

Fiscaliteiten

De Wet Inkomstenbelasting 2001: het gelijkheidsbeginsel op de helling

Mr. Dr. J.L.M. Gribnau

In deze bijdrage ga ik allereerst in op regelingen in de nieuwe Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) die mogelijk discriminatoir zijn. Vervolgens bespreek ik de methode van toetsing van wetgeving aan het gelijkheidsbeginsel. Daarna komen twee recente arresten (24 januari 2001, BNB 2001/291 en BNB 2001/292) aan bod waarin de belastingplichtige het oordeel van de Hoge Raad vroeg over het trage herstel van discriminatoire regelgeving. Tot slot behandel ik de betekenis van deze twee arresten voor de Wet IB 2001.

1. Per 1 januari jl. is de Wet IB 2001 van kracht. Op onderdelen staat deze wet op gespannen voet met het gelijkheidsbeginsel dat een fundamentele norm is voor wetgeving. Als bekend kent de Wet IB 2001 drie aparte boxen voor drie verschillende soorten inkomsten. In box 1 zit het belastbare inkomen uit werk en woning (inclusief inkomen uit vroeger werk, zoals pensioenen). Het tarief in box 1 is progressief met een toptarief van 52%. In box 2 wordt geheven over de inkomsten uit aanmerkelijk belang – dat wil zeggen in geval iemand ten minste 5% van de aandelen van een BV of NV bezit (tarief 25%). In box 3 wordt het inkomen uit sparen en beleggen belast; het tarief is 30%. De boxen zijn strikt gescheiden, zodat verliesverrekening tussen boxen niet mogelijk is. Negatieve inkomsten in de ene box kunnen niet verrekend worden met positieve inkomsten in een andere box.

Box 3 is het meest opmerkelijke onderdeel van het nieuwe stelsel. Hiermee wordt een einde gemaakt aan allerlei belastingbesparende constructies die aanknoopten bij de voorheen onbelaste particuliere vermogensgroei. Inkomsten uit

vermogen en vermogensmutaties vallen nu onder de vermogensrendementsheffing. Daarmee wordt een draagkrachtbepalende factor terecht in de belastingheffing betrokken. Het ‘voordeel uit sparen en beleggen’ wordt echter in artikel 5.2 Wet IB 2001 forfaitair gesteld op 4% rendement van het gemiddelde vermogen (minus een vrijstelling). Dat betekent dat geen rekening wordt gehouden met individuele verschillen. De werkelijk behaalde voordelen of nadelen worden buiten beschouwing gelaten. Opvallend is dat het proportionele tarief het rendement boven de 4% niet belast zodat de facto sprake is van een degressief tarief. De constructiebestrijding zet hier het gelijkheidsbeginsel wel erg gemakkelijk opzij. Aldus zijn vrij constante opbrengsten voor de overheid gegarandeerd. Een robuuste heffing, ja, maar niet erg rechtvaardig. Hier is het gelijkheidsbeginsel in het geding. De grofmazigheid van de forfaitaire vermogensrendementsheffing impliceert een disproportionele ongelijke behandeling. Hetzelfde geldt voor werknemers die hun werkelijke (arbeids)kosten niet meer kunnen aftrekken in vergelijking met de werknemers die voor deze kosten een onbelaste vergoeding ontvangen. Ook zij worden gediscrimineerd¹.

Nu leven wij in een tijd waarin veel waarde wordt gehecht aan gelijkheid en ongelijkheidscompensatie in geval van ongelijkheid. Het tekent onze samenleving dat allerlei vormen van ongelijkheid niet meer als vanzelfsprekend worden aanvaard. Gelijke gevallen moeten gelijk worden behandeld. In het recht vinden we het belang van die gelijke behandeling terug in de vorm van het gelijkheidsbeginsel dat prominent in artikel 1 van onze Grondwet is geformuleerd. Dit gelijkheidsbeginsel is een fundamentele norm die ook de belastingwetgever dient te respecteren. Het formele gelijkheidsbeginsel behelst dan onder andere een verbod van willekeur, een eis van consistentie en een eis van evenredigheid. Dit gelijkheidsbeginsel vormt een waarborg tegen ongerechtvaar-

Mr. Dr. J.L.M. Gribnau is hoofddocent fiscale methodologie en rechtstheorie aan het Fiscaal Instituut Tilburg (KUB).

digde onderscheidingen (Gribnau, 2000).

