

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie

Nadruk verboden

De crisisheffing

En de mogelijke strijdigheid met artikel 1 EP EVRM en artikel 14 EVRM

Rotterdam, 15 juli 2013

Auteur: Maarten van Spijk

Studentnummer: 332607

Onder begeleiding van Dhr. F.M. Werger

Inhoudsopgave

HOOFDSTUK 1 - INLEIDING	4
1.1 Aanleiding	4
1.2 Onderzoeksvraag	4
1.3 Onderzoeksopzet	5
1.4 Theoretische afbakening	5
HOOFDSTUK 2 - WAT HOUDT DE CRISISHEFFING IN EN PAST DEZE BINNEN DE SYSTEMATIEK VAN DE WET LOONBELASTING 1964?	6
2.1 Inleiding	6
2.2 Het heffingsobject	6
2.2.1 De inhoudingsplichtige	6
2.2.2 Bijzondere inhoudingsplichtigen	7
2.3 Uiteenzetting van de crisisheffing als bedoeld in artikel 32bd LB 1964	9
2.3.1 Eerste lid, artikel 32bd LB 1964	9
2.3.2 Tweede lid, artikel 32bd LB 1964	9
2.3.3 Derde lid, artikel 32bd LB 1964	10
2.4 Past de crisisheffing in wetsystematiek van de Wet LB 1964?	11
2.4.1 Pseudo-eindheffing	11
2.4.2 Economisch dubbele heffing.....	11
2.4.3 Discussiepunt	12
2.5 Deelconclusie	12
HOOFDSTUK 3 – WAT IS DE DOELSTELLING DIE DE WETGEVER VOOR OGEN HAD MET DE INVOERING VAN DE CRISISHEFFING EN WELKE AFWEGINGEN ZIJN DAARBIJ GEMAAKT?	13
3.1 Inleiding	13
3.2 Oorsprong van de crisisheffing	13
3.2.1 Bezuinigingspakket	13
3.2.2 Eenmalig karakter.....	13
3.3. Doelstelling van de crisisheffing	14
3.3.1 Primaire doelstelling.....	14
3.3.2 Pseudo-eindheffing	15
3.3.3 Budgettaire aard.....	15

3.4 Afwegingen bij de invoering van de crisisheffing	15
3.4.1 Geen 5e schijf.....	15
3.4.2 Inwerkingtreding 2013.....	16
3.4.3 Toetsloon	16
3.4.4 Genietingstijdstip	17
3.5 Deelconclusie.....	17
HOOFDSTUK 4 - HOE VERHOUDEN ARTIKEL 1 EP EVRM EN ARTIKEL 14 EVRM ZICH TOT DE NEDERLANDSE BELASTINGHEFFING?	18
4.1. Inleiding.....	18
4.2 Europese wetgeving in het algemeen.....	18
4.2.1 De Grondwet	18
4.2.2 Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens.....	18
4.2.3 Doelen EVRM	19
4.2.4 Jurisprudentie	19
4.3 Deelconclusie.....	20
HOOFDSTUK 5 - IS ER MET DE INVOERING VAN DE CRISISHEFFING SPRAKE VAN EEN INBREUK OP HET RECHT OP ONGESTOORD GENOT VAN EIGENDOM ZOALS BESCHREVEN IN ARTIKEL 1 EP EVRM? ...	21
5.1 Inleiding.....	21
5.2 Uiteenzetting artikel 1 EP EVRM	21
5.2.1 Artikel 1 EP EVRM.....	21
5.2.2 Het toetsingskader	22
5.3 Toetsing van artikel 32bd LB 1964 op artikel 1 EP EVRM	25
5.3.1 Mogelijke situaties die in strijd zijn	25
5.3.2 Het legitimiteitsvereiste.....	26
5.3.3 Het algemeen belangvereiste	29
5.3.4 Het proportionaliteitsvereiste.....	29
5.4 Deelconclusie.....	32
HOOFDSTUK 6 - IS ER MET DE INVOERING VAN DE CRISISHEFFING SPRAKE VAN SCHENDING VAN HET GELIJKHEIDSBEGINSEL ZOALS BESCHREVEN IN ARTIKEL 14 EVRM?	33
6.1. Inleiding.....	33
6.2 Uiteenzetting artikel 14 EVRM.....	33
6.2.1 Artikel 14 EVRM.....	33

