

WFR 2018/168

De wederopstanding van het verdragsrechtelijke discriminatieverbod?

Mr. R. van der Hulle en Mr. Drs. R. van der Hulle¹

1 Inleiding

In zijn arrest van 8 december 2017, *BNB* 2018/90, heeft de belastingkamer van de Hoge Raad voor het eerst sinds 10 augustus 2001 geconcludeerd tot een schending van het discriminatieverbod zoals opgenomen in art. 26 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (hierna: IVBPR) en art. 14 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna: EVRM).² Het betrof een geschil over de intrekking van een bijstandsuitkering. De aan de wetgever toekomende ruime beoordelingsvrijheid bij de vormgeving van sociaalezekerheidswetgeving was geen beletsel voor het aannemen van de verdragsschending. Deze ruime beoordelingsvrijheid heeft tot gevolg dat de rechter alleen bij een onredelijk onderscheid kan oordelen dat de wetgever zijn ruime beoordelingsvrijheid heeft overschreden en dat aldus het verdragsrechtelijke discriminatieverbod is geschonden.

Ook op fiscaal terrein komt de wetgever bij de toetsing aan het verdragsrechtelijke discriminatieverbod in de regel een ruime beoordelingsvrijheid toe. Het komt regelmatig voor dat belastingwetgeving met een beroep op dit verbod bij de belastingrechter wordt aangevochten.³ In zijn arrest van 8 juni 2018, *BNB* 2018/144,

heeft de belastingkamer van de Hoge Raad ook belastingwetgeving in strijd bevonden met het verdragsrechtelijke discriminatieverbod.⁴ Daarbij ging het om een geschil over de verhuurderheffing die een mede-eigenaar van huurwoningen had moeten afdragen.

HR 8 juni 2018, *BNB* 2018/144, en HR 8 december 2017, *BNB* 2018/90, zijn de eerste arresten van de belastingkamer van de Hoge Raad waarin de ruime beoordelingsvrijheid voor de wetgever niet in de weg heeft gestaan aan de constatering dat een wettelijke regeling in strijd is met het verdragsrechtelijke discriminatieverbod.⁵ In deze bijdrage worden beide arresten nader besproken en wordt gezien welke lessen daaruit voor de toetsing van belastingwetgeving aan het verdragsrechtelijke discriminatieverbod kunnen worden getrokken.

2 HR 8 december 2017, *BNB* 2018/90

2.1 Feiten en achtergrond

Belanghebbende ontving sinds begin 1999 een bijstandsuitkering voor een alleenstaande. Zij is als gevolg van een aantal herseninfarcten vanaf 1998 afhankelijk van een rolstoel geworden. De zorgverlener van wie

¹ 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 en afgesloten op 12 augustus 2018.

² HR 8 december 2017, *ECLI:NL:HR:2017:3081*, *BNB* 2018/90, *NTFR* 2017/3121, *V-N* 2017/61.4, *FED* 2018/51, *AB* 2018/126.

³ Hiermee houdt verband dat wetgeving in formele zin door de rechter op grond van het toetsingsverbod van art. 120 Grondwet niet mag worden getoetst aan de Grondwet en algemene rechtsbeginselen. Belastingplichtigen die belastingwetgeving

aan het discriminatieverbod getoetst willen zien, zijn daarvoor veelal aangewezen op het discriminatieverbod zoals opgenomen in het IVBPR en het EVRM.

⁴ HR 8 juni 2018, *ECLI:NL:HR:2018:846*, *BNB* 2018/144, *NTFR* 2018/1349, *V-N* 2018/31.21. In HR 8 juni 2018, *ECLI:NL:HR:2018:847*, wordt in eenzelfde zaak het cassatieberoep gegrond geacht met een enkele verwijzing naar het eerstgenoemde arrest. Dit andere arrest blijft in deze bijdrage daarom buiten beschouwing.

⁵ Zie ook R. van der Hulle, 'De ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever: een onneembare horde?', *MBB* 2015/9, p. 283-285.

belanghebbende woonruimte huurt, verleent haar de benodigde zorg op basis van een met belanghebbende gesloten zorgovereenkomst. Vanaf september 2011 ontvangt belanghebbende een persoonsgebonden budget. Met dat budget betaalt zij haar zorgverlener.

Met ingang van 30 juni 2015 heeft de gemeente de bijstandsuitkering van belanghebbende ingetrokken. De gemeente heeft in dat kader aansluiting gezocht bij art. 3 lid 2 aanhef en onderdeel a van de Participatiewet. Daarin is onder meer bepaald dat als gehuwd mede wordt aangemerkt een ongehuwde die met een ander een gezamenlijke huishouding voert, tenzij het een bloedverwant in de tweede graad betreft en er bij één van de tweedegraads bloedverwanten sprake is van zorgbehoefte. Volgens de gemeente voeren belanghebbende en haar zorgverlener, niet zijnde een bloedverwant in de tweede graad, een gezamenlijke huishouding, zodat zij op grond van art. 3 lid 2 aanhef en onderdeel a Participatiewet als gehuwd moeten worden aangemerkt. Daardoor moet bij het bepalen of belanghebbende recht heeft op een uitkering ook het inkomen van de zorgverlener uit het persoonsgebonden budget worden betrokken. Omdat dit inkomen hoger is dan de bijstandsnorm voor gehuwden, kan belanghebbende volgens de gemeente geen aanspraak maken op een bijstandsuitkering.

Belanghebbende is tegen dit intrekingsbesluit opgekomen. Na daartegen tevergeefs bezwaar te hebben gemaakt, heeft zij beroep ingesteld bij de rechtbank. Voor de rechter spitste het geschil zich toe op het door belanghebbende gedane beroep op het discriminatieverbod van art. 26 IVBPR. Daarbij betoogde belanghebbende dat in art. 3 lid 2 aanhef en onderdeel a Participatiewet een ongerechtvaardigd onderscheid wordt gemaakt tussen ongehuwd samenwonenden die bloedverwant in de tweede graad zijn, zoals broers en zussen, en andere ongehuwd samenwonenden die geen bloed- of aanverwant zijn. Waar voor eerstgenoemden een uitzondering geldt op de gelijkstelling met gehuwden, indien bij één van hen sprake is van zorgbehoefte, kunnen laatstgenoemden daar geen aanspraak op maken.

2.2 Het oordeel van de Centrale Raad van Beroep

Anders dan de rechtbank was de Centrale Raad van Beroep (hierna: CRvB) gevoelig voor het betoog van belanghebbende.⁶ De CRvB oordeelde dat de in art. 3 lid 2 aanhef en onderdeel a Participatiewet opgenomen

uitzondering op de gelijkstelling met gehuwden inderdaad in strijd is met het verdragsrechtelijke discriminatieverbod en daarom buiten toepassing moest worden gelaten. Hiertoe heeft de CRvB aandacht besteed aan de wetsgeschiedenis bij deze bepaling. Art. 3 lid 2 aanhef en onderdeel a Participatiewet is zonder toelichting overgenomen uit de Wet werk en bijstand. Onder die, met ingang van 1 januari 2015 door de Participatiewet vervangen, wet was met een amendement de uitzondering op de gelijkstelling met gehuwden uitgebreid naar samenwonende bloedverwanten in de tweede graad.⁷ Dit amendement was door de indieners daarvan verdedigd met de stelling dat het ging om een relatief kleine groep mensen zonder inkomen, maar tegelijkertijd om een klemmend maatschappelijk probleem.⁸ Volgens de CRvB was dat dit echter geen toereikende rechtvaardiging voor een ongelijke behandeling tussen tweedegraads bloedverwanten die met elkaar samenwonen en andere ongehuwd samenwonenden. Ook anderszins zag de CRvB daarvoor geen rechtvaardigingsgrond.

