

# HOE VER STREKT HET IN MENSENRECHTENVERDRAGEN OPGENOMEN DISCRIMINATIEVERBOD BIJ DISCRIMINATOIRE BELASTINGWETGEVING?

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

## 1 Inleiding

Het komt regelmatig voor dat belastingwetgeving door een belastingplichtige met een beroep op het gelijkheidsbeginsel bij de belastingrechter wordt aangevochten. Vaak gaat het dan om de situatie waarin een bepaalde groep belastingplichtigen op grond van een wettelijke regeling een belastingvoordeel geniet en een belastingplichtige die niet tot die groep behoort met een beroep op het gelijkheidsbeginsel probeert toch een recht op dat voordeel af te dwingen.

Op grond van het gelijkheidsbeginsel dienen gelijke gevallen gelijk te worden behandeld, tenzij voor een ongelijke behandeling van gelijke gevallen een objectieve rechtvaardiging bestaat. Het gelijkheidsbeginsel is opgenomen in art. 1 Grondwet (hierna: Gw). Daarnaast is het gelijkheidsbeginsel erkend als een algemeen rechtsbeginsel.<sup>2</sup> Omdat de rechter wetgeving in formele zin niet mag toetsen aan de Grondwet en algemene rechtsbeginselen, geschiedt de toetsing van belastingwetgeving aan het gelijkheidsbeginsel vaak via 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.<sup>3</sup>

In deze bijdrage willen wij nader ingaan op HR 14 juni 2013, *BNB 2013/216*. In dit arrest staat de verlaging van het tarief voor de overdrachtsbelasting bij de verkrijging van een woning centraal. Aan de ene kant laat dit recente arrest zien dat het verre van vanzelfsprekend is dat een schending van het in het IVBPR en het EVRM opgenomen discriminatieverbod met zich brengt dat – als een belastingplichtige dit verlangt – de reikwijdte van een wettelijke regeling door de belastingrechter wordt opgerekend in die zin dat de groep belastingplichtigen die door de regeling wordt bevoordeeld, wordt uitgebreid. Aan de andere kant kan dit recente arrest in het licht van eerdere rechtspraak naar onze mening ook vernieuwend worden genoemd. In deze bijdrage zullen wij daarom dit recente arrest van de Hoge Raad bespreken en van commentaar voorzien.

## 2 HR 14 juni 2013, BNB 2013/216

Ter stimulering van het eigenwoningbezit en de woningmarkt is het tarief voor de overdrachtsbelasting bij de verkrijging van een woning met terugwerkende kracht tot

<sup>1</sup> Mr. R. (Rick) van der Hulle is advocaat bij De Brauw Blackstone Westbroek te Amsterdam. Mr. drs. R. (Rob) van der Hulle is jurist bij de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State te Den Haag. Deze bijdrage is op persoonlijke titel geschreven.

<sup>2</sup> P.G.M. Jansen, *Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013, p. 23.

<sup>3</sup> Art. 120 Gw.

en met 15 juni 2011 verlaagd van 6% naar 2%. Deze tariefverlaging was aanvankelijk neergelegd in een besluit van de Staatssecretaris van Financiën, maar is met ingang van 1 januari 2012 opgenomen in art. 14 Wet op belastingen van rechtsverkeer. De belastingplichtige had begin 2011 een woning gekocht voor € 415.000. De levering van de woning had plaatsgevonden op 14 juni 2011. De overdrachtsbelasting bedroeg op dat moment nog 6%, hetgeen neerkwam op een bedrag van €24.900. Zou de levering een dag later hebben plaatsgevonden, dan zou 2% overdrachtsbelasting verschuldigd zijn geweest. Dit zou zijn neergekomen op een bedrag van € 8.300. Het op een dag na door de belastingplichtige misgelopen belastingvoordeel bedroeg hiermee € 16.600 (€ 24.900 minus € 8.300). De belastingplichtige maakte bezwaar tegen de voldoening op aangifte van de verschuldigde overdrachtsbelasting, omdat hij meende recht te hebben op het verlaagde tarief van 2%. Volgens de belastingplichtige was de keuze van de wetgever om de terugwerkende kracht van de tariefverlaging te beperken tot en met 15 juni 2011 in strijd met het gelijkheidsbeginsel. De belastinginspecteur ging hier echter niet in mee en verklaarde het bezwaar ongegrond. De belastingplichtige stelde daartegen beroep in bij de belastingrechter. Omdat de Wet op belastingen van rechtsverkeer een wet in formele zin is, heeft de belastingrechter de beperking van de terugwerkende kracht van de tariefverlaging tot en met 15 juni 2011 aan het gelijkheidsbeginsel getoetst via het discriminatieverbod zoals opgenomen in het IVBPR en het EVRM.