6.2.2 Het toetsingskader	35
6.3 Toetsing van artikel 32bd LB 1964 aan artikel 14 EVRM	37
6.3.1 Mogelijke situaties die in strijd zijn	37
6.3.2 Is er sprake van gelijke gevallen?	38
6.3.3 Is er sprake van een ongelijke behandeling?	40
6.3.4 Is er sprake van een redelijke rechtvaardiging voor het verschil in wettelijke behandeling? ...	41
6.3.5 Is de verhouding tussen de ongelijke behandeling van de ongelijke gevallen evenredig?	42
6.4 Deelconclusie.....	44
HOOFDSTUK 7 – INDIEN STRIJDIGHEID MET ARTIKEL 1 EP EVRM RESPECTIEVELIJK ARTIKEL 14 EVRM: OP WELKE WIJZE KAN DE CRISISHEFFING WORDEN AANGEPAST, ZODAT ER NIET LANGER SPRAKE IS VAN STRIJDIGHEID?	45
7.1 Inleiding.....	45
7.2 Tekortkomingen van de huidige crisisheffing	45
7.2.1 De oorspronkelijke doelstelling komt niet tot zijn recht	45
7.2.2 De crisisheffing past niet in het rijtje pseudo-eindheffingen.....	45
7.2.3 De crisisheffing leidt tot economisch dubbele heffing	46
7.2.4 Bepaalde groepen blijven buiten schot	46
7.3 Mogelijke oplossingen.....	46
7.3.1 Een 5 ^e schijf in de Inkomstenbelasting	47
7.3.2 Het introduceren van een aparte crisiswet	47
7.3.3 Het behouden van de crisisheffing zoals die nu is vormgegeven	48
7.4 Deelconclusie.....	48
HOOFDSTUK 8 – ALGEHELE CONCLUSIE	49
8.1 Samenvatting.....	49
8.2 Beantwoording van de onderzoeksvraag	50
LITERATUURLIJST	52
JURISPRUDENTIEREGISTER	54
OVERZICHT KAMERSTUKKEN	55

Hoofdstuk 1 - Inleiding

1.1 Aanleiding

Op 26 april 2012 werd door de vijf politieke partijen VVD, CDA, GL, CU en D66 het zogenaamde Lenteakkoord gesloten. Doel van dit akkoord was om de begroting over 2013 op orde te krijgen. Één van de maatregelen die werd opgenomen in dit akkoord was een werkgeversheffing over hoge lonen, ook wel crisisheffing genoemd. Deze heffing moest éénmalig 500 miljoen opbrengen en zou voor één jaar gelden. 17 juli werd de maatregel in het staatsblad gepubliceerd, waarna deze vervolgens op 1 januari 2013 in werking is getreden.¹

Al snel gingen er stemmen op dat de crisisheffing in strijd zou zijn met artikel 1 EP EVRM: het recht op ongestoord genot van eigendom.² Waar op 26 april 2012 de heffing aangekondigd werd, zou het toetsloon voor de crisisheffing het gehele loon over 2012 zijn, dus ook het loon genoten vóór het moment van bekendmaking van de heffing op 26 april. Ook was men van mening dat de heffing in strijd is met artikel 14 EVRM: het gelijkheidsbeginsel. De heffing ziet namelijk alleen op werknemers in loondienst en bijvoorbeeld niet op resultaatgenieters of ondernemers. Dit zou mogelijk in strijd kunnen zijn met het gelijkheidsbeginsel, waarbij gelijke gevallen gelijk behandeld dienen te worden. Daarnaast zijn er nog meer situaties waarop een beroep gedaan kan worden op het gelijkheidsbeginsel. Deze zullen in het verloop van de thesis uitgebreid aan bod komen.

1.2 Onderzoeksvraag

Onderzocht zal worden of de crisisheffing daadwerkelijk in strijd is met het recht op ongestoord genot van eigendom en/of het gelijkheidsbeginsel. De hoofdvraag van deze thesis luidt dan ook:

Is artikel 32bd LB in strijd met artikel 1 EP EVRM en artikel 14 EVRM? Zo ja, op welke wijze kan de crisisheffing dan – gegeven haar doelstelling – worden vormgegeven zodat er niet langer strijd met deze verdragsbepalingen optreedt?