De CRvB voelde zich in dit oordeel mede gesteund door het standpunt van de toenmalige Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid. De staatssecretaris had erkend dat de uitbreiding van de uitzondering op de gelijkstelling met gehuwden naar samenwonende bloedverwanten in de tweede graad een ongelijke behandeling van alle andere ongehuwd samenwonenden tot gevolg had.⁹ Daarnaast had de staatssecretaris eerder aan de Tweede Kamer kenbaar gemaakt dat het toenmalige kabinet geen redelijke en objectieve rechtvaardiging aanwezig achtte om samenwonende tweedegraads bloedverwanten anders te behandelen dan alle andere ongehuwd samenwonenden.¹⁰ Het amendement werd door het kabinet dan ook niet onderschreven, maar dat kon het aannemen daarvan niet verhinderen.¹¹

2.3 Het oordeel van de Hoge Raad

De gemeente heeft tegen het oordeel van de CRvB beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad.¹² Bij zijn beoordeling stelt de belastingkamer voorop dat het in art. 26 IVBPR en art. 14 EVRM opgenomen discriminatieverbod niet iedere ongelijke behandeling van gelijke

⁶ Zie resp. Rb. Oost-Brabant 26 mei 2016,

ECLI:NL:RBOBR:2016:2653; CRvB 6 december 2016,

ECLI:NL:CRVB:2016:4487, AB 2017/185.

⁷ Kamerstukken II 2002/03, 28870, 62.

⁸ Handelingen II 2002/03, 86, p. 5068.

⁹ Handelingen II 2002/03, 86, p. 5068.

¹⁰ Kamerstukken II 2002/03, 28600 XV, 85, p. 2-3.

¹¹ Handelingen II 2002/03, 87, p. 5091.

¹² Op grond van art. 80 lid 1 Participatiewet kan tegen uitspraken van de CRvB beroep in cassatie worden ingesteld ter zake van schending of verkeerde toepassing van onder meer art. 3 lid 2 Participatiewet.

gevallen verbiedt. Het verdragsrechtelijke discriminatieverbod staat uitsluitend in de weg aan een ongelijke behandeling van gelijke gevallen, wanneer daarvoor een redelijke en objectieve rechtvaardiging ontbreekt. De belastingkamer voegt hieraan toe dat aan de wetgever op het gebied van de sociale zekerheid in het algemeen een ruime beoordelingsvrijheid toekomt bij het beantwoorden van de vraag of gevallen als gelijk moeten worden beschouwd en, zo ja, of een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat om die gevallen anders te behandelen. Daarbij dient in het algemeen het oordeel van de wetgever te worden geëerbiedigd, tenzij het van redelijke grond is ontbloot. Ook merkt de belastingkamer op dat hij geen aanleiding ziet om voor het discriminatieverbod van art. 1 van het Twaalfde Protocol bij het EVRM een ander beoordelingskader te hanteren.¹³

Tegen deze achtergrond beziet de belastingkamer allereerst of door de uitzondering in art. 3 lid 2 aanhef en onderdeel a Participatiewet voor samenwonende tweedegraads bloedverwanten gelijke gevallen ongelijk worden behandeld. Onder verwijzing naar de door de advocaat-generaal in zijn conclusie uiteengezette wetsgeschiedenis overweegt de belastingkamer dat de wetgever onder ogen heeft gezien dat de uitzondering op de gelijkstelling met gehuwden voor samenwonende tweedegraads bloedverwanten tot een ongelijke behandeling van gelijke gevallen zou leiden.¹⁴ De wetgever is er volgens de belastingkamer bij de invoering van de uitzondering aldus zelf van uitgegaan dat alle samenwonende personen die een gezamenlijke huishouding voeren en van wie er één een zorgbehoefte heeft gelijke gevallen zijn, ongeacht of sprake is van bloedverwantschap in de tweede graad. Dit uitgangspunt is volgens de belastingkamer niet van redelijke grond ontbloot, zodat het door de rechter dient te worden gerespecteerd. Aldus is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen sprake.¹⁵

De belastingkamer overweegt vervolgens dat de voor deze ongelijke behandeling aangevoerde argumenten niet opgaan. Dat sprake is van een kleine groep mensen kan naar zijn oordeel op zichzelf geen rechtvaardiging voor de ongelijke behandeling van gelijke gevallen zijn. Verder valt volgens de belastingkamer niet in te zien waarom bij bloedverwanten in de tweede graad die een gezamenlijke huishouding voeren vanwege de zorgbehoefte bij één van hen in grotere mate sprake zou zijn van een klemmend maatschappelijk probleem dan

bij niet-verwanten die zich in dezelfde situatie bevinden. Nu de belastingkamer ook buiten de wetsgeschiedenis geen rechtvaardigingsgrond heeft kunnen vinden, heeft de CRvB volgens de belastingkamer terecht geoordeeld dat de uit art. 3 lid 2 aanhef en onderdeel a Participatiewet voortvloeiende ongelijke behandeling van samenwonende tweedegraads bloedverwanten en andere ongehuwd samenwonenden in strijd is met het verdragsrechtelijke discriminatieverbod.¹⁶

Anders dan de CRvB verbindt de belastingkamer hieraan echter geen gevolgen. Daartoe overweegt hij dat de geconstateerde verdragsschending niet alleen kan worden opgeheven door de voor samenwonende bloedverwanten in de tweede graad geldende uitzondering op de gelijkstelling met gehuwden toe te passen in de situatie van belanghebbende, maar ook door de uitzondering in zijn geheel te schrappen. De keuze om de uitzondering ook toe te passen in de situatie van belanghebbende laat zich volgens de belastingkamer niet duidelijk afleiden uit het stelsel van de wet, de daarin geregelde gevallen en de daaraan ten grondslag liggende beginselen of de wetsgeschiedenis. Integendeel: deze keuze zou in strijd zijn met het uitgangspunt van de Participatiewet om bij de beoordeling of een persoon recht heeft op een uitkering in situaties van een gezamenlijke huishouding rekening te houden met de middelen van de partner, ongeacht de graad van verwantschap. Daarvan uitgaande acht de belastingkamer de keuze tussen de verschillende mogelijkheden voor opheffing van de verdragsschending in de gegeven staatsrechtelijke verhoudingen in beginsel voorbehouden aan de wetgever. De belastingkamer vernietigt daarom de uitspraak van de CRvB en laat het besluit van de gemeente tot intrekking van de bijstandsuitkering van belanghebbende in stand, maar veroordeelt de gemeente wel tot vergoeding van de proceskosten.¹⁷

3 HR 8 juni 2018, BNB 2018/144

3.1 Feiten en achtergrond

Belanghebbende was in 2013 samen met twee broers eigenaar van dertien huurwoningen en had een bedrag van € 77 aan verhuurderheffing op aangifte voldaan.¹⁸ Deze heffing is met ingang van 1 januari 2013 ingevoerd met als doel verhuurders van meer dan tien

13 R.o. 2.3.2 en 2.3.3.

14 Zie voor deze wetsgeschiedenis onderdeel 6 van concl. A-G Wattel van 29 augustus 2017, ECLI:NL:PHR:2017:907, NTFR 2017/2506, V-N 2017/50.18.

15 R.o. 2.3.5.

16 R.o. 2.3.6 en 2.3.7.

17 R.o. 2.3.8, 2.3.9 en 3.

18 Vgl. HR 8 juni 2018, ECLI:NL:HR:2018:847, waarin het ging om drie compagnons die samen eigenaar waren van twintig huurwoningen en een bedrag van € 193 aan verhuurderheffing was afgedragen.

huurwoningen in de gereguleerde sector een bijdrage te laten leveren aan de uitgaven van het Rijk.¹⁹ Daarbij geldt als uitgangspunt dat, indien er ten aanzien van een huurwoning meer dan één genothebbende is, de huurwoning in aanmerking genomen bij degene aan wie de WOZ-beschikking voor deze woning bekend is gemaakt.²⁰ Als gevolg hiervan werden de dertien huurwoningen uitsluitend bij belanghebbende als mede-eigenaar en medegenothebbende in aanmerking genomen, nu aan hem alle WOZ-beschikkingen bekend waren gemaakt. Belanghebbende had voor deze woningen daardoor als enige belastingplichtige te gelden.