De Hoge Raad gaat in navolging van de rechtbank<sup>4</sup> niet mee met het betoog van de belastingplichtige. Daartoe stelt hij voorop dat het inherent is aan wetswijzigingen dat een onderscheid wordt gemaakt tussen gevallen die zich vóór en gevallen die zich na de wetswijziging hebben voorgedaan. Dit onderscheid kan volgens de Hoge Raad in beginsel niet als discriminatie worden aangemerkt, omdat de wetgever anders de mogelijkheid zou worden ontnomen om wetten in te voeren of te wijzigen, bijvoorbeeld naar aanleiding van nieuwe ontwikkelingen of gewijzigde beleidsinzichten. Het staat de wetgever volgens de Hoge Raad dan ook in beginsel vrij om met ingang van een bepaalde datum een belastingverlaging in te voeren, ook als die datum in het verleden ligt en de belastingverlaging dus met terugwerkende kracht wordt ingevoerd.<sup>5</sup> De Hoge Raad concludeert:

“3.4.3. (...) In dit geval is de wetgever gebleven binnen de hem op dit gebied toekomstige ruime beoordelingsmarge door het overgangstijdstip te bepalen op de helft van de desbetreffende maand. Het verbod van discriminatie gaat niet zo ver dat de wetgever gehouden zou zijn nog verdere terugwerkende kracht te verlenen.”

De Hoge Raad is dus net als de rechtbank van oordeel dat de keuze van de wetgever om de terugwerkende kracht van de tariefverlaging voor de overdrachtsbelasting te beperken tot en met 15 juni 2011 niet in strijd is met het discriminatieverbod. De Hoge Raad voegt hier nog aan toe dat het discriminatieverbod niet zo ver gaat dat de wetgever gehouden zou zijn nog verdere terugwerkende kracht aan de tariefverlaging te verlenen. Deze toevoeging komt erop neer dat een schending van het discriminatieverbod hoe dan ook niet met zich zou hebben gebracht dat de belastingplichtige zou hebben gekregen wat hij nastreefde: toepassing van het verlaagde tarief van 2%. De belastingplichtige had dus zonder meer met lege handen gestaan, ook als het discriminatieverbod wel zou zijn geschonden.

### 3 Commentaar

#### 3.1 Algemeen

Zoals gezegd wordt belastingwetgeving regelmatig door een belastingplichtige met een beroep op het gelijkheidsbeginsel bij de rechter aangevochten en komt het beroep van een belastingplichtige er dan vaak op neer dat de reikwijdte van een wettelijke regeling zodanig moet worden uitgebreid dat het aan de orde zijnde belastingvoordeel ook aan hem wordt toegekend. In HR 14 juni 2013 – waarin de toetsing aan het gelijkheidsbeginsel plaatsvindt via het discriminatieverbod zoals opgenomen in het IVBPR en het EVRM – was dit ook het geval. De belastingplichtige wilde met een beroep op het gelijkheidsbeginsel ook aanspraak maken op het lagere tarief voor de overdrachtsbelasting. Daarvoor was verdere terugwerkende kracht van de wettelijke regeling nodig.<sup>6</sup>

Vooropgesteld moet worden dat de vraag in hoeverre het discriminatieverbod moet leiden tot een uitbreiding van de reikwijdte van een wettelijke regeling pas aan de orde is wanneer het discriminatieverbod is geschonden. Wat belastingwetgeving betreft, heeft echter te gelden dat de belastingkamer van de Hoge Raad sinds augustus 2001 niet meer heeft geoordeeld dat belastingwetgeving in strijd is met het discriminatieverbod.<sup>7</sup> Dit hangt vooral samen met de ruime beoordelingsvrijheid – “*a wide margin of appreciation*” – die de Hoge Raad sinds augustus 2001 aan de belastingwetgever toekent in

<sup>6</sup> Vgl. bijvoorbeeld HR 2 oktober 2009, BNB 2011/47, NTFR 2009/2093, waarin een min of meer omgekeerde situatie aan de orde is (Afschaffing pc-privéregeling met terugwerkende kracht).

<sup>7</sup> HR 10 augustus 2001, BNB 2001/400, is tot op heden het laatste arrest waarin de belastingkamer belastingwetgeving in strijd met het in het IVBPR en het EVRM opgenomen discriminatieverbod verklaart.

<sup>4</sup> Rb. Haarlem 19 juni 2012, NTFR 2012/2193. Tegen deze uitspraak is sprongcassatie ingesteld.