Er zal getracht worden een antwoord op deze vraag te vinden met behulp van de volgende deelvragen:

- **Hoofdstuk 2:** Wat houdt de crisisheffing in en past deze binnen de systematiek van de Wet Loonbelasting 1964?
- **Hoofdstuk 3:** Wat is de doelstelling die de wetgever voor ogen had met de invoering van de crisisheffing en welke afwegingen zijn daarbij gemaakt?
- **Hoofdstuk 4:** Hoe verhouden artikel 1 EP EVRM en artikel 14 EVRM zich tot de Nederlandse belastingheffing?
- **Hoofdstuk 5:** Is er met de invoering van de crisisheffing sprake van een inbreuk op het recht op ongestoord genot van eigendom zoals beschreven in artikel 1 EP EVRM?
- **Hoofdstuk 6:** Is er met de invoering van de crisisheffing sprake van schending van het gelijkheidsbeginsel zoals beschreven in artikel 14 EVRM?
- **Hoofdstuk 7:** Indien er sprake is van strijdigheid met art. 1 EP EVRM respectievelijk art. 14 EVRM: op welke wijze kan de crisisheffing worden aangepast, zodat er niet langer sprake is van strijd?

¹ Wet van 12 juli 2012 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten, Stb. 2012, 321.

² F.M. Werger, 'De crisisheffing nader beschouwd', NTFR 2013, 14 maart 2013, 2013/10 (hierna: Werger 2013)

1.3 Onderzoeksopzet

In de eerstvolgende hoofdstukken zal een basis gevormd worden om de onderzoeksvraag te kunnen beantwoorden. Zo zal in het tweede hoofdstuk de crisisheffing nader uiteengezet worden en getoetst worden of de crisisheffing binnen de systematiek van de Wet Loonbelasting 1964 past. Een hoofdstuk later wordt het doel van de heffing besproken en wordt bekeken welke afwegingen door de wetgever zijn gemaakt bij de invoering van de heffing. Hierna komt in hoofdstuk 4 aan de orde hoe met het Europees recht omgegaan dient te worden.

Nadat deze onderwerpen behandeld zijn komt in hoofdstuk 5 de mogelijke strijdigheid van de crisisheffing met artikel 1 EP EVRM aan de orde. Er zal eerst gekeken worden wanneer er sprake is van inbreuk op het recht op ongestoord genot van eigendom en welk toetsingskader daarvoor gebruikt dient te worden. Daarop aansluitend zal artikel 1 EP EVRM getoetst worden op bepaalde elementen van de crisisheffing. Vervolgens komt het zesde hoofdstuk aan bod dat zich bezighoudt met het gelijkheidsbeginsel. Wanneer is er sprake van inbreuk op het gelijkheidsbeginsel, en kan men met betrekking tot de crisisheffing terecht een beroep doen op artikel 14 EVRM, en zo ja, op welke gronden?

Indien de crisisheffing inbreuk blijkt te maken op artikel 1 EP EVRM of artikel 14 EVRM, dan zal er nog een zevende hoofdstuk aan bod komen waarin wordt bekeken hoe de crisisheffing aangepast kan worden zodat het niet meer in strijd zal zijn met respectievelijk artikel 1 EP EVRM en artikel 14 EVRM. Uiteindelijk wordt de thesis afgesloten met een hoofdstuk waarin alle bevindingen samenkomen en waarin conclusies getrokken worden zodat de onderzoeksvraag beantwoord kan worden.

1.4 Theoretische afbakening

Om niet te diep in te gaan op bepaalde aspecten worden er een aantal afbakeningen gemaakt. Om te beginnen zal er niet uitgebreid ingegaan worden op artikel 32bd LB. Slechts datgene wat nodig is voor het beantwoorden van de onderzoeksvraag zal aan bod komen. Zo zal ik bijvoorbeeld een minieme aandacht besteden aan mogelijke ontgaansmogelijkheden en hoe de crisisheffing verwerkt moet worden. Verder zal de crisisheffing alleen getoetst worden op artikel 1 EP EVRM en artikel 14 EVRM. Mogelijke strijdigheid met andere artikelen of beginselen zal niet aan de orde komen. Later in de scriptie zullen er nog een aantal afbakeningen gemaakt worden met betrekking tot artikel 1 EP EVRM en artikel 14 EVRM, en dan met name de situaties waarop getoetst gaat worden met een mogelijke strijdigheid op artikel 1 EP EVRM en artikel 14 EVRM. Dit zal echter in de desbetreffende hoofdstukken zelf naar voren komen.