Na voldoening van de verhuurderheffing vocht belanghebbende de verschuldigdheid van de heffing aan. Daarbij stelde hij zich op het standpunt dat de keuze van de wetgever om bij meerdere genothebbers van een huurwoning aan te sluiten bij de bekendmaking van de WOZ-beschikking willekeurig en onredelijk is en voor hem leidde tot een buitensporige last.²¹ In navolging van de rechtbank was het gerechtshof niet gevoelig voor dit betoog. Volgens het hof was de keuze van de

wetgever niet van redelijke grond ontbloom.²² Evenmin was sprake van een buitensporige last.²³

3.2 Het oordeel van de Hoge Raad

De belastingkamer van de Hoge Raad gaat allereerst nader in op het hiervoor genoemde uitgangspunt dat als er ter zake van een huurwoning meerdere genothebbers zijn, de huurwoning in aanmerking wordt genomen bij degene die de WOZ-beschikking voor deze woning heeft ontvangen. Daarbij moet worden bedacht dat bij meerdere genothebbers van dezelfde onroerende zaak de bekendmaking van de WOZ-beschikking kan geschieden aan één van hen. Gemeenten hebben de vrijheid om beleid hierover te ontwikkelen.²⁴ De belastingkamer wijst erop dat de wetgever heeft onderkend dat de keuze voor de genothebbende aan wie de WOZ-beschikking bekend wordt gemaakt afhankelijk is van het beleid van de gemeente waarin de betreffende woning zich bevindt en aldus per gemeente kan verschillen. In de meeste gemeenten is ervoor gekozen om de WOZ-beschikking aan de oudste genothebbende te richten.²⁵

Deze toerekeningssystematiek voor gevallen waarin er meerdere genothebbers van dezelfde huurwoning zijn, leidt volgens de belastingkamer tot een verschil in behandeling tussen rechtens en feitelijk vergelijkbare gevallen. Daarbij geldt dat de mate waarin deze ongelijke behandeling zich voordoet onder meer afhankelijk is van het door de betreffende gemeente gevoerde beleid. In een geval zoals dat van belanghebbende, waarin meer personen gezamenlijk het genot hebben van meer dan tien huurwoningen, is sprake van een versterkt effect van de ongelijke behandeling.²⁶ Ook bestaat voor medegenothebbers die de WOZ-beschikking hebben ontvangen en daardoor de verhuurderheffing hebben

19 Zie Stb. 2013, 285; Stb. 2013, 284; Kamerstukken II 2012/13, 33407, 3, p. 1-3. Vanaf 1 januari 2014 is de verhuurderheffing geregeld in de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II (Stb. 2013, 583). Met ingang van 1 januari 2018 is, met het oog op de uitvoerings- en administratieve lasten, de heffingsvrije voet voor de verhuurderheffing verhoogd van tien huurwoningen naar vijftig huurwoningen. Zie Kamerstukken II 2016/17, 34548, 23; Stb. 2017, 48 (onderdeel B); Stb. 2017, 88.

20 Zie voorheen art. 3 Wet verhuurderheffing en thans art. 1.3 Wet maatregelen woningmarkt 2014 II.

21 Ook andere aspecten van de verhuurderheffing zijn, tot op heden te vergeefs, door belastingplichtigen met onder meer een beroep op het verdragsrechtelijke discriminatieverbod aangevochten, zoals de heffingsvrije voet, de beperking van de heffing tot de gereguleerde sector en de gelijkstelling van particuliere verhuurders met woningcorporaties. Zie bijv. Hof Amsterdam 3 april 2018, ECLI:NL:GHAMS:2018:1601; Hof 's-Hertogenbosch 15 maart 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:1136; Hof Amsterdam 12 december 2017, ECLI:NL:GHAMS:2017:5500, V-N 2018/21.32; Hof Den Haag 12 december 2017, ECLI:NL:GHDHA:2017:3550, V-N 2018/21.33; Rb. Zeeland-West-Brabant 6 november 2011, ECLI:NL:RBZWB:2017:7083, NTFR 2018/262; Hof Den Haag 10 oktober 2017, ECLI:NL:GHDHA:2017:2913, V-N 2018/7.18.8; Hof Den Haag 10 oktober 2017, ECLI:NL:GHDHA:2017:2914, V-N 2018/7.18.9; Hof Den Haag 10 oktober 2017, ECLI:NL:GHDHA:2017:2910, NTFR 2017/2941, V-N 2018/7.20; Rb. Gelderland 14 februari 2017, ECLI:NL:RBGEL:2017:712, NTFR 2017/618; Hof Den Haag 15 juni 2016, ECLI:NL:GHDHA:2016:1735, V-N 2017/52.17.6; Rb. Noord-Holland 18 mei 2016, ECLI:NL:RBNHO:2016:3905.

22 Zie resp. Rb. Zeeland-West-Brabant 12 februari 2015, ECLI:NL:RBZWB:2015:870, V-N 2015/21.3.4; Hof Den Bosch 30 juni 2016, ECLI:NL:GHSHE:2016:2667, V-N 2016/67.1.3.

23 Verschillende rechtbanken hebben evenmin een verdragschending aangenomen vanwege de aansluiting bij de bekendmaking van de WOZ-beschikking in het geval van meerdere genothebbers ten aanzien van een huurwoning. Zie Rb. Zeeland-West-Brabant 31 mei 2017, ECLI:NL:RBZWB:2017:3709, NTFR 2017/1915; Rb. Den Haag 15 juni 2016, ECLI:NL:RBDHA:2016:12971, V-N 2016/64.2.3; Rb. Gelderland 22 maart 2016, ECLI:NL:RBGEL:2016:1584, NTFR 2016/1240, V-N 2016/29.2.4; Rb. Den Haag 1 mei 2015, ECLI:NL:RBDHA:2015:6282.

24 Zie art. 24 lid 3 en 4 Wet waardering onroerende zaken.

25 R.o. 2.4.3. De belastingkamer verwijst voor dit laatste naar Kamerstukken II 2013/14, 33756, 3, p. 31, en Kamerstukken II 2013/14, 33756, 12, p. 3-4.

26 R.o. 2.4.4 en 2.4.5.

moeten afdragen geen waarborg dat de andere medege-
nothebbenden die buiten de heffing zijn gebleven uit-
eindelijk ook daaraan bijdragen. De verhuurderheffing is
volgens de belastingkamer civielrechtelijk gezien geen
last die door alle genothebenden naar evenredigheid
moet worden gedragen. De voor de verhuurderheffing
als enige belastingplichtige aangemerkte mede-eigenaar
heeft daarom geen verhaalsrecht.²⁷

Vervolgens gaat de belastingkamer in op het relevante toet-
singskader. Daarbij stelt hij voorop dat het in art. 26 IVBPR,
art. 14 EVRM en art. 1 Twaalfde Protocol bij het EVRM opge-
nomen discriminatieverbod niet iedere ongelijke behande-
ling van gelijke gevallen verbiedt, maar alleen een ongelijke
behandeling van gelijke gevallen waarvoor een redelijke en
objectieve rechtvaardiging ontbreekt. Ook herinnert de be-
lastingkamer aan de ruime beoordelingsvrijheid die de
wetgever op het terrein van de fiscale wetgeving in het al-
gemeen toekomt bij het beantwoorden van de vraag of ge-
vallen als gelijk moeten worden beschouwd en, zo ja, of een
objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat om die ge-
vallen in verschillende zin te regelen. Het ontbreken van
een objectieve en redelijke rechtvaardiging kan volgens de
belastingkamer slechts worden aangenomen indien de keuze
van de wetgever evident van redelijke grond is ontbloeit.²⁸

Tegen deze achtergrond beoordeelt de belastingkamer of
de ongelijke behandeling van gelijke gevallen als gevolg
van de toerekeningssystematiek bij meerdere genotheb-
benden van een huurwoning kan worden gerechtvaardigd.
Daarbij merkt hij op dat het beleid van gemeenten
over de bekendmaking van WOZ-beschikkingen geen
verband houdt met de doelstellingen van de verhuurder-
heffing. Naar het oordeel van de belastingkamer is reeds
hierin een aanwijzing te vinden dat de betrokken rege-
ling een redelijke grond ontbeert.²⁹