<sup>5</sup> Zie r.o. 3.4.1 en 3.4.2.

plaats van slechts een zekere beoordelingsvrijheid.<sup>8</sup> De toetsing door de Hoge Raad van belastingwetgeving aan het discriminatieverbod is daardoor nog terughoudender geworden.<sup>9</sup>

Dat de Hoge Raad in het arrest van 14 juni 2013 tot het oordeel komt dat de wettelijke regeling niet in strijd is met het discriminatieverbod wekt tegen deze achtergrond dan ook geen verbazing. De toevoeging – zonder nadere uitleg – dat het discriminatieverbod niet zo ver gaat dat de wetgever gehouden zou zijn nog verdere terugwerkende kracht aan de tariefverlaging te verlenen, is echter wel opmerkelijk. De Hoge Raad had immers, net zoals de rechtbank heeft gedaan, kunnen volstaan met de conclusie dat van een schending van het discriminatieverbod geen sprake is. De Hoge Raad wilde kennelijk van de gelegenheid gebruikmaken om in algemene zin duidelijk te maken dat het discriminatieverbod hoe dan ook niet kan leiden tot een uitbreiding van de terugwerkende kracht van een wettelijke regeling. Dit betekent dat een schending van het discriminatieverbod hoe dan ook niet zou hebben kunnen leiden tot een uitbreiding van de terugwerkende kracht van de tariefverlaging voor de overdrachtsbelasting tot vóór 15 juni 2011. De belastingplichtige had dus nooit het door hem gewenste resultaat kunnen bereiken.

### 3.2 Eerdere rechtspraak

De toevoeging dat het discriminatieverbod niet zo ver gaat dat de wetgever gehouden zou zijn nog verdere terugwerkende kracht te verlenen, is niet alleen opmerkelijk omdat de belastingkamer had kunnen volstaan met de constatering dat het discriminatieverbod niet is geschonden, maar ook omdat de belastingkamer hierbij

niet naar zijn eerdere rechtspraak heeft verwezen. In het op 12 mei 1999 gewezen *Arbeidskostenforfait*-arrest heeft de belastingkamer van de Hoge Raad het algemene beoordelingskader beschreven aan de hand waarvan de rechter moet beoordelen of hij bij een schending van het discriminatieverbod, zoals opgenomen in het IVBPR en het EVRM, rechtsherstel moet bieden of niet.<sup>10</sup> Het arbeidskostenforfait was het minimale bedrag dat iedere werkende in Nederland van zijn of haar bruto-inkomen mocht aftrekken. De belastingwetgever had het arbeidskostenforfait verhoogd van 1.036 gulden naar 2.086 gulden om werkenden een netto-inkomensvoordeel te bezorgen. Op deze manier wilde de belastingwetgever de deelname aan betaald werk stimuleren en de werkgelegenheidssituatie verbeteren. De verhoging van het arbeidskostenforfait betekende voor belastingplichtigen van wie de werkelijke arbeidskosten niet meer dan 1.036 gulden bedroegen een netto-inkomensvoordeel van 1.050 gulden. Een belastingplichtige die 2.362 gulden aan arbeidskosten had gemaakt, met als gevolg dat hij het netto-inkomensvoordeel van 1.050 gulden misliep, kwam tegen de verhoging van het arbeidskostenforfait op en betoogde – met een beroep op het discriminatieverbod – dat hij ook aanspraak kon maken op het netto-inkomensvoordeel van 1.050 gulden.

De belastingkamer van de Hoge Raad volgde dit betoog en oordeelde dat door de verhoging van het arbeidskostenforfait het discriminatieverbod werd geschonden.

Volgens de belastingkamer leverde de verhoging van het arbeidskostenforfait een ongerechtvaardigde ongelijke behandeling binnen de groep werkenden op. Vervolgens ging hij in op de wijze waarop rechtsherstel kon worden geboden. In dat verband moet worden bedacht dat het overeenkomstig art. 94 Gw buiten toepassing laten van de wettelijke regeling waarin de verhoging van het arbeidskostenforfait was neergelegd voor de belastingplichtige geen oplossing bood. Volgens de belastingkamer dienen in een dergelijk geval twee belangen tegen elkaar te worden afgewogen: enerzijds het belang van effectieve rechtsbescherming en anderzijds de staatsrechtelijk gewenste terughoudendheid van de rechter.<sup>11</sup> De belastingkamer vervolgde:

“3.15. Deze afweging zal in het algemeen ertoe leiden dat de rechter aanstonds zelf in het rechtstekort voorziet indien zich uit het stelsel van de wet, de daarin geregelde gevallen en de daaraan ten grondslag liggende beginselen, of de wetsgeschiedenis, voldoende duidelijk laat afleiden hoe zulks dient te geschieden. In gevallen echter waarin verschillende oplossingen denkbaar zijn en de keuze daaruit mede afhankelijk is van algemene overwegingen van overheidsbeleid of belangrijke keuzes van rechtspolitieke aard moeten worden gemaakt, is aangewezen dat de rechter die keuze vooralsnog aan de wetgever laat zulks zowel

8 G. Boogaard, *Het wetgevingsbevel. Over constitutionele verhoudingen en manieren om een wetgever tot regelgeving aan te zetten* (diss. Amsterdam UvA), Oisterwijk: Wolf Legal Publishers 2013, p. 110; 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), Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2012, p. 284-291.