Hoofdstuk 2 - Wat houdt de crisisheffing in en past deze binnen de systematiek van de Wet Loonbelasting 1964?

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk zal ik bespreken wat de crisisheffing inhoudt, en zal ik kijken of de crisisheffing binnen de systematiek van de Wet Loonbelasting 1964 past. Belangrijk voordat deze twee onderwerpen doorgenomen worden, is om te weten wie het heffingssubject van artikel 32bd LB 1964 is. Het heffingssubject komt dan ook als eerste aan bod in dit hoofdstuk. Daarna zal artikel 32bd LB 1964 uiteengezet worden om inzicht te krijgen in hoe het artikel is vormgegeven en wat het bereik van het artikel is. Daarbij is het mede van belang om te beoordelen of artikel 32bd LB 1964 binnen de systematiek van de Wet LB 1964 past. Deze onderwerpen zullen dan ook centraal staan in dit hoofdstuk, om zo een basis te vormen voor de hoofdstukken die volgen.

2.2 Het heffingsobject

2.2.1 De inhoudingsplichtige

Artikel 32bd LB 1964 staat in het hoofdstuk 'heffing van inhoudingsplichtige', dit betekent dus dat de crisisheffing geheven wordt van de inhoudingsplichtige. Een synoniem dat vaak voor de inhoudingsplichtige wordt gebruikt is de werkgever. Waar hierna doorgaans wordt gesproken over de werkgever, wordt dus feitelijk de inhoudingsplichtige bedoeld. Het is belangrijk om hier vooraf een onderscheid in te maken omdat de inhoudingsplichtige een ruimer begrip is dan de werkgever. Zo vallen verzekeraars en pensioenstichtingen ook onder het begrip inhoudingsplichtigen. Maar ook bij fictieve dienstbetrekkingen of op verzoek wordt er een inhoudingsplichtige aangemerkt. De taak van de inhoudingsplichtige is naast een aantal administratieve functies met name om de loonbelasting en premies volks- en werknemersverzekeringen van haar werknemer in te houden en deze periodiek af te dragen aan de belastingdienst.³

De inhoudingsplichtige is in de wet LB 1964 het heffingssubject op grond van artikel 1 LB 1964. Tot inhoudingsplichtigen worden gerekend diegenen die op grond van artikel 6 LB 1964 daarvoor aangemerkt worden. Het is in beginsel geen keus of je inhoudingsplichtige wilt zijn, de wet bepaalt of je het bent of niet. De hoofdregel is dat diegene, die iemand in dienstbetrekking heeft staan of aan iemand loon, uitkeringen of verstrekkingen doet vanwege een (vroegere) dienstbetrekking, wordt aangemerkt als inhoudingsplichtige. Via artikel 7 tot en met 9 LB 1964 kan men aangemerkt worden als inhoudingsplichtige indien er sprake is van een fictieve dienstbetrekking. Via artikel 6a LB 1964 wordt het begrip inhoudingsplichtige beperkt, doordat de werkgever die een "kwalificerende" VAR-beschikking kan overleggen, van de inhoudingsplicht wordt gevrijwaard.⁴ Ook bestaat er nog de mogelijkheid voor ondernemers, resultaatgenieters en buitenlandse werkgevers zonder vaste inrichting (die met vaste inrichting worden bij voorbaat al aangemerkt als inhoudingsplichtige) om een verzoek te doen om aangemerkt te worden als inhoudingsplichtige. Hiermee kan een in beginsel niet-inhoudingsplichtige toch als inhoudingsplichtige aangemerkt worden.

³ A.L. Mertens, Het beginsel van de minste pijn, Ars aequi libri, Nijmegen 2012, p. 52 (hierna: Mertens 2004)

⁴ Onder een kwalificerende VAR-beschikking wordt verstaan een beschikking waarop wordt verklaard dat de persoon in kwestie winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden geniet met het werk dat hij doet

2.2.2 Bijzondere inhoudingsplichtigen

In deze subparagraaf zal ik een aantal bijzondere situaties waarin er een inhoudingsplichtige wordt aangemerkt nader uiteenzetten. Zo komen de directeur-aanmerkelijkbelanghouder en de concernbenadering aan bod, maar ook wordt er aandacht besteed aan de buitenlandse inhoudingsplichtige en de vrijwillige inhoudingsplichtige.