De belastingkamer stelt vervolgens vast dat de wetgever
ter rechtvaardiging van de aansluiting bij de basisregis-
tratie WOZ in de verhuurderheffing erop heeft gewezen
dat dit tot lagere administratieve lasten en uitvoerings-
kosten leidt en voor eenvoudige en eenduidige wetgeving
zorgt, waar alle belastingplichtigen baat bij hebben.
Daarnaast is het benutten van authentieke gegevens uit
basisregistraties bij het vormgeven van nieuwe wetgeving
volgens de wetgever een “best practice” en wordt daar-
mee eenduidige, objectieve wetgeving en efficiëntiewinst
voor alle betrokkenen beoogd.³⁰ De op deze argumenten
berustende keuze van de wetgever kan er volgens de be-

lastingkamer echter toe leiden dat een medegenotheb-
bende van huurwoningen – zoals belanghebbende – de
verhuurderheffing moet voldoen als ware hij de enige ge-
nothebbende daarvan, terwijl de andere medegenotheb-
benden – zoals de broers van belanghebbende die elk
voor eenzelfde aandeel eigenaar zijn – ter zake van de-
zelfde woningen in het geheel niet in de heffing worden
betrokken. Deze uitkomst is volgens de belastingkamer
willekeurig. Redenen van praktische uitvoerbaarheid
kunnen een dergelijke uitkomst niet rechtvaardigen.³¹
Ondanks de ruime beoordelingsvrijheid voor de wetgever
luit de conclusie daarom dat voor de ongelijke behande-
ling geen rechtvaardiging bestaat en dat het verdrags-
rechtelijke discriminatieverbod aldus is geschonden.³²

De belastingkamer ziet zich ten slotte voor de vraag ge-
steld welk gevolg aan deze verdragsschending moet wor-
den verbonden. In dat kader stelt de belastingkamer voor-
op dat in het algemeen de rechter bij schending van
verdragsrechtelijk gewaarborgde rechten aanstonds zelf in
het rechtstekort dient te voorzien indien zich uit het stel-
sel van de wet, de daarin geregelde gevallen en de daaraan
ten grondslag liggende beginselen, of de wetsgeschiedenis,
voldoende duidelijk laat afleiden hoe dit dient te geschie-
den. Volgens de belastingkamer laten zich evenwel diverse
mogelijkheden denken om de door hem geconstateerde
schending van het verdragsrechtelijke discriminatieverbod
op te heffen. Alles afwegende ziet de belastingkamer geen
grond om zelf een rechtsregel te formuleren teneinde in
het door de geconstateerde verdragsschending veroorzaak-
te rechtstekort te voorzien. Dit moet naar het oordeel van
de belastingkamer aan de wetgever worden overgelaten.
Wel ziet de belastingkamer in de willekeurige aanwijzing
van belanghebbende als belastingplichtige voor de ver-
huurderheffing aanleiding deze heffing ten aanzien van
hem buiten toepassing te laten en aan hem een teruggaaf
te verlenen van het bedrag van € 77 dat hij aan verhuur-
derheffing had afgedragen.³³

4 Commentaar

4.1 Algemeen

In belastingzaken is met een beroep op het verdrags-
rechtelijke discriminatieverbod door belastingplich-
tigen regelmatig beoogd dat door de rechter de reikwijd-

²⁷ R.o. 2.4.6 en 2.4.7.

²⁸ R.o. 2.4.8.

²⁹ R.o. 2.4.9.

³⁰ De belastingkamer verwijst naar Kamerstukken II 2013/14,
33756, 6, p. 43, en Kamerstukken II 2013/14, 33756, 12,
p. 3-4.

³¹ Zie in gelijke zin Hof Den Haag 16 juni 2017,
ECLI:NL:GHDHA:2017:1643, NTFR 2017/2045,
V-N 2017/43.1.3.

³² R.o. 2.4.10 en 2.5.1.

³³ R.o. 2.5.1 t/m 2.5.3 en 2.6. In HR 8 juni 2018,
ECLI:NL:HR:2018:847, wordt aan belanghebbende ook een
teruggaaf verleend van het bedrag dat aan verhuurderheffing
is afgedragen.

te van een wettelijke regeling zodanig werd uitgebreid dat het aan de orde zijnde belastingvoordeel ook aan hen zou worden toegekend.³⁴ Het hiervoor besproken arrest HR 8 december 2017, *BNB* 2018/90, is een voorbeeld daarvan, zij het dat deze zaak strikt genomen niet ziet op belastingwetgeving, maar op socialezekerheidswetgeving. Dit betekent echter niet dat dit arrest voor belastingzaken geen relevante gezichtspunten kan opleveren. Zoals beschreven, beoogde belanghebbende met een beroep op het verdragsrechtelijke discriminatieverbod ook aanspraak te maken op de voor samenwonende tweedegraads bloedverwanten in art. 3 lid 2 aanhef en onderdeel a Participatiewet opgenomen uitzondering op de gelijkstelling met gehuwden. Deze uitzondering zou voor haar gunstig zijn geweest, omdat daardoor geen rekening zou zijn gehouden met het inkomen van de zorgverlener die haar de benodigde zorg verleent. Het inkomen van de zorgverlener uit het persoonsgebonden budget van belanghebbende is voor de gemeente reden geweest om de bijstandsuitkering van belanghebbende in te trekken. Indien het inkomen van de zorgverlener buiten beschouwing zou zijn gelaten, zou belanghebbende wel recht hebben gehad op een bijstandsuitkering.

In het andere hiervoor besproken arrest van 8 juni 2018, *BNB* 2018/144, gaat het wel om belastingwetgeving en beoogde belanghebbende in feite het tegenovergestelde te bereiken. Hij verlangde het door hem afgedragen bedrag aan verhuurderheffing terug en bestreed daartoe de keuze van de wetgever om voor de verhuurderheffing aan te sluiten bij de bekendmaking van de WOZ-beschikking als er meer genotgebieden van een huurwoning zijn. Dit betoog kwam erop neer dat volgens belanghebbende de wettelijke regeling geheel buiten toepassing moest worden gelaten. Het is in belastingzaken vaker voorgekomen dat door belastingplichtigen een beroep op het verdragsrechtelijke discriminatieverbod werd gedaan met als doel dat door de rechter een wettelijke regeling buiten toepassing zou worden gelaten.³⁵

Voor uitbreiding van de reikwijdte van een wettelijke regeling of het buiten toepassing laten van een wettelijke regeling moeten twee hobbels worden genomen. Ten eerste moet sprake zijn van een schending van het verdragsrechtelijke discriminatieverbod. Als dat het geval is, zal de rechter, ten tweede, bereid moeten zijn om het verlangde rechtsherstel te bieden. Dit zijn hoge drempels, zeker bij zaken over sociale zekerheid en belastingen. De ruime beoordelingsvrijheid die de wetgever op het gebied van de sociale zekerheid en fiscaal gebied volgens vaste rechtspraak van de Hoge Raad in de regel toekomt, draagt daar in grote mate aan bij. Waar de Hoge Raad aanvankelijk nog uitging van een minder vergaande beoordelingsvrijheid voor de wetgever op deze gebieden, gaat hij al lange tijd in de regel uit van een ruime beoordelingsvrijheid.³⁶ Deze ruime beoordelingsvrijheid brengt met zich mee dat de rechter bij de toetsing van socialezekerheidswetgeving en belastingwetgeving aan het verdragsrechtelijke discriminatieverbod zeer terughoudend dient te zijn en het oordeel of de keuze van de wetgever dient te eerbiedigen, tenzij dit van redelijke grond is ontbloot. Vaak merkt de Hoge Raad uitdrukkelijk op dat het oordeel of de keuze van de wetgever *evident* van redelijke grond moet zijn ontbloot, maar hij doet dat niet altijd.³⁷ Zo ook niet in HR 8 december 2017, *BNB* 2018/90, maar wel in HR 8 juni 2018, *BNB* 2018/144.

Tot HR 8 december 2017, *BNB* 2018/90, had de belastingkamer in een arrest van 10 augustus 2001 voor het laatst tot een schending van het verdragsrechtelijke discriminatieverbod geconcludeerd.³⁸ Dat arrest betrof een wettelijke regeling op fiscaal gebied, maar daarin ging de belastingkamer nog niet uit van een ruime beoordelingsvrijheid voor de wetgever. In de inleiding van deze bijdrage is er reeds op gewezen dat de hiervoor besproken arresten de eerste arresten van de belastingkamer van de Hoge Raad zijn waarin de ruime beoordelingsvrijheid voor de wetgever het aannemen van een schending

³⁴ Zie bijv. HR 9 augustus 2013, *ECLI:NL:HR:2013:474*, *BNB* 2013/230; HR 14 juni 2013, *ECLI:NL:HR:2013:BZ7857*, *BNB* 2013/216; HR 28 oktober 2011, *ECLI:NL:HR:2011:BR4537*, *BNB* 2012/36; HR 7 januari 2011, *ECLI:NL:HR:2011:B09958*, *BNB* 2011/97; HR 18 december 2009, *ECLI:NL:HR:2009:BC5874*, *BNB* 2010/79; HR 9 oktober 2009, *ECLI:NL:HR:2009:BF7316*, *BNB* 2010/77; HR 14 november 2008, *ECLI:NL:HR:2008:BD0181*, *BNB* 2010/3.