9 Zie uitgebreider 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)*, Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2011, p. 11-20; R.E.C.M. Niessen, *De belastingrechter en het gelijkheidsbeginsel*, *TFB* 2009/1, p. 5-13; R.W. van der Linde, *De (on) gelijkheid tussen art. 26 IVBPR en art. 14 EVRM in belastingzaken. Deel 3: de beoordelingsvrijheid van de wetgever en vormen van rechtsherstel*, *TFB* 2002/9, p. 14-18. Zie ook kritisch T. Barkhuysen, *De rechter en het Europese maai-veld*, *NJB* 2013/33, p. 2243.

10 HR 12 mei 1999, *BNB* 1999/271, *NJ* 2000/170.

11 Zie r.o. 3.7 tot en met 3.14.

in verband met de (...) staatsrechtelijk gewenste terughoudendheid van de rechter als wegens zijn beperkte mogelijkheden op dit gebied. Niet uitgesloten is echter dat de afweging anders moet uitvallen ingeval de wetgever ermee bekend is dat een bepaalde wettelijke regeling tot een ongerechtvaardigde ongelijke behandeling in de zin van voormelde verdragsbepalingen leidt, maar nalaat zelf een regeling te treffen die de discriminatie opheft.”

Hieruit volgt dat bij een schending van het discriminatieverbod – gezien de staatsrechtelijke verhoudingen – als uitgangspunt heeft te gelden dat rechtsherstel door de wetgever moet worden geboden en niet door de rechter. Daaraan ligt ten grondslag dat er bij een schending van het discriminatieverbod verschillende manieren zijn om de schending op te heffen. Vaak zal het aankomen op een keuze tussen het schrappen van de discriminatoire regeling of het uitbreiden van de reikwijdte van die regeling. Het gaat de rechtsvormende taak van de rechter te buiten om die keuze te maken. Dit is alleen anders wanneer uit het stelsel van de wet of de wetgeschiedenis voldoende duidelijk blijkt op welke wijze rechtsherstel moet worden geboden, of als de wetgever bekend is met de discriminatoire regeling maar de kwestie op zijn beloop laat. Doet één van deze twee uitzonderingen zich voor, dan kan de rechter in een voorliggende zaak rechtsherstel bieden door zo nodig de reikwijdte van de discriminatoire regeling uit te breiden. In het *Arbeidskostenforfait*-arrest kwam de belastingkamer aan de hand van dit beoordelingskader tot de volgende conclusie:

“3.18. Naar uit het hiervoor overwogene volgt, doet zich hier niet de situatie voor waarin duidelijk is hoe de rechter in het door de discriminerende regeling veroorzaakte rechtstekort zou moeten voorzien, maar zijn ter opheffing van de discriminatie verschillende oplossingen denkbaar en is de keuze daaruit mede afhankelijk van algemene overwegingen van overheidsbeleid. Dit brengt mee dat de rechter niet aanstonds zelf in het rechtstekort behoort te voorzien, maar zulks vooralsnog aan de wetgever dient over te laten.”

Omdat uit het stelsel van de wet en de wetgeschiedenis onvoldoende duidelijk bleek op welke wijze rechtsherstel moest worden geboden, heeft de belastingkamer van de Hoge Raad in het *Arbeidskostenforfait*-arrest het bieden van rechtsherstel overgelaten aan de wetgever. Ook in een nadien op 14 juli 2000 gewezen arrest heeft de belastingkamer van de Hoge Raad dat gedaan, omdat het door de belastingplichtige verlangde rechtsherstel niet paste binnen het wettelijk stelsel. Daarbij speelde ook een rol dat het door de belastingplichtige verlangde rechtsherstel tot nieuwe ongelijkheden zou leiden.<sup>12</sup> In zowel het *Arbeidskostenforfait*-arrest als het arrest van 14 juli 2000 is

de uitkomst voor de belastingplichtige dus erg zuur. De belastingplichtige bleef in beide arresten met lege handen staan, terwijl wel degelijk het discriminatieverbod door de betrokken wettelijke regeling werd geschonden.<sup>13</sup>

.....

**“Op basis van eerdere rechtspraak kan de belastingrechter de reikwijdte van een wettelijke regeling wegens strijd met het discriminatieverbod uitbreiden”**

.....