2.2.2.1 De directeur-aanmerkelijkbelanghouder

De directeur-aanmerkelijkbelanghouder (hierna: DGA) is over het algemeen diegene die in een BV of NV werkt en daarnaast meer dan 5% van het aantal aandelen in bezit heeft.⁵ Meestal bekleedt de DGA in die vennootschap dan ook een hoge functie, zoals bestuurder. Om te voorkomen dat zijn honorarium volledig uitbetaald wordt in de vorm van bijvoorbeeld dividend, is in artikel 12a LB 1964 een gebruikelijk loonregeling opgenomen. Voor het jaar 2013 is dat gebruikelijk loon gesteld op ten minste € 43.000. Dit loon kan hoger uitvallen indien aannemelijk gemaakt kan worden dat het loon vergeleken met andere werknemers in diezelfde situaties hoger zou moeten zijn. Ook in het geval dat de opbrengsten van de vennootschap nagenoeg geheel (voor meer dan 90%) voortkomen uit de arbeid die de DGA voor de BV verricht, kan het loon omhoog aangepast te worden en kan de zogenaamde afroommethode toegepast te worden.⁶ De afroommethode houdt in dat het loon van de DGA berekend dient te worden aan de hand van de winst die de BV maakt minus de kosten, lasten en afschrijvingen van die BV.⁷ Hierdoor wordt het voor het merendeel van de DGA's onmogelijk om de crisisheffing te kunnen ontlopen.

Indien de DGA voldoet aan de eisen van een dienstbetrekking (gezag, arbeid en loon) wordt hij aangemerkt als werknemer op grond van artikel 2 lid 1 LB 1964. Volgens artikel 6 LB 1964 wordt de vennootschap vervolgens als inhoudingsplichtige aangemerkt. Op grond van artikel 4 LB 1964 wordt, indien de DGA niet voldoet aan de eisen van een dienstbetrekking (gezag, arbeid en loon), de arbeidsverhouding van de DGA met de vennootschap als een fictieve dienstbetrekking aangemerkt. Ook dan wordt de vennootschap vervolgens als inhoudingsplichtige aangemerkt op grond van artikel 6 LB 1964.

2.2.2.2 De concernbenadering

Om te voorkomen dat de maatregel te eenvoudig ontlopen zou kunnen worden, door bijvoorbeeld een werknemer in concernverband te laten rouleren tussen verschillende vennootschappen waardoor zijn salaris als het ware opgeknipt wordt binnen dat concern, heeft de wetgever een anti-misbruikbepaling opgenomen. Door het loon op te knippen of een salary-split te zetten zou voorkomen kunnen worden dat een werknemer bij een en dezelfde inhoudingsplichtige niet meer dan €150.000 verdiend, waardoor niet wordt toegekomen aan artikel 32bd LB 1964. Hiertegen is in het tweede lid van artikel 32bd LB 1964 dus een anti-misbruikbepaling opgenomen. Dat lid stelt dat indien een werknemer bij meerdere vennootschappen die verbonden met elkaar zijn loon geniet, al het loon verdiend bij die vennootschappen bij elkaar opgeteld dient te worden en dat de vennootschap die het grootste

⁵ In de 'Regeling aanwijzing DGA' is opgenomen wanneer men precies aangemerkt wordt als DGA, dit omvat echter een te brede bepaling om volledig te behandelen in deze thesis.

⁶ Voor een uitvoerigere discussie over het vaststellen van het gebruikelijk loon verwijs ik u door naar J.P. Boer, 'Gebruikelijk loon: vergelijkings- of afroommethode?' NTFR 25 april 2013, 2013/13

⁷ Hoge Raad 17 september 2004, BNB 2005/50

deel van het loon aan de werknemer heeft verstrekt, als inhoudingsplichtige voor het gehele loon wordt aangemerkt. Hoe dit precies werkt zal ik bespreken in het volgende hoofdstuk als artikel 32bd LB 1964 uiteengezet gaat worden, mogelijk is dit lid namelijk in strijd is met het gelijkheidsbeginsel.