³⁵ Zie bijv. HR 4 februari 2011, *ECLI:NL:HR:2011:B02013*, *BNB* 2011/164; HR 25 januari 2008, *ECLI:NL:HR:2008:BC2610*, *BNB* 2008/61; HR 15 juli 1998, *ECLI:NL:HR:1998:AC4289*, *BNB* 1998/293.

³⁶ Zie over deze omslag Van der Hulle 2015 (*supra* noot 5), p. 284; R. van der Hulle & R. van der Hulle, 'Toetsing van belastingwetgeving aan het gelijkheidsbeginsel in Nederland en Duitsland', *Ars Aequi* 2015/12, p. 982-983.

³⁷ Zie bijv. HR 13 april 2018, *ECLI:NL:HR:2018:429*, *BNB* 2018/117; 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 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*, *BNB* 2012/36; HR 25 september 2009, *ECLI:NL:HR:2009:BH2580*, *BNB* 2009/285.

³⁸ HR 10 augustus 2001, *ECLI:NL:HR:2001:AB3110*, *BNB* 2001/400. Zie ook de noot van Happé onder *BNB* 2018/90.

van het verdragsrechtelijke discriminatieverbod als gevolg van een wettelijke regeling niet heeft belet. In HR 8 december 2017, *BNB* 2018/90, wordt de aan de orde zijnde bijstandswetgeving strijdig met het verdragsrechtelijke discriminatieverbod verklaard en wordt daarmee de eerste hobbel genomen, maar toont de belastingkamer zich niet bereid om ook de tweede hobbel te nemen door het door belanghebbende verlangde rechtsherstel te bieden. In HR 8 juni 2018, *BNB* 2018/144, worden beide hobbels wel genomen en krijgt belanghebbende wat hij verlangt.

4.2 Het beoordelingskader nader bezien

Hoewel de belastingkamer in HR 8 december 2017, *BNB* 2018/90, bij zijn bespreking van het beoordelingskader niet verwijst naar de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (hierna: EHRM), is dit beoordelingskader wel op de rechtspraak van het EHRM gebaseerd. In de rechtspraak van het EHRM wordt er in de regel van uitgegaan dat de aan de verdragsstaten bij het EVRM toekomende beoordelingsvrijheid bij de toetsing aan het door het EVRM gewaarborgde discriminatieverbod op het gebied van de sociale zekerheid en het gebied van belastingen ruim is.³⁹ De rechtspraak van het EHRM acht de belastingkamer leidend.⁴⁰ In HR 8 juni 2018, *BNB* 2018/144, verwijst de belastingkamer bij zijn uiteenzetting van het toetsingskader wel naar de rechtspraak van het EHRM. Anderzijds wordt in beide arresten nog maar eens duidelijk dat het geen verschil maakt of een belastingplichtige een beroep doet op het discriminatieverbod van art. 26 IVBPR, art. 14 EVRM of art. 1 Twaalfde Protocol bij het EVRM.⁴¹

Opmerkelijk is dat advocaat-generaal Wattel in zijn conclusie voor HR 8 december 2017, *BNB* 2018/90, het standpunt heeft ingenomen dat niet moest worden uitgegaan van een aan de wetgever toekomende ruime be-

oordelingsvrijheid. Dit standpunt baseerde hij op de rechtspraak van de Hoge Raad, waarin de Hoge Raad een uitzondering heeft aanvaard op de ruime beoordelingsvrijheid indien sprake is van een onderscheid op basis van een aangeboren kenmerk van een persoon, zoals geslacht, ras en etnische afkomst.⁴² Volgens de advocaat-generaal gaat het bij een onderscheid op basis van het bestaan van tweedegraads bloedverwantschap om een onderscheid op basis van een aangeboren kenmerk van een persoon. Ter rechtvaardiging van de ongelijke behandeling waren daarom naar zijn oordeel overtuigende argumenten noodzakelijk. Dergelijke argumenten waren volgens de advocaat-generaal niet gegeven.⁴³

In zijn conclusie voor HR 8 juni 2018, *BNB* 2018/144, is advocaat-generaal Wattel ook uitgegaan van een onderscheid op basis van een aangeboren kenmerk van een persoon. Volgens hem wordt er door de aansluiting bij de bekendmaking van de WOZ-beschikking en het daarover door gemeenten gevoerde beleid bij meerdere genothebenden van een woning een onderscheid op basis van leeftijd gemaakt. Daarbij achtte de advocaat-generaal van belang dat de wetgever ervan is uitgegaan dat in de meeste gemeenten de WOZ-beschikking bekend wordt gemaakt aan de oudste mede-eigenaar, zodat de adressering van de beschikking doorgaans is gebaseerd op leeftijd. Naar het oordeel van de advocaat-generaal gaat het bij leeftijd om een aangeboren kenmerk van een persoon. De advocaat-generaal stelde echter niet expliciet dat de wetgever daarom geen ruime beoordelingsvrijheid toekwam of dat overtuigende argumenten vereist waren, maar concludeerde dat de verhuurderheffing mede vanwege dit onderscheid strijdig moest worden geacht met het verdragsrechtelijke discriminatieverbod.⁴⁴

³⁹ EHRM 7 juli 2011, nr. 37452/02, EHRC 2011/136; EHRM 18 februari 2009, nr. 55707/00, EHRC 2009/49; 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.

⁴⁰ De Grondwet, in het bijzonder art. 94, noopt hier volgens de belastingkamer toe. Zie HR 22 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1206, ECLI:NL:HR:2013:1209-1212, BNB 2014/30-31. Zie Van der Hulle 2015 (supra noot 5), p. 291-292, voor kanttekeningen die bij deze benadering kunnen worden geplaatst.

⁴¹ Dit volgde reeds uit HR 22 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1206, ECLI:NL:HR:2013:1209-1212, BNB 2014/30-31; HR 25 september 2009, ECLI:NL:HR:2009:BNH2580, BNB 2009/285.

⁴² A-G Wattel verwees hierbij naar HR 25 september 2009, ECLI:NL:HR:2009:BNH2580, BNB 2009/285. Vgl. bijv. ook HR 13 april 2018, ECLI:NL:HR:2018:429, BNB 2018/117; 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 22 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1206, ECLI:NL:HR:2013:1209-1212, BNB 2014/30-31. Zie hierover verder R. van der Hulle & R. van der Hulle, 'De ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever bij gehandicapten en de aftrekbaarheid van specifieke zorgkosten', WFR 2017/203, p. 1275-1278.

⁴³ Zie punten 1.9, 9.8 en 9.9 van zijn conclusie (supra noot 14).

⁴⁴ De aansluiting bij de bekendmaking van de WOZ-beschikking leidt volgens de advocaat-generaal ook tot willekeur, net als de toepassing van de heffingsvrije voet bij medegerechtigdheid. Hierin was voor de advocaat-generaal eveneens een reden gelegen om tot een verdragsschending te concluderen. Zie concl. A-G Wattel van 28 december 2016, ECLI:NL:PHR:2016:1374, NTFR 2017/275, V-N 2017/8.26, punten 7.1 t/m 7.28.

De belastingkamer heeft deze standpunten van advocaat-generaal Wattel echter niet overgenomen. Dit impliceert dat bloedverwantschap en leeftijd volgens de belastingkamer geen aangeboren kenmerk van een persoon zijn.⁴⁵ Toch heeft dit voor de uitkomst in beide zaken uiteindelijk geen verschil gemaakt, nu de belastingkamer, ondanks te zijn uitgegaan van een ruime beoordelingsvrijheid voor de wetgever, in beide zaken een verdragsschending heeft aangenomen.