In een op 10 augustus 2001 door de belastingkamer van de Hoge Raad gewezen arrest – het tot op heden laatste arrest waarin belastingwetgeving in strijd met het in het IVBPR en het EVRM opgenomen discriminatieverbod wordt verklaard – heeft de belastingkamer wel rechtsherstel geboden door de discriminatoire regeling op grond van art. 94 Gw buiten toepassing te laten. De belastingkamer koos hiervoor omdat de bedoeling van de wetgever duidelijk was en het buiten toepassing laten van de discriminatoire regeling daarmee in lijn was.<sup>14</sup> Van de uitzondering dat de rechter ook rechtsherstel kan bieden als de wetgever bekend is met de discriminatoire regeling maar de kwestie op zijn beloop laat, moet naar onze mening niet veel worden verwacht. Zo is het nog niet voorgekomen dat de rechter rechtsherstel biedt, omdat de wetgever bekend is met de discriminatoire regeling maar te lang heeft gewacht met het bieden van rechtsherstel. De Hoge Raad lijkt zich in dit verband erg coulant voor de wetgever op te stellen.<sup>15</sup> Op basis van deze eerdere rechtspraak van de belastingkamer van de Hoge Raad kan de belastingrechter in een voorliggende zaak de reikwijdte van een wettelijke regeling wegens strijd met het in het IVBPR en het EVRM opgenomen discriminatieverbod uitbreiden als dit in

<sup>13</sup> Zie voor een beoordeling van deze rechtspraak in het licht van het beginsel van effectieve rechtsbescherming J. Uzman, *Constitutionele remedies bij schending van grondrechten. Over effectieve rechtsbescherming, rechterlijk abstenen en de dialoog tussen rechter en wetgever (diss. Leiden)*, Deventer: Kluwer 2013.

<sup>14</sup> HR 10 augustus 2001, BNB 2001/400, r.o. 3.10.

<sup>15</sup> HR 24 januari 2001, BNB 2001/291; HR 14 juni 2002, BNB 2002/289.

<sup>12</sup> HR 14 juli 2000, BNB 2000/306, r.o. 3.13 en 3.14.

overeenstemming is met het stelsel van de wet of met de bedoelingen van de wetgever en niet zal leiden tot nieuwe ongelijkheden. Het is zoals gezegd opmerkelijk te noemen dat de belastingkamer in zijn hiervoor besproken arrest van 14 juni 2013 bij zijn overweging dat het discriminatieverbod niet zo ver gaat dat de wetgever gehouden zou zijn nog verdere terugwerkende kracht te verlenen niet verwijst naar zijn eerdere rechtspraak. Dit geldt temeer nu A-G Wattel in zijn conclusie wel naar deze rechtspraak verwijst en aan de hand daarvan tot het oordeel komt dat een uitbreiding van de terugwerkende kracht van de tariefverlaging niet mogelijk is omdat dat meer ongelijkheden zou creëren.<sup>16</sup>

.....

**“De Hoge Raad zoekt de onderbouwing voor zijn oordeel veeleer in de aard van het discriminatieverbod”**

.....

Van Amersfoort heeft recentelijk betoogd dat de belastingkamer zijn overweging dat het discriminatieverbod niet zo ver gaat dat de wetgever gehouden zou zijn nog verdere terugwerkende kracht aan de tariefverlaging te verlenen wel degelijk heeft gebaseerd op het argument van de advocaat-generaal dat verdere terugwerkende kracht meer ongelijkheden zou creëren.<sup>17</sup> Wij achten dit echter niet aannemelijk, omdat de belastingkamer in het verleden wel steeds de reden heeft genoemd waarom in het voorliggende geval al dan niet kon worden overgegaan tot het bieden van rechtsherstel. Wij zien niet in waarom de belastingkamer hieromtrent nu gemakzuchtiger zou zijn. Evenmin zien wij in waarom verdere terugwerkende kracht tot meer ongelijkheden zou hebben geleid. Verdere terugwerkende kracht zou ertoe hebben geleid dat een deel van de groep benadeelden zou gaan behoren tot de groep bevoordeelden, maar per saldo zou dit de “hoeveelheid” ongelijkheden niet hebben veranderd.

De belastingkamer van de Hoge Raad zoekt in het hiervoor besproken arrest van 14 juni 2013 naar onze mening de onderbouwing voor zijn oordeel dat het discrimi-