2.2.2.3 Buitenlandse inhoudingsplichtigen

Als inhoudingsplichtige kan ook de buitenlandse werkgever aangemerkt worden. Hiervoor dient de buitenlandse werkgever op grond van het tweede lid van artikel 6 LB 1964 wel een vaste inrichting of een vaste vertegenwoordiger in Nederland te hebben. Indien hij dit niet heeft maar wel een werknemer in dienst heeft die aan de Nederlandse Inkomstenbelasting is onderworpen, kan hij een melding doen om als inhoudingsplichtige aangemerkt te mogen worden. Men doet dan een verzoek om als het ware gelijk behandeld te mogen worden als 'normale' inhoudingsplichtigen. Dit houdt in dat de buitenlandse werkgever dan Loonbelasting moet inhouden van het loon dat hij verstrekt aan die werknemer. Dit brengt louter voordelen met zich mee, door te opteren voor de inhoudingsplicht wordt mogelijk toegekomen aan de zogenaamde 30%-regeling⁸ en hoeft de werknemer geen rekening meer te houden met het risico op een belastingschuld.

Indien men een melding heeft gedaan om als inhoudingsplichtige te worden aangemerkt doet zich echter de vraag voor of over het loon waarvoor geopteerd is en wat wordt uitbetaald aan Nederlandse werknemers, mogelijk crisisheffing verschuldigd is. De wettekst van artikel 32bd LB 1964 spreekt namelijk over het loon van artikelen 20a, 20b, 26 en 26b LB 1964. Indien een buitenlandse werkgever heeft geopteerd om als vrijwillig inhoudingsplichtige te worden aangemerkt, wordt het salaris van zijn werknemers alsnog via die artikelen belast waardoor er dus mogelijk crisisheffing verschuldigd zou kunnen zijn.⁹

Hier ontstaat dus een spanningsveld tussen de buitenlandse werkgever die zich vrijwillig als inhoudingsplichtige heeft gemeld, en de buitenlandse werkgevers die dit niet heeft gedaan. Hierdoor is een beroep op artikel 1 EP EVRM en 14 EVRM, respectievelijk het recht op ongestoord genot van eigendom en het gelijkheidsbeginsel mogelijk. Deze situatie zal daarom ook verder besproken worden in de hoofdstukken waarin artikel 1 EP EVRM en artikel 14 EVRM aan bod komen.

2.2.2.4 Vrijwillige inhoudingsplichtigen

Indien de arbeidsrelatie tussen een opdrachtgever en opdrachtnemer niet te typeren valt als (fictieve) dienstbetrekking, bestaat alsnog de mogelijkheid, net als hiervoor, om te opteren voor de inhoudingsplicht. Het is dan mogelijk om een verzoek of melding te doen om als inhoudingsplichtige te worden aangemerkt. Een in beginsel niet-inhoudingsplichtige kan dan toch als een zodanig inhoudingsplichtige behandeld worden. Ook dit brengt in eerste instantie voordelen met zich mee. Zo kan er gebruik worden gemaakt van een pensioenregeling en kan er gebruik worden gemaakt van de werkkostenregeling. Voor het jaar 2013 brengt dit echter met zich mee dat de inhoudingsplichtige ook belastingplichtig kan zijn voor de crisisheffing.

⁸ Deze 30% regeling houdt in dat de inhoudingsplichtige 30% van het loon van de werknemer onbelast mag vergoeden als vergoeding voor de 'verblijfkosten' in Nederland van die werknemer.

⁹ J.P. van 't Hof en O.C. Kremers, 'Crisisheffing: Fouten maken loont?', NTFR 2012, 25 april 2013, 2013/839 (hierna: van 't Hof en Kremers 2013)

Hier ontstaat wederom een spanningsveld: feitelijk is het geen inhoudingsplichtige maar wordt hij wel als zodanig behandeld. Het is daarom de vraag of een in beginsel niet-inhoudingsplichtige die een verzoek of melding heeft gedaan om als inhoudingsplichtige aangemerkt te worden, belastingplichtig is voor de crisisheffing van artikel 32bd LB 1964. Deze fictieve inhoudingsplichtige wordt door het opteren gelijk behandeld als normale inhoudingsplichtigen. Het is mogelijk dat hierdoor een beroep op het recht op ongestoord genot van eigendom en een beroep op het gelijkheidsbeginsel succesvol kan zijn, daarom zal ook deze situatie aan bod komen in hoofdstuk 5 als er getoetst gaat worden op artikel 1 EP EVRM en in hoofdstuk 6 als er getoetst gaat worden op artikel 14 EVRM.

