6.16 Wet IB 2001 overbodig.

maakt voor een ter verzorging in huis genomen persoon van 27 jaar of ouder, niet zijnde een ouder, broer of zuster, (2) deze persoon zorgafhankelijk is maar geen aanspraak kan maken op verzorging in een intramurale inrichting, en (3) de inspecteur op deze grond de aftrek van de gemaakte specifieke zorgkosten weigert, bij de belastingrechter met het *Guberina*-arrest in de hand proberen om deze aftrek alsnog af te dwingen. De belastingrechter zal dan bereid moeten zijn om de reikwijdte van de regeling uit te breiden, maar vanwege de staatsrechtelijke verhoudingen kan niet zonder meer van die bereidheid worden uitgegaan.<sup>48</sup>

## 5 Afronding

Bij de toetsing van belastingwetgeving aan het door het IVBPR en het EVRM gewaarborgde discriminatieverbod komt de belastingwetgever een ruime beoordelingsvrijheid toe. Dit heeft tot gevolg dat de belastingrechter bij de toetsing van belastingwetgeving aan het in deze verdragsbepalingen opgenomen discriminatieverbod zeer terughoudend moet zijn. Alleen wanneer sprake is van een evident onredelijk onderscheid kan worden geconcludeerd dat de belastingwetgever zijn ruime beoordelingsvrijheid heeft overschreden en dat het discriminatieverbod aldus is geschonden. De Hoge Raad is tot op heden nooit tot dit oordeel gekomen. De rechtspraak van de Hoge Raad biedt geen reële mogelijkheden om de aan de belastingwetgever toekomende ruime beoordelingsvrijheid te omzeilen. Volgens de Hoge Raad gaat de ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever slechts dan niet op, wanneer een onderscheid wordt gemaakt op basis van aangeboren kenmerken van een persoon, zoals geslacht, ras en etnische afkomst. Het valt niet te verwachten dat deze uitzondering zich bij belastingwetgeving voordoet.

Het recent door het EHRM gewezen *Guberina*-arrest biedt een mogelijkheid die door een bepaalde groep belastingplichtigen naar onze mening wel kan worden benut. In dit arrest heeft het EHRM bevestigd dat de ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever niet aan de orde is als een persoon ongelijk wordt behandeld

op basis van een lichamelijke of verstandelijke handicap. Daarbij verlangt het EHRM niet dat de handicap is aangeboren. Een onderscheid op basis van een lichamelijke of verstandelijke handicap kan alleen worden gerechtvaardigd met zeer zwaarwegende redenen. Dit geldt eveneens als iemand ongelijk wordt behandeld op basis van een lichamelijke of verstandelijke handicap van een persoon waarmee een nauwe persoonlijke relatie bestaat en voor wie zorg wordt gedragen. Ook in een dergelijk geval van discriminatie door associatie kan het discriminatieverbod van art. 14 EVRM worden ingeroepen. Dat zeer zwaarwegende redenen moeten bestaan om het onderscheid te rechtvaardigen, is voor de belastingwetgever een beduidend strenger criterium dan het evident onredelijkheids criterium dat de Hoge Raad steevast hanteert bij de beoordeling of de belastingwetgever zijn ruime beoordelingsvrijheid heeft overschreden.

Naar onze mening is het *Guberina*-arrest van belang voor de in de Wet IB 2001 opgenomen regeling voor de aftrekbaarheid van specifieke zorgkosten. Op grond van deze regeling zijn specifieke zorgkosten die zijn gemaakt voor een persoon van 27 jaar of ouder, niet zijnde een ouder, broer of zuster, aftrekbaar, mits de belastingplichtige deze persoon ter verzorging in huis heeft genomen en deze persoon ernstig gehandicapt is. Voor de aftrekbaarheid van specifieke zorgkosten die belastingplichtigen maken voor een ouder, broer of zuster geldt een minder hoge drempel. Naast de voorwaarde dat de persoon door de belastingplichtige ter verzorging in huis moet zijn genomen, geldt dat de ouder, broer of zuster zorgafhankelijk moet zijn. Het vereiste van zorgafhankelijkheid gaat minder ver dan de voorwaarde dat een persoon ernstig gehandicapt is. Wij leiden uit het *Guberina*-arrest af dat de belastingwetgever bij dit onderscheid geen ruime beoordelingsvrijheid toekomt, maar dat voor dit onderscheid zeer zwaarwegende redenen moeten bestaan. Dergelijke redenen zijn er naar onze mening niet. Daarom zou de belastingwetgever het onderscheid moeten opheffen door ook voor de aftrekbaarheid van specifieke zorgkosten die zijn gemaakt voor een persoon van 27 jaar of ouder, niet zijnde een ouder, broer of zuster, het vereiste van zorgafhankelijkheid te laten gelden in plaats van de voorwaarde dat de persoon ernstig gehandicapt is. Belastingplichtigen die voor de aftrekbaarheid van specifieke zorgkosten met dit onderscheid geconfronteerd worden en dit bij de belastingrechter willen aanvechten, zouden dan ook aansluiting moeten zoeken bij het *Guberina*-arrest.

<sup>48</sup> Zie daarover R. van der Hulle & R. van der Hulle, 'Hoe ver strekt het in mensenrechtenverdragen opgenomen discriminatieverbod bij discriminatoire belastingwetgeving?', *WFR* 2014/230-236.