Maar wat gebeurt er als de wetgever het gelijkheidsbeginsel schendt? Kan de rechter toezicht uitoefenen op de wetgever? In Nederland verbiedt artikel 120 Grondwet de toetsing van formele wetgeving aan grondwettelijke bepalingen. Het is de rechter derhalve niet toegestaan dergelijke wetten te toetsen aan het gelijkheidsbeginsel van artikel 1 Grondwet; enkel lagere wetgeving – bijvoorbeeld gemeentelijke verordeningen – kan hieraan worden getoetst. Het gelijkheidsbeginsel is echter ook gepositieerd in rechtstreeks werkende bepalingen van Nederland bindende internationaal verdragen, namelijk in artikel 14 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens (EVRM) in samenhang met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM en in artikel 26 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens (IVBPR). Dat betekent dat toch een rechterlijke toetsing van de wet aan het gelijkheidsbeginsel mogelijk is – en zelfs door artikel 94 Grondwet voorgeschreven is. Nadat de nationale rechtsmiddelen zijn uitgeput, kan de Nederlandse burger zich overigens nog wenden tot het Europese Hof van de Rechten van de Mens (EHRM) of het Mensenrechtencomité met een klacht over een vermeende schending van artikel 14 EVRM respectievelijk artikel 26 IVBPR.

Gegeven het belang van de genoemde internationale verdragen en het in de jurisprudentie ontwikkelde toetsingskader is het opmerkelijk dat de wetgever geen aandacht heeft besteed aan het gelijkheidsbeginsel, laat staan aan een mogelijke toets aan dit beginsel. Daarvoor was te meer reden daar in de literatuur is geweest op mogelijke strijdigheden (bijvoorbeeld Happé, 1999a).

2. Is dit gebrek aan aandacht voor het gelijkheidsbeginsel terecht of heeft de belastingwetgever een serieus steekje laten vallen en moet hij zich nu toch wat ongerust maken? Wat zou een toetsing aan het gelijkheidsbeginsel opleveren? Om die vraag te beantwoorden moeten we eerst een blik werpen op de jurisprudentie ter zake die in het verleden is geweest (Happé, 1999b). Daaruit valt af te leiden hoe de Hoge Raad – als hoogste belastingrechter – toetst aan het gelijkheidsbeginsel van artikel 14 EVRM en artikel 26 IVBPR.

Gegeven het primaat van de wetgever is het uitgangspunt dat het staatsrechtelijk gewenst is dat de rechter met de nodige terughoudendheid toetst. Dit primaat van de democratisch gelegitimeerde wetgever en de daaruit voortvloeiende noodzaak tot terughoudendheid van de rechter worden expliciet erkend in de rechtspraak van het EHRM, die ook richtinggevend is voor de Hoge Raad: ‘The contracting states enjoy a certain margin of appre-

ciation in assessing whether and to what extent differences in otherwise similar situations justify a different treatment in law’ (EHRM 8 juli 1986, NJ 1986, 4) (Schokkenbroek, 1996). De methode van toetsing door het Hof aan artikel 14 EVRM wordt bepaald door de eis van een objectieve en redelijke rechtvaardiging. Daarvan is volgens het Hof sprake als twee voorwaarden zijn vervuld. Ten eerste moet er een legitieme doelstelling van overheidsbeleid worden nagestreefd; tevens moet er sprake zijn van een redelijke proportionaliteit tussen het gebruikte middel en de nagestreefde doelstelling. De Hoge Raad hanteert dezelfde methode onder erkenning van noodzaak tot terughoudendheid. Dit laatste blijkt met zoveel woorden uit het Tandartsvrouwarrrest (HR 27 september 1989, BNB 1990/61). De Hoge Raad overweegt namelijk dat ‘aan de wetgever een zekere beoordelingsvrijheid toekomt bij het beantwoorden van de vraag of gevallen voor de toepassing van het verdrag als gelijk moeten worden beschouwd, en of, in het bevestigende geval, een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat om die gevallen niettemin in verschillende zin te regelen’.

Hoe activistisch stelt de belastingrechter zich hier op, hoe ver gaat hij bij deze toetsing? De Hoge Raad gaat bij de beoordeling of er van discriminatie sprake is, nogal actief te werk. De wetgever wordt een zekere beoordelingsvrijheid (‘margin of appreciation’) gelaten, maar de rechter schroomt niet om na een grondige analyse tot de slotsom te komen dat er strijd is met het gelijkheidsbeginsel, omdat een objectieve en redelijke rechtvaardiging ontbreekt. Dan komt vervolgens de vraag naar mogelijk rechtsherstel aan de orde. Moet de Hoge Raad zelf een oplossing bieden of dit overlaten aan de wetgever? Hier is de Hoge Raad enigszins terughoudend². Uit de jurisprudentie blijkt dat de rechter geenszins plaatsneemt op de stoel van de wetgever. De vraag of de rechter de belastingplichtige rechtsherstel kan verlenen, komt specifiek in twee arresten aan de orde. In het autokostenforfaitarrest van 15 juli 1998, BNB 1998/293 en het arbeidskostenforfaitarrest van 12 mei 1999, BNB 1999/271 achtte de belastingrechter de wettelijke regeling in strijd met het in het IVBPR en het EVRM neergelegde gelijkheidsbeginsel, waarna de vraag naar mogelijk rechtsherstel aan bod kwam. Met name in het arbeidskostenforfaitarrest formuleert de Hoge Raad een aantal regels voor dit soort situaties.