4.3 Concrete beoordeling

Zoals de belastingkamer in HR 8 december 2017, *BNB* 2018/90, en HR 8 juni 2018, *BNB* 2018/144, vooropstelt, verbiedt het verdragsrechtelijke discriminatieverbod niet iedere ongelijke behandeling van gelijke gevallen, maar alleen een ongelijke behandeling van gelijke gevallen waarvoor een objectieve en redelijke rechtvaardiging ontbreekt. In eerdere rechtspraak heeft de Hoge Raad niet altijd afzonderlijk beoordeeld of sprake was van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen.⁴⁶ In plaats daarvan heeft de belastingkamer regelmatig volstaan met het oordeel dat een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor het onderscheid bestond, de wetgever (de grenzen van) zijn ruime beoordelingsvrijheid niet had overschreden of dat het onderscheid dan wel de keuze van de wetgever niet van iedere redelijke grond was ontbloot. In deze gevallen werd door de belastingkamer niet eerst vastgesteld dat sprake was van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen.⁴⁷

⁴⁵ Vgl. HR 16 oktober 2015, *ECLI:NL:HR:2015:3022*, *BNB* 2016/41, waarin door de aan de orde zijnde fiscale regeling een onderscheid naar leeftijd werd gemaakt, maar de belastingkamer niettemin uitging van een ruime beoordelingsvrijheid voor de wetgever.

⁴⁶ Vgl. bijv. HR 11 juli 2014, *ECLI:NL:HR:2014:1621*, *BNB* 2014/238; HR 20 juni 2014, *ECLI:NL:HR:2014:1463*, *BNB* 2014/229; HR 29 juni 2012, *ECLI:NL:HR:2012:BW9844*, *BNB* 2012/247; HR 12 augustus 2011, *ECLI:NL:HR:2011:BO6770*, *BNB* 2011/247. In deze arresten oordeelde de belastingkamer dat van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen geen sprake was. In bijv. HR 22 november 2013, *ECLI:NL:HR:2013:1206*, *ECLI:NL:HR:2013:1209-1212*, *BNB* 2014/30-31, kwam de belastingkamer expliciet tot het oordeel dat van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen wel sprake was.

⁴⁷ Zie bijv. HR 13 april 2018, *ECLI:NL:HR:2018:429*, *BNB* 2018/117; HR 27 juni 2014, *ECLI:NL:HR:2014:1523*, *BNB* 2014/219; 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 14 juni 2013, *ECLI:NL:HR:2013:BZ7857*, *BNB* 2013/216; HR 28 oktober 2011, *ECLI:NL:HR:2011:BR4537*, *BNB* 2012/36; HR 7 januari 2011, *ECLI:NL:HR:2011:BO9958*, *BNB* 2011/97; HR 11 juni 2010, *ECLI:NL:HR:2010:BL7267*, *BNB* 2011/79; HR 10 juli 2009, *ECLI:NL:HR:2009:BJ1980*, *BNB* 2009/292.

“De geringe omvang van de bevoordeelde groep kan op zichzelf een ongelijke behandeling niet rechtvaardigen”

Tegen deze achtergrond is het opvallend dat de belastingkamer in HR 8 december 2017, *BNB* 2018/90, wel ingaat op de vraag of door de uitzondering voor samenwonende tweedegraads bloedverwanten in art. 3 lid 2 aanhef en onderdeel a Participatiewet gelijke gevallen ongelijk worden behandeld. Daarbij doet zich de bijzondere situatie voor dat de wetgever er volgens de belastingkamer bij de invoering van de uitzondering zelf reeds van is uitgegaan dat deze uitzondering zou leiden tot een ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Dit volgt volgens de belastingkamer uit de wetsgeschiedenis bij deze bepaling. Daarin had de toenmalige Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid het standpunt ingenomen dat met de uitzondering alle andere ongehuwd samenwonenden ongelijk zouden worden behandeld. Ook had de staatssecretaris namens het kabinet kenbaar gemaakt dat het geen rechtvaardiging aanwezig achtte om samenwonende tweedegraads bloedverwanten anders te behandelen dan alle andere ongehuwd samenwonenden. De indieners van het betreffende amendement hadden in reactie daarop niet bestreden dat van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen sprake was. In plaats daarvan kwam hun betoog erop neer dat de uitzondering voor tweedegraads bloedverwanten gerechtvaardigd was. Hoewel de belastingkamer in dit verband spreekt over een uitgangspunt van de wetgever en niet over een oordeel of keuze van de wetgever, moet dit uitgangspunt vanwege de aan de wetgever toekomende ruime beoordelingsvrijheid worden gerespecteerd, omdat het niet van redelijke grond is ontbloot.

De voor de ongelijke behandeling aangevoerde argumenten dat tegemoet werd gekomen aan een relatief kleine groep mensen zonder inkomen en aan een klemmend maatschappelijk probleem vormen naar het oordeel van de belastingkamer daarvoor geen toereikende rechtvaardiging. De omstandigheid dat sprake is van een kleine groep kan volgens de belastingkamer op zichzelf de ongelijke behandeling van gelijke gevallen niet rechtvaardigen. Ook valt niet in te zien waarom bij tweedegraads bloedverwanten die samenwonen vanwege de zorgbehoefte van één van hen sprake zou zijn van een groter maatschappelijk probleem dan bij samenwonende niet-verwanten. De belastingkamer merkt dit niet expliciet op, maar kennelijk is deze motivering van redelijke grond ontbloot en heeft de wetgever zijn ruime beoordelingsvrijheid overschreden.

Ook voor belastingzaken kan hieruit meer in algemene zin worden afgeleid dat een ongelijke behandeling van gelijke gevallen niet uitsluitend kan worden gerechtvaardigd op basis van de (relatief) geringe omvang van de bevoordeelde groep. De (relatief) geringe omvang van de bevoordeelde groep kan wel als een aanvullend argument worden gebruikt voor het oordeel dat de wetgever de (grenzen van de) hem toekomende ruime beoordelingsvrijheid niet heeft overschreden, maar het kan niet het enige argument daarvoor zijn. Aangenomen kan worden dat hetzelfde heeft te gelden met betrekking tot de omvang van de bevoordeling en het geval waarin een ongelijke behandeling van gelijke gevallen wordt veroorzaakt door een benadeling in plaats van een bevoordeling. Ter illustratie kan in dit verband worden gewezen op HR 18 december 2009, *BNB* 2010/79, waarin de belastingkamer bij zijn oordeel dat de wetgever met de aan de orde zijnde belastingmaatregel de grenzen van zijn ruime beoordelingsvrijheid niet had overschreden onder meer meewoog dat het betreffende belastingvoordeel bestond uit een geringe tariefverlaging.⁴⁸

Opvallend is verder dat de belastingkamer in HR 8 december 2017, *BNB* 2018/90, ook heeft opgemerkt dat hij buiten de wetsgeschiedenis geen rechtvaardigingsgrond voor de ongelijke behandeling heeft kunnen vinden. Dit suggereert dat de Hoge Raad de wetgever heeft getracht te helpen door eigenhandig buiten de wetsgeschiedenis om op zoek te gaan naar een rechtvaardigingsgrond voor de ongelijke behandeling. Een dergelijke zoektocht gaat verder dan het op basis van de wetsgeschiedenis aannemen van een bepaalde onderbouwing van de wetgever voor een ongelijke behandeling, zoals in de rechtspraak van de belastingkamer van de Hoge Raad ook wel eens is voorgekomen,⁴⁹ of de situatie waarin een ongelijke behandeling ondanks het ontbreken van een uitdrukkelijke toelichting van de wetgever zonder veel moeite door de rechter kan worden verklaard en gerechtvaardigd worden bevonden.⁵⁰ De belastingkamer licht in zijn arrest van 8 december 2017 niet toe wat de rechtsgrondslag is voor deze zoektocht buiten de wetsgeschiedenis om.

Ook in eerdere rechtspraak waarin de belastingkamer daartoe overging, heeft hij dat niet gedaan.⁵¹

De aan de wetgever toekomende ruime beoordelingsvrijheid kan naar onze mening in elk geval niet als rechtsgrondslag dienen voor een eigenhandige rechterlijke zoektocht buiten de wetsgeschiedenis om. Zoals besproken, heeft de Hoge Raad aan deze beoordelingsvrijheid de consequentie verbonden dat het oordeel of de keuze van de wetgever door de rechter gerespecteerd moet worden, tenzij het oordeel of de keuze van redelijke grond is ontbloeit. Daarmee is echter niet gezegd dat, indien de wetgever voor een ongelijke behandeling geen toereikende onderbouwing heeft gegeven en de ongelijke behandeling zich ook niet anderszins eenvoudig laat verklaren, de rechter ambtshalve op zoek zou moeten gaan naar een rechtvaardigingsgrond.