natieverbod niet zo ver gaat dat de wetgever gehouden zou zijn nog verdere terugwerkende kracht aan de tariefverlaging te verlenen niet zozeer in zijn staatsrechtelijke positie ten opzichte van de wetgever en de grenzen van zijn rechtsvormende taak, maar veeleer in de aard van het discriminatieverbod. Dit roept de vraag op of de belastingkamer hiermee afstand heeft gedaan van zijn eerdere rechtspraak. Kan het discriminatieverbod vanaf nu nooit meer leiden tot een uitbreiding van de reikwijdte van een wettelijke regeling? Zo ver zouden wij niet willen gaan. De enige conclusie die naar onze mening thans kan worden getrokken is dat het discriminatieverbod in ieder geval niet tot een uitbreiding van de reikwijdte van een wettelijke regeling kan leiden als voor die uitbreiding verdere terugwerkende kracht van deze regeling nodig is. Dit zou gezien kunnen worden als een uitzondering op de eerdere rechtspraak van de belastingkamer van de Hoge Raad op grond waarvan, zoals gezegd, de belastingrechter de reikwijdte van een wettelijke regeling wegens strijd met het discriminatieverbod kan uitbreiden als dit in overeenstemming is met het stelsel van de wet of met de bedoeling van de wetgever en niet zal leiden tot nieuwe ongelijkheden.

### 3.3 De bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de Successiewet 1956

In dit verband verdienen ook de recente zaken waarin de vraag centraal staat of de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de Successiewet 1956 verenigbaar is met het discriminatieverbod zoals opgenomen in het IVBPR en het EVRM aandacht. Deze zaken hebben de afgelopen tijd volop in de belangstelling gestaan. Sinds 1 januari 2010 hebben belastingplichtigen die ondernemingsvermogen erven of geschonken krijgen op grond van deze bedrijfsopvolgingsfaciliteit, afhankelijk van de totale waarde van het verkregen ondernemingsvermogen, recht op een vrijstelling van 100% en 83%.<sup>18</sup> Deze vrijstelling bedroeg tot 2002 25%, vanaf 2002 tot en met 2004 30%, in 2005 60% en vanaf 2006 tot en met 2009 75%. Veel belastingplichtigen die privévermogen hebben geërfd of geschonken gekregen, meenden dat zij op grond van het discriminatieverbod ook aanspraak konden maken op de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. Veel

<sup>16</sup> Zie voor de conclusie van advocaat-generaal Wattel BNB 2013/216 of ECLI:NL:PHR:2013:BZ7857. Vanaf onderdeel 5.26 tot en met 5.28 bespreekt Wattel de eerdere rechtspraak van de Hoge Raad.

<sup>17</sup> Zie Van Amersfoort in punt 2 van zijn noot (BNB 2013/216).

<sup>18</sup> In 2013 bedraagt het grensbedrag € 1.028.132. 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 2011 en 2012 bedroeg het grensbedrag € 1.006.000 en in 2010 € 1.000.000.

lagere belastingrechters zijn daar niet in meegegaan en hebben geoordeeld dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit niet in strijd is met het discriminatieverbod.<sup>19</sup>

Voor deze bijdrage is interessant dat A-G IJzerman de belastingkamer heeft geadviseerd om de bedrijfsopvolgingsfaciliteit gedeeltelijk onverenigbaar met het discriminatieverbod te verklaren.<sup>20</sup> Volgens de advocaat-generaal is de verkrijging van privévermogen in het kader van het stelsel van de Successiewet 1956 gelijk aan de verkrijging van ondernemingsvermogen en worden daardoor gelijke gevallen ongelijk behandeld. De wetgever heeft als reden voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit en de steeds verdere verhoging van de vrijstelling in de loop der jaren aangevoerd dat door de bedrijfsopvolgingsfaciliteit liquiditeitsproblemen bij de verkrijging van ondernemingsvermogen worden weggenomen dan wel worden voorkomen en dat daarmee sociaal-economische belangen, zoals de werkgelegenheid en de economische diversiteit, worden veiliggesteld. De advocaat-generaal heeft zich op het standpunt gesteld dat deze reden een vrijstelling van 75% nog kan rechtvaardigen, maar dat met de verhoging van de vrijstelling tot boven dat percentage de grens is overschreden. Voor de verhoging van de vrijstelling tot boven de 75% heeft de wetgever naar het oordeel van de advocaat-generaal geen adequate rechtvaardiging gegeven. Dit maakt volgens hem dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in strijd is met het discriminatieverbod, voor zover de vrijstelling de 75% overstijgt. Feitelijk betekent dit dat volgens de advocaat-generaal de bedrijfsopvolgingsfaciliteit sinds 1 januari 2010 in strijd is met het discriminatieverbod.<sup>21</sup> Wat het rechtsherstel betreft, heeft de advocaat-generaal opgemerkt dat naar zijn mening rechtsherstel zou moeten worden geboden door de reikwijdte van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit uit te breiden door aan belastingplichtigen die na 1 januari 2010 privévermogen hebben geërfd of geschonken gekregen een vrijstelling van 25% (100% minus 75%) en 8% (83% minus 75%) toe te kennen. Volgens de advocaat-generaal zou dit goed passen bij het door de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in het leven geroepen regime en is het niet zo dat hierdoor andere problemen zouden ontstaan. De advo-

caat-generaal heeft hiermee in feite gezegd dat rechtsherstel zou kunnen worden geboden omdat dit zou passen binnen het wettelijk stelsel en niet zou leiden tot nieuwe ongelijkheden. Dit is in overeenstemming met de hiervoor besproken eerdere rechtspraak van de belastingkamer.