2.3 Uiteenzetting van de crisisheffing als bedoeld in artikel 32bd LB 1964

2.3.1 Eerste lid, artikel 32bd LB 1964

De basisgedachte van artikel 32bd LB 1964 is beschreven in het eerste lid van dat artikel. Indien een werknemer meer dan €150.000 verdient wordt zijn inhoudingsplichtige belast met een heffingspercentage van 16% over het inkomen dat de €150.000 overstijgt. Zoals eerder naar voren is gekomen is de crisisheffing is een werkgeversheffing, dit houdt in dat de werkgever/inhoudingsplichtige belastingplichtig is voor de crisisheffing en niet de werknemer. Verdient een werknemer bijvoorbeeld op jaarbasis €200.000, dan dient zijn of haar werkgever €8.000¹⁰ crisisheffing te betalen. Het toetsloon dat voor de crisisheffing als uitgangspunt genomen wordt is het loon uit het voorafgaande jaar waarover volgens de reguliere tabellen als bedoeld in artikel 20a en 20b LB 1964¹¹ loonheffing geheven is. Van belang is hierbij wel dat het moet gaan om loon uit tegenwoordige dienstbetrekking. Loon uit vroegere dienstbetrekking zoals ontslagvergoedingen, wachtgeld en pensioenen tellen dus niet mee voor het toetsloon van artikel 32bd LB 1964.

2.3.2 Tweede lid, artikel 32bd LB 1964

Zoals gezegd is de crisisheffing is een werkgeversheffing, hierdoor wordt er bij werkgevers geheven en wordt ook op dat niveau bekeken of men toekomt aan de heffing. Er wordt dus gekeken naar wat iemand bij één en dezelfde werkgever verdient en niet wat de werknemer zelf in totaal verdient. Dit houdt dus in dat indien iemand met twee banen in totaal €300.000 verdient, maar bij iedere baan afzonderlijk €150.000 verdient, dit gepaard zal gaan zonder crisisheffing. Er wordt immers op werkgeversbasis slechts €150.000 verdiend waardoor men niet toekomt aan de heffing van artikel 32bd LB 1964. In het tweede lid is hier echter een uitzondering op gemaakt. In het geval dat deze twee (of meerdere) werkgevers verbonden vennootschappen met elkaar zijn, zal het loon van deze vennootschappen bij elkaar opgeteld worden. De term verbonden vennootschappen is in het zevende lid van artikel 10a LB 1964 verder uitgewerkt. Dit artikel bepaalt dat vennootschappen met elkaar verbonden zijn indien de ene vennootschap in de ander een belang van 1/3e of meer houdt. Ook indien een derde vennootschap in twee verschillende vennootschappen een belang houdt van 1/3e of meer, zijn die 3 vennootschappen met elkaar verbonden.

¹⁰ 16% over het meerdere van €150.000: €50.000.

¹¹ Of artikel 26 en 26b LB 1964 met betrekking tot respectievelijk bijzondere beloningen en anonieme werknemers.

Dit tweede lid is opgenomen om te voorkomen dat werknemers eindeloos uitgeruild kunnen worden binnen eenzelfde concern, zodat de werknemer in feite meer dan €150.000 kan verdienen zonder dat de werkgever de crisisheffing voor zijn kiezen krijgt. Opmerkelijk is wel dat het tweede lid alleen ziet op verbonden vennootschappen. Naast vennootschappen kennen wij in Nederland ook andere samenwerkingsverbanden zoals open cv's, coöperaties en andere vennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid zoals een maatschap of een VOF. In dit soort samenwerkingsverbanden kunnen werknemers in theorie dus wél eindeloos uitgeruild worden zonder toepassing van de crisisheffing. De Staatssecretaris van Financiën geeft op de beantwoording van Kamervragen hierover aan dat vanwege het feit dat de crisisheffing éénmalig wordt geheven, er besloten is geen aparte regeling te construeren voor andere soort samenwerkingsverbanden.¹² Hij behandelt in feite hiermee verschillende samenwerkingsverbanden anders, hierdoor is een beroep op het gelijkheidsbeginsel mogelijk, dit komt dan ook aan de orde in hoofdstuk 6 als het gelijkheidsbeginsel getoetst gaat worden.