Enerzijds betreffen zij de taak van de rechter als hij eenmaal discriminatie heeft vastgesteld. Anderzijds schrijven deze regels in bepaalde gevallen de wetgever wetgevend gedrag voor. Deze door de rechter geformuleerde regels houden in dat normaliter de rechter dan zelf in het

rechtstekort zal voorzien. Dit is het geval indien zich uit het stelsel van de wet, de daarin geregelde gevallen en de daaraan ten grondslag liggende beginselen, of wetsgeschiedenis, voldoende duidelijk laat afleiden hoe zulks dient te geschieden. Er is echter een uitzondering op deze hoofdregel als 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. In zulke gevallen laat de rechter de keuze voorsnog aan de wetgever. De staatsrechtelijk gewenste terughoudendheid van de rechter en de beperkte wetgevende mogelijkheden van de rechter leveren dus een herkansingsmogelijkheid voor de wetgever op.

Wat gebeurt er als de wetgever geen gebruikmaakt van deze mogelijkheid tot reparatie? Dan pakken zich volgens de Hoge Raad donkere wolken samen. Hij acht het namelijk niet uitgesloten dat de afweging – ingrijpen door zelf rechtsherstel bieden of niet – in de toekomst anders zal uitvallen. Dit is het geval als ‘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’ (BNB 1999/271). Hoe kan de wetgever, c.q. de regering dit rechterlijk ingrijpen (dus rechterlijk wetgeven) voorkomen? Door ‘met de nodige spoed’ een wetsvoorstel in te dienen, zo stelt de Hoge Raad. Met andere woorden, de rechter verleent de wetgever een *terme de grâce*.

Wat nu als de wetgever te lang draait met het aanpassen van de wettelijke regeling? Indien de wetgever geen gebruikmaakt van de *terme de grâce*, kunnen belastingplichtigen de regeling, die de rechter al eerder als discriminatoir heeft gekwalificeerd, opnieuw aan de rechter voorleggen. De vraag is dan hoe streng de rechter erop toeziet dat de regering daadwerkelijk met de nodige spoed een wetsvoorstel indient. Deze kwestie is in een tweetal recente zaken die het autokostenforfait betreffen aan de Hoge Raad voorgelegd (24 januari 2001, BNB 2001/291 en BNB 2001/292). De regering had intussen op 14 september 1999 het wetsvoorstel inkomstenbelasting 2001 ingediend, waarbij onder andere de betreffende discriminatie ongedaan werd gemaakt. Dat betekent dat sinds 15 juli 1998, de datum van het eerdere arrest inzake het autokostenforfait, veertien maanden waren verstreken³. De Hoge Raad oordeelt in de genoemde arresten van begin dit jaar dat de voortvarendheid van de regering met betrekking tot het autokostenforfait groot genoeg is geweest, ‘ook al liet (...) de opheffing van de rechtsongelijkheid langer dan wenselijk op zich wachten’⁴. De rech-

ter oordeelt dat een aantal omstandigheden deze lange tijdsduur rechtvaardigen, waaronder het meenemen van deze wijziging, bij de algemene belastingherziening.

3. Keren we terug naar de Wet IB 2001. Box 3 met zijn forfaitaire vermogensrendementsheffing en afwijkend tarief en het schrappen van de aftrek van werkelijke arbeidskosten, impliceert een ongelijke behandeling. Naar mijn overtuiging is hier niet voldaan aan de eis van een objectieve en redelijke rechtvaardiging; er is dus sprake van – ongeoorloofde – discriminatie. In de nabije toekomst zal de burger zich zeker tot de rechter wenden om deze schending van het gelijkheidsbeginsel te repareren. Ik acht het niet onwaarschijnlijk dat de Hoge Raad of het EHRM in de toekomst verboden discriminatie zal constateren. Dat kan overigens nog even duren. De eerste (definitieve) aanslagen Wet IB 2001 zullen immers pas in 2002 worden opgelegd. Daarna kan de belastingplichtige in bezwaar en vervolgens in beroep gaan, waarna hij uiteindelijk in cassatie de discriminerende regelingen aan de Hoge Raad kan voorleggen. Maar voordat de Hoge Raad zijn oordeel geeft, zijn we al gauw vier tot zes jaar verder. Met name in geval van box 3 zal de Hoge Raad echter niet veel anders kunnen doen dan de wetgever de opdracht geven zo snel mogelijk met een nieuwe regeling te komen. Zelf een nieuwe regeling ontwerpen als vervanging van box 3, die een essentieel onderdeel van het systeem van de Wet IB 2001 vormt, past niet bij de terughoudendheid van de rechter als het op rechtsherstel aankomt. De noodzakelijke rechtspolitieke overwegingen dienen bij voorkeur door het parlement te worden gemaakt. De Hoge Raad zal de wetgever dus ‘op termijn stellen’. Als de wetgever niet snel genoeg reageert, zal de rechter vervolgens zelf een oplossing moeten bieden.