Op 22 november 2013 heeft de belastingkamer zich uitgelaten over de vraag of de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de Successiewet 1956 in strijd is met het discriminatieverbod zoals opgenomen in het IVBPR en het EVRM.<sup>22</sup> De belastingkamer heeft het advies van A-G IJzerman niet gevolgd. Anders dan de advocaat-generaal, is de belastingkamer van oordeel dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit niet in strijd is met het discriminatieverbod, ook voor zover de vrijstelling de 75% overstijgt. Daartoe heeft hij vooropgesteld dat aan de wetgever in dit verband een ruime beoordelingsvrijheid toekomt. De hiervoor beschreven doelstellingen van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit kunnen volgens de belastingkamer de ongelijke behandeling van privévermogen en ondernemingsvermogen rechtvaardigen. Het discriminatieverbod vereist niet dat aan een ongelijke behandeling empirisch onderzoek ten grondslag ligt. Gelet op de aan de belastingwetgever toekomende ruime beoordelingsvrijheid mag de belastingwetgever een ongelijke behandeling van belastingplichtigen ook baseren op veronderstellingen, tenzij deze veronderstellingen evident onredelijk zijn. Omdat dit laatste in het kader van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit niet het geval is, bestaat geen grond voor het oordeel dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit onverenigbaar is met het discriminatieverbod. Anders dan in zijn arrest van 14 juni 2013, *BNB* 2013/216, heeft de belastingkamer op 22 november 2013 wel volstaan met de constatering dat het discriminatieverbod niet is geschonden.

### 3.4 Fiscaal beleid

Hiervoor hebben wij uitsluitend gesproken over belastingwetgeving en de toetsing van belastingwetgeving aan het in het IVBPR en het EVRM opgenomen discriminatieverbod. In de praktijk komt het echter regelmatig voor dat ook fiscaal beleid door een belastingplichtige met een beroep op het gelijkheidsbeginsel bij de belastingrechter wordt aangevochten. Het aanvechten van fiscaal beleid met een beroep op het gelijkheidsbeginsel kan worden gezien als een afzonderlijk leerstuk: voor een uitbreiding van de reikwijdte van

<sup>19</sup> Hof 's-Hertogenbosch 18 april 2013, *ECLI:NL:GHSHE:2013:BZ7841*; Hof Arnhem-Leeuwarden 5 maart 2013, *ECLI:NL:GHARL:2013:BZ5017*; Rb. Noord-Holland 14 februari 2013, *ECLI:NL:RBNHO:2013:BZ2255*; Rb. Haarlem 14 december 2012, *ECLI:NL:RBHAA:2012:BY9901*.

<sup>20</sup> Zie *NTRF* 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*.

<sup>21</sup> Zie onderdeel 8.6 tot en met 8.25 van de gemeenschappelijke bijlage bij de conclusies van A-G IJzerman.

<sup>22</sup> *HR* 22 november 2013, *ECLI:NL:HR:2013:1206*; *HR* 22 november 2013, *ECLI:NL:HR:2013:1209*; *HR* 22 november 2013, *ECLI:NL:HR:2013:1210*; *HR* 22 november 2013, *ECLI:NL:HR:2013:1211*; *HR* 22 november 2013, *ECLI:NL:HR:2013:1212*.

fiscaal beleid wegens een schending van het gelijkheidsbeginsel gelden in beginsel andere voorwaarden dan de hiervoor besproken voorwaarden voor een uitbreiding van de reikwijdte van belastingwetgeving wegens een schending van het in het IVBPR en het EVRM opgenomen discriminatieverbod.<sup>23</sup>

Met het oog op de omvang van deze bijdrage voert het te ver om ook uitgebreid in te gaan op de toetsing van fiscaal beleid aan het gelijkheidsbeginsel. Wij willen volstaan met een korte bespreking van HR 12 april 2013, *BNB* 2013/235. In dit arrest gaat het om een belastingplichtige, een belastingadviespraktijk, die aan haar directeur een auto ter beschikking had gesteld. Ter zake van het privégebruik van deze auto was omzetbelasting verschuldigd. Op grond van een besluit van de Staatssecretaris van Financiën moest bij milieuvriendelijke auto's voor de berekening van de verschuldigde omzetbelasting worden uitgegaan van een lagere belastinggrondslag dan bij milieuvriendelijke auto's. Voor milieuvriendelijke auto's werd, met andere woorden, een begunstigend beleid gevoerd. Hoewel niet in geschil was dat de aan de directeur ter beschikking gestelde auto niet kon worden aangemerkt als een milieuvriendelijke auto, meende de belastingplichtige op grond van het gelijkheidsbeginsel ook recht te hebben op het belastingvoordeel.