In HR 8 juni 2018, *BNB* 2018/144, stelt de belastingkamer ook eerst vast dat de toerekeningssystematiek die in het kader van de verhuurderheffing geldt voor gevallen waarin er ten aanzien van een huurwoning meerdere genothebbers zijn tot gevolg heeft dat gelijke gevallen ongelijk worden behandeld. Daarbij constateert hij zonder nadere toelichting dat deze systematiek met zich meebrengt dat een ongelijke behandeling ontstaat tussen enerzijds medegenothebbers van huurwoningen die een WOZ-beschikking ontvangen, zoals belanghebbende, en anderzijds medegenothebbers die geen WOZ-beschikking ontvangen, zoals de broers van belanghebbende, en dat dit rechtens en feitelijk vergelijkbare gevallen zijn. Daarmee is sprake van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen waarvoor een objectieve en redelijke rechtvaardiging moet bestaan.

Zijn beoordeling of een dergelijke rechtvaardiging aanwezig is vangt de belastingkamer aan met de constatering dat gemeentelijk beleid over de bekendmaking van WOZ-beschikkingen geen verband houdt met de doelstellingen van de verhuurderheffing. Deze discrepantie vormt volgens de belastingkamer reeds een aanwijzing dat voor de ongelijke behandeling geen redelijke grond bestaat. Dit vormt de eerste stap naar de conclusie dat het verdragsrechtelijke discriminatieverbod is geschonden.

Voordat de belastingkamer daadwerkelijk deze conclusie trekt, beziet hij de door de wetgever gegeven argumenten voor de ongelijke behandeling. Die argumenten acht de belastingkamer ontoereikend, omdat de keuze van de

⁴⁸ HR 18 december 2009, *ECLI:NL:HR:2009:BC5874*, *BNB* 2010/79.

⁴⁹ Zie bijv. HR 25 september 2009, *ECLI:NL:HR:2009:BH2580*, *BNB* 2009/285; HR 14 november 2008, *ECLI:NL:HR:2008:BD0181*, *BNB* 2010/3; HR 18 april 2008, *ECLI:NL:HR:2008:BC9550*, *BNB* 2009/11.

⁵⁰ Zie over die laatste situatie 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 (Happé-bundel)*, Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2011, p. 19-20.

⁵¹ HR 10 augustus 2001, *ECLI:NL:HR:2001:AB3110*, *BNB* 2001/400; HR 17 augustus 1998, *ECLI:NL:HR:1998:AA2286*, *BNB* 1999/122; HR 15 juli 1998, *ECLI:NL:HR:1998:AC4289*, *BNB* 1998/293. Zie ook de noot van Gerverdinck onder *FED* 2018/51.

wetgever tot de willekeurige uitkomst kan leiden dat een medegenothebbende van huurwoningen de verhuurderheffing daarover moet voldoen als ware hij de enige genothebbende van de woningen, terwijl de andere medegenothebbers van dezelfde woningen daarvoor in het geheel niet in de heffing worden betrokken. De belastingkamer licht niet nader toe waarom deze uitkomst moet worden beschouwd als willekeurig, maar wij kunnen ons voorstellen dat dit oordeel is ingegeven door het gebrek aan invloed dat (mede)genothebbers hebben op de bekendmaking van WOZ-beschikkingen. Hij overweegt vervolgens in meer algemene zin dat een willekeurige uitkomst niet kan worden gerechtvaardigd met redenen van praktische uitvoerbaarheid. Daaronder schaaft de belastingkamer alle door de wetgever gegeven argumenten, waaronder het zorgen voor eenvoudige, eenduidige en objectieve wetgeving. De vraag kan worden gesteld of dergelijke redenen van praktische uitvoerbaarheid überhaupt kunnen bijdragen aan de rechtvaardiging van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen met een willekeurige uitkomst.

Anders dan in HR 8 december 2017, *BNB* 2018/90, geeft de belastingkamer er in HR 8 juni 2018, *BNB* 2018/144, echter geen blijk van buiten de wetsgeschiedenis om op zoek te zijn gegaan naar een rechtvaardigingsgrond. Wellicht heeft dit te maken met de door hem geconstateerde willekeur. Wel in lijn met HR 8 december 2017, *BNB* 2018/90, merkt de belastingkamer niet expliciet op dat de keuze van de wetgever evident van redelijke grond is ontbloeit en evenmin dat de wetgever zijn ruime beoordelingsvrijheid heeft overschreden, maar de overwegingen van de belastingkamer kunnen moeilijk anders worden begrepen.

4.4 Rechtsherstel

De hiervoor besproken arresten HR 8 december 2017, *BNB* 2018/90, en HR 8 juni 2018, *BNB* 2018/144, zijn niet alleen besprekenswert vanwege de vaststelling dat sprake is van een schending van het verdragsrechtelijke discriminatieverbod, maar ook gelet op overwegingen van de belastingkamer omtrent het al dan niet bieden van rechtsherstel vanwege deze verdragsschending. Voor de beoordeling van het gevolg dat moet worden verbonden aan de strijdigheid met het verdragsrechtelijke discriminatieverbod grijpt de belastingkamer terug naar het bekende *Arbeidskostenforfait*-arrest van 12 mei 1999 door daarnaar te verwijzen.⁵² Dit maakt duidelijk dat dit arrest anno 2018 nog altijd

leidend is. Uit dit arrest volgt dat bij een schending van het verdragsrechtelijke discriminatieverbod in het licht van de staatsrechtelijke verhoudingen uitgangspunt is dat rechtsherstel door de wetgever moet worden geboden en niet door de rechter. Daarbij is van belang dat een schending van het discriminatieverbod doorgaans op verschillende manieren ongedaan kan worden gemaakt. Vaak zal het neerkomen op een keuze tussen het schrappen van de discriminatoire regeling of het uitbreiden van de reikwijdte van de discriminatoire regeling. De keuze tussen deze verschillende alternatieven is in beginsel voorbehouden aan de wetgever. Voor rechterlijk ingrijpen is alleen plaats als uit het stelsel van de wet, de daarin geregelde gevallen en de daaraan ten grondslag liggende beginselen of de wetsgeschiedenis voldoende duidelijk blijkt voor welke oplossing moet worden gekozen en deze oplossing niet zal leiden tot nieuwe ongelijkheden, of als de wetgever weliswaar bekend is met de discriminatie maar nalaat de discriminatie op te heffen.⁵³

In lijn hiermee overweegt de belastingkamer in HR 8 december 2017, *BNB* 2018/90, dat de geconstateerde verdragsschending kan worden opgeheven door de in art. 3 lid 2 aanhef en onderdeel a Participatiewet opgenomen uitzondering voor samenwonende tweedegraads bloedverwanten toe te passen in de situatie van belanghebbende, maar dat de verdragsschending ook kan worden opgeheven door de uitzondering te schrappen. Volgens de belastingkamer is het aan de wetgever om een keuze tussen de verschillende mogelijkheden te maken, waarbij hij in aanmerking neemt dat de door belanghebbende beoogde toepassing van de uitzondering in haar situatie juist niet past bij een belangrijk uitgangspunt in het wettelijk stelsel.⁵⁴ Daarbij heeft de belastingkamer geen termijn gesteld waarbinnen de wetgever deze keuze moet hebben gemaakt en de schending moet hebben opgeheven. Uit eerdere rechtspraak blijkt dat de wetgever daar behoorlijk de tijd voor mag nemen en dat de ongedaanmaking van de discriminatie niet met terugwerkende kracht hoeft te geschieden.⁵⁵ De uiteindelijke uitkomst in het arrest van 8 december 2017 zal belanghebbende niet tevreden hebben gesteld, ook al heeft zij inhoudelijk gelijk gekregen. Belanghebbende kan immers nog steeds geen aanspraak maken op een

⁵² HR 12 mei 1999, *ECLI:NL:HR:1999:AA2756*, *BNB* 1999/271.

De belastingkamer verwijst ook naar HR 14 juli 2000, *ECLI:NL:HR:2000:AA6513*, *BNB* 2000/306.

⁵³ Zie daarover ook *R. van der Hulle & R. van der Hulle*, 'Hoe ver strekt het in mensenrechtenverdragen opgenomen discriminatieverbod bij discriminatoire belastingwetgeving?', *WFR* 2014/230-236.

⁵⁴ Vgl. HR 6 april 2018, *ECLI:NL:HR:2018:511*, *BNB* 2018/137.