Indien het tweede lid dan toch op een situatie van toepassing is waardoor een werknemer bij meerdere verbonden vennootschappen loon ontvangen heeft dat bij elkaar opgeteld de grens van €150.000 te boven gaat, wordt geacht de werkgever die het grootste deel van het loon heeft betaald, de gehele crisisheffing te betalen.

2.3.3 Derde lid, artikel 32bd LB 1964

Voorts is in het 3e lid van artikel 32bd LB 1964 opgenomen dat er bij Algemene Maatregelen van Bestuur (Hierna: AMvB) nadere regels opgesteld kunnen worden met betrekking tot het nader bepalen wat tot het verstrekt loon gerekend moet worden. Deze bepaling heeft de wetgever opgenomen om te voorkomen dat de heffing massaal ontweken zou gaan worden. De bepaling is nader uitgewerkt in het delegatie artikel 10f van het uitvoeringsbesluit LB 1965. Hierin zijn twee nadere bepalingen opgenomen om bepaalde ontgaansmogelijkheden tegen te gaan.

De eerste houdt in dat, indien een werknemer loon ontvangt van een inhoudingsplichtige en daarnaast winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden geniet ten koste van diezelfde inhoudingsplichtige, deze bedragen bij elkaar opgeteld worden. Hiermee wordt geprobeerd te voorkomen dat werknemers een eigen onderneming starten en van daaruit voor diezelfde inhoudingsplichtige gaat werken.¹³ Ondernemers en resultaatgenieters zijn namelijk niet belastingplichtig voor de crisisheffing omdat zij geen inhoudingsplichtigen zijn.

De tweede bepaling gaat over de inhoudingsplichtige. Hier ontstond bij de invoering van het delegatie artikel nog enige commotie over. De Raad van State was namelijk van mening dat er geen wettelijke grondslag in het derde lid van artikel 32bd LB besloten lag om deze bepaling in het uitvoeringsbesluit op te nemen. De Raad van State stelde dat de delegatiebepaling slechts ziet op het tot in aanmerking te nemen loon en niet toeziet op het aanwijzen van een andere inhoudingsplichtige.¹⁴ De staatssecretaris is echter van mening dat met de woorden "door een inhoudingsplichtige" in het derde lid van artikel 32bd LB 1964 werd voldaan aan een wettelijke grondslag.¹⁵

¹² Kamerstukken II, 2011/12, 33 287, nr. 3, p. 21

¹³ Besluit van 20 december 2012 tot wijziging van enige fiscale uitvoeringsbesluiten, Stb. 2012, 694, p. 29

¹⁴ Reactie Raad van State op 'Ontwerpbesluit tot wijziging van enige fiscale uitvoeringsbesluiten', Advies W06.12.0479/III

¹⁵ Reactie Staatssecretaris op advies Raad van State, Staatscourant 2013, nr. 1024

Dit zal mogelijk nog een rol gaan spelen als er getoetst gaat worden op het Europees recht. Op grond van het tweede lid van artikel 10f uitvoeringsbesluit LB 1965 wordt namelijk, indien de inhoudingsplichtige op het genietingsstijdstip 31 maart niet meer inhoudingsplichtig is, alsnog de crisisheffing geheven ten aanzien van die inhoudingsplichtige. Deze bepaling ziet bijvoorbeeld op de situaties dat de inhoudingsplichtige failliet is gegaan, is opgeheven of is gefuseerd waardoor het genietingsstijdstip op 31 maart en dus de crisisheffing ontlopen wordt.

Deze bepaling brengt echter complicaties met zich mee, want hoe kan een rechtspersoon dat in 2012 is opgehouden te bestaan, vatbaar zijn voor een wet die haar intrede pas doet op 1 januari 2013? Dit vraagstuk zal nader besproken worden als artikel 32bd LB 1964 getoetst gaat worden aan het recht op ongestoord genot van eigendom in hoofdstuk 5.

2.4 Past de crisisheffing in wetssystematiek van de Wet LB 1964?

2.4.1 Pseudo-eindheffing

Vanaf 2005 kennen wij in de Wet Loonbelasting de zogenaamde pseudo-eindheffingen. Dit zijn heffingen die naast de normale loonheffing geheven worden en die betaald moeten worden door de inhoudingsplichtige. De pseudo-eindheffingen zijn neergelegd in artikelen 32ba tot en met 32bd LB 1964