De belastingkamer oordeelt dat door het begunstigende beleid weliswaar het gelijkheidsbeginsel wordt geschonden,<sup>24</sup> maar dat deze schending niet tot gevolg heeft dat de belastingplichtige ook aanspraak kan maken op het belastingvoordeel. Het begunstigende beleid kan volgens de belastingkamer niet worden uitgebreid omdat het begunstigende beleid ook in strijd is met de onderliggende BTW-regelgeving en een uitbreiding van het beleid haaks zou staan op de doelstellingen daarvan.<sup>25</sup> Interessant is dat de belastingkamer hierbij niet verwijst naar de voorwaarden die normaal gesproken gelden voor een uitbreiding van de reikwijdte van fiscaal beleid wegens een schending van het gelijkheidsbeginsel. De wijze waarop de belastingkamer beoordeelt of de schending van het gelijkheidsbeginsel

moet leiden tot een uitbreiding van het begunstigende beleid is meer in overeenstemming met de wijze waarop de belastingrechter volgens de belastingkamer moet beoordelen of de reikwijdte van belastingwetgeving wegens strijd met het in het IVBPR en het EVRM opgenomen discriminatieverbod kan worden uitgebreid. De belastingkamer neemt bij zijn beoordeling immers ook uitdrukkelijk de doelstellingen van het betrokken beleid in aanmerking.

#### 4 Afronding

Het komt in de praktijk regelmatig voor dat belastingwetgeving door de belastingrechter wordt getoetst aan het in mensenrechtenverdragen neergelegde discriminatieverbod. Vaak gaat het dan om de situatie waarin een belastingplichtige meent aanspraak te kunnen maken op een belastingvoordeel waar hij of zij op grond van de betrokken wettelijke regeling eigenlijk niet voor in aanmerking komt. Uit eerdere rechtspraak van de belastingkamer van de Hoge Raad blijkt dat de belastingrechter de reikwijdte van een wettelijke regeling wegens strijd met het discriminatieverbod kan uitbreiden in die zin dat aan een belastingplichtige een belastingvoordeel wordt toegekend waar hij of zij op grond van de wettelijke regeling eigenlijk niet voor in aanmerking komt, als dit in overeenstemming is met het stelsel van de wet of met de bedoeling van de wetgever en niet zal leiden tot nieuwe ongelijkheden.

Het arrest van de belastingkamer van de Hoge Raad van 14 juni 2013, *BNB* 2013/216, kan in dit verband naar onze mening vernieuwend worden genoemd. In dat arrest staat de terugwerkende kracht van de tariefverlaging voor de overdrachtsbelasting centraal. De belastingkamer heeft – ten overvloede – overwogen dat het discriminatieverbod niet zo ver gaat dat de wetgever gehouden zou zijn nog verdere terugwerkende kracht aan de tariefverlaging te verlenen. Deze overweging komt erop neer dat de belastingplichtige ook als het discriminatieverbod wel zou zijn geschonden, geen aanspraak zou hebben kunnen maken op het verlaagde tarief voor de overdrachtsbelasting. Omdat de belastingkamer hierbij niet verwijst naar zijn eerdere rechtspraak, menen wij dat hij in dit arrest de onderbouwing voor deze overweging eerst en vooral zoekt in de aard van het discriminatieverbod. De aard van het discriminatieverbod zou zich verzetten tegen een uitbreiding van de terugwerkende kracht van de wettelijke regeling waarin de tariefverlaging voor de overdrachtsbelasting is neergelegd. Naar onze mening betekent dit alles echter niet dat de belastingkamer zijn eerdere rechtspraak heeft verlaten. Deze staat nog overeind, maar kent nu wel een uitzondering: het discriminatieverbod kan niet tot een uitbreiding van de reikwijdte van een wettelijke regeling leiden als voor die uitbreiding verdere terugwerkende kracht nodig is.

23 Uit de rechtspraak van de belastingkamer van de Hoge Raad volgt kort gezegd dat de reikwijdte van fiscaal beleid wegens een schending van het gelijkheidsbeginsel alleen kan worden uitgebreid als het beleid wordt voortgezet nadat van de schending is gebleken. Zie bijvoorbeeld HR 2 oktober 2009, *BNB* 2009/299; HR 27 januari 2006, *BNB* 2006/150; HR 24 juni 2005, *BNB* 2005/275.

24 Zie r.o. 3.4.3 en 3.5.

25 Zie r.o. 3.6.1 tot en met 3.6.4.