Hoe snel zal de wetgever dus reageren? Van belang is hier dat het debat over de volgende belastingherziening al is geopend, met name over een flat tax, vlaktaks in rond Hollands, een inkomstenbelasting met één laag tarief. Kunnen we hier een nieuwe wetgevende TGV verwachten? De wetgevende trein heeft bij de belastingherziening 2001 immers een zeer hoge snelheid ontwikkeld. De prelude werd gevormd door de als discussienota gepresenteerde ‘Belastingen in de 21ste eeuw: een verkenning’ (december 1997)⁵. In het regeerakkoord (juli 1998) werden de hoofdlijnen van het nieuwe belastingstelsel onwrikbaar vastgelegd. Dat betekende dat de regeringspartijen zich hadden gecommitteerd aan het nieuwe stelsel. In het poldermodel kan de parlementaire behandeling van majeure wetsvoorstellen dan ook

in een vloek en een zucht verlopen. Op 14 september 1999 werd het wetsvoorstel Wet IB 2001 ingediend en op 9 mei 2000 was dit al door de Eerste Kamer aanvaard. Op 1 januari is de Wet IB 2001 in werking getreden. Een fundamentele belastingherziening heeft zich zo in drie jaar voltrokken.

Nu het debat over de volgende belastingherziening al is geopend, zou een nieuwe wetgevende TGV wellicht kunnen voorkomen dat belastingplichtige daadwerkelijk rechtsherstel wordt geboden. De bepalingen van de Wet IB 2001 die in strijd zijn met het gelijkheidsbeginsel hoeven dan niet meer te worden 'hersteld', doordat de Wet IB 2001 – of essentiële delen daarvan – inmiddels vervangen is. De geconstateerde discriminatie is dan ingehaald door de feiten – een nieuw belastingstelsel waarin deze discriminatie is opgeheven. De belastingplichtige blijft in de tussentijd met lege handen achter: daadwerkelijk rechtsherstel wordt hem niet geboden. Gelijk hebben blijkt wederom iets anders te zijn dan – tijdig en effectief – gelijk krijgen.

LITERATUUR

- Becker, F. en P. Kalma, (1998), De Polder-methode. Of: hoe het belastingstelsel de 21ste eeuw ingaat, in: F. de Kam, F. Becker en P. Kalma, *Draagkracht onder druk. Kanttekeningen bij 'Belastingen in de 21ste eeuw'*, Amsterdam, p. 72.
- Gribnau, J.L.M., (2000), Perspectieven op het gelijkheidsbeginsel, in: *Weekblad fiscaal recht (WFR)*, 6391, p. 902 e.v.
- Happé, R.H., (1999a), Alles onder controle, in: *Weekblad fiscaal recht (WFR)*, 6361, pp. 1427-1428.
- Happé, R.H., (1999b), *Schuivende machten. Over trias politica en gelijkheidsbeginsel in het belastingrecht*, Kluwer, Deventer.
- Schokkenbroek, J.G.C., (1996), *Toetsing aan de vrijheidsrechten van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens*, W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle, p. 22 e.v.
- Stevens.L.G.M., (2001), Boxoverstijgende beschouwingen Wet inkomstenbelasting 2001, in: *Weekblad fiscaal recht (WFR)*, 6456, p. 1577-1596.

NOTEN

- 1 Zie voor een uitvoerige evaluatie van de wet IB 2001, naar de stand van zaken van najaar 2001: Stevens 2001.
- 2 Bloembergen, noot onder HR 12 mei 1999, NJ 2000, 170 (BNB 1999/271), p. 1135.
- 3 De daadwerkelijke eliminatie – met de invoering van Wet IB 2001 per 1 januari 2001 – liet nog ruim vijftien maanden op zich wachten.
- 4 Kritisch daarover Happé in zijn noot onder deze arresten; hij wijst daarbij op een inconsistentie met een eerder 'obiter dictum' in HR 22 maart 1995, BNB 1995/140: 'Had de belastingkamer van de Hoge Raad zich haar eigen arrest uit 1995 'herinnerd', dan had zij immers ongetwijfeld haar lijn uit het arbeidskostenforfaitarrest gevolgd en zelf de discriminatie weggenomen.'
- 5 Die discussie is door de regering snel in de kiem gesmoord; zie Becker en Kalma, 1998.