⁵⁵ HR 14 juni 2002, *ECLI:NL:HR:2002:ZC8146*, *BNB* 2002/289; HR 24 januari 2001, *ECLI:NL:HR:2001:AA9622*, *BNB* 2001/292; HR 24 januari 2001, *ECLI:NL:HR:2001:AA9621*, *BNB* 2001/291.

bijstandsuitkering en is met lege handen achtergebleven, op de toegekende proceskostenvergoeding na.⁵⁶

In HR 8 juni 2018, *BNB* 2018/144, wordt door de belastingkamer bij zijn beoordeling of rechtsherstel moet worden geboden niet expliciet naar het *Arbeidskostenforfait*-arrest verwezen, maar het heeft er alle schijn van dat de belastingkamer dit arrest wel in gedachten heeft gehad.⁵⁷ Dit blijkt uit zijn overweging dat de rechter in het algemeen bij schending van verdragsrechtelijk gewaarborgde rechten aanstonds zelf in het rechtstekort dient te voorzien 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 dit dient te geschieden. De belastingkamer stelt vast dat verschillende mogelijkheden bestaan om de geconstateerde verdragschending op te heffen, waarbij hij ook verwijst naar de in de conclusie van de advocaat-generaal besproken varianten ter voorkoming van een schending van het verdragsrechtelijke discriminatieverbod.⁵⁸ De belastingkamer ziet geen grond om met het formuleren van een generieke rechtsregel een structurele oplossing voor de verdragsschending te bieden. Dit moet naar zijn oordeel aan de wetgever worden overgelaten. Opmerkelijk is dat de belastingkamer, anders dan in HR 8 december 2017, *BNB* 2018/90, uiteindelijk wel rechtsherstel biedt door de verhuurderheffing ten aanzien van belanghebbende geheel buiten toepassing te laten en aldus aan hem een teruggaaf te verlenen van het voor de heffing afgedragen bedrag.⁵⁹ Wij achten het verdedigbaar dat de belastingkamer daartoe overgaat, gezien het zeer lage bedrag dat hiermee is gemoeid en omdat belanghebbende bij het enkel buiten toepassing laten van de heffing nu juist wel is gebaat.

5 Afronding

Bij de toetsing door de rechter van socialezekerheids-wetgeving en belastingwetgeving aan het door het IVBPR en het EVRM gewaarborgde discriminatieverbod komt de wetgever sinds lange tijd in de regel een ruime beoordelingsvrijheid toe. De rechter kan bij deze toetsing pas een schending van het verdragsrechtelijke

discriminatieverbod aannemen als de wetgever zijn ruime beoordelingsvrijheid heeft overschreden. Daarvan is alleen sprake indien voor het oordeel of de keuze van de wetgever ten grondslag liggend aan een ongelijke behandeling van gelijke gevallen een redelijke grond ontbreekt.

.....

**“De rechter moet zich
onthouden van een eigen
zoektocht naar een
rechtvaardigingsgrond”**

.....

In HR 8 december 2017, *BNB* 2018/90, heeft de belastingkamer van de Hoge Raad in een bijstandszaak geconcludeerd dat de in de bijstandswetgeving opgenomen uitzondering op de gelijkstelling met gehuwden voor samenwonende tweedegraads bloedverwanten onverenigbaar is met het verdragsrechtelijke discriminatieverbod. De strijdigheid is erin gelegen dat de uitzondering wel kan gelden voor bloedverwanten in de tweede graad die met elkaar samenwonen, maar niet voor andere ongehuwd samenwonenden die geen bloed- of aanverwant zijn. In het een half jaar later gewezen arrest HR 8 juni 2018, *BNB* 2018/144, heeft de belastingkamer in een belastingzaak ook een schending van het verdragsrechtelijke discriminatieverbod aangenomen. De daarin geconstateerde schending is erin gelegen dat de verhuurderheffing er bij huurwoningen met meerdere genothebbenden toe kan leiden dat de heffing daarover wordt geheven van uitsluitend degene aan wie de WOZ-beschikking voor die huurwoningen is opgelegd. Het was niet eerder voorgekomen dat wetgeving door de belastingkamer van de Hoge Raad strijdig met het verdragsrechtelijke discriminatieverbod werd bevonden, terwijl werd uitgegaan van een ruime beoordelingsvrijheid voor de wetgever.

Uit HR 8 december 2017, *BNB* 2018/90, kan ook voor belastingzaken waarin belastingwetgeving wordt aangevochten met een beroep op het verdragsrechtelijke discriminatieverbod worden afgeleid dat een ongelijke behandeling van gelijke gevallen niet kan worden gerechtvaardigd uitsluitend op basis van de (relatief) beperkte omvang van de bevoor- of benadeelde groep, dan wel de (relatief) beperkte omvang van de bevoor- of benadeling. Daarnaast laat het arrest zien dat als de wetgever een ongelijke behandeling niet toereikend heeft onderbouwd, de belastingkamer van de Hoge Raad bereid kan zijn om zelfstandig buiten de wetsgeschiedenis om op zoek te gaan naar een rechtvaardigingsgrond.

⁵⁶ Zie voor de mogelijkheden om de civiele rechter of het EHRM nog te verzoeken om schadevergoeding J. Uzman, *Constitutionele remedies bij schending van grondrechten. Over effectieve rechtsbescherming, rechterlijk abstinieren en de dialoog tussen rechter en wetgever* (diss. Leiden), Deventer: Kluwer 2013, hfdst. 5 en 6.

⁵⁷ Zie ook de noot van Boer onder *BNB* 2018/144.

⁵⁸ Zie punten 7.29 t/m 7.33 van zijn conclusie (*supra* noot 44).

⁵⁹ Vgl. Hof Den Haag 16 juni 2017, *ECLI:NL:GHDHA:2017:1643*, *NTFR* 2017/2045, *V-N* 2017/43.1.3.

In dat geval zal hij pas tot een schending van het verdragsrechtelijke discriminatieverbod concluderen indien zijn eigen zoektocht niks heeft opgeleverd. Wij menen dat de rechter zich evenwel moet onthouden van een dergelijke eigen zoektocht. Uit HR 8 juni 2018, *BNB* 2018/144, volgt dat een ongelijke behandeling van gelijke gevallen met een uitkomst die moet worden beschouwd als willekeurig, niet kan worden gerechtvaardigd met redenen van praktische uitvoerbaarheid. Onder dergelijke redenen valt volgens de belastingkamer ook het streven naar duidelijke wetgeving.

Ten slotte heeft de belastingkamer met zijn arrest van 8 december 2017 bevestigd dat het in het bekende *Arbeidskostenforfait*-arrest uit 1999 gegeven toetsingskader voor het bieden van rechtsherstel nog altijd relevant is. Bij een schending van het verdragsrechtelijke discriminatieverbod zal de rechter in beginsel moeten volstaan met de constatering van de verdragsschending en zal rechtsherstel door de wetgever moeten worden geboden. De rechter kan alleen rechtsherstel bieden als dit past binnen het wettelijk stelsel of de wetsgeschiedenis en daarmee geen nieuwe ongelijkheden ontstaan,

of als de wetgever na met de discriminatie bekend te zijn geworden te lang heeft nagelaten om de discriminatie op te heffen. Omdat deze uitzonderingen niet opgaan, verbindt de belastingkamer in HR 8 december 2017, *BNB* 2018/90, geen gevolgen aan de vastgestelde discriminatie, maar laat hij het vooralsnog aan de wetgever om de discriminatie op te heffen. In HR 8 juni 2018, *BNB* 2018/144, komt de belastingkamer ook tot het oordeel dat de oplossing voor de verdragsschending aan de wetgever moet worden overgelaten, maar besluit hij toch de van belanghebbende geheven belasting ongedaan te maken, hetgeen naar onze mening in het specifiek voorliggende geval verdedigbaar is.

Met de constatering in beide arresten dat het verdragsrechtelijke discriminatieverbod is geschonden en door de oplossing daarvoor uitdrukkelijk aan de wetgever over te laten, heeft de belastingkamer een duidelijk signaal aan de wetgever gegeven. De wetgever dient aan beide arresten opvolging te geven. Of de belastingkamer bereid is om door te pakken indien de wetgever in gebreke blijft en vaker tot een schending van het verdragsrechtelijke discriminatieverbod te concluderen, valt echter nog te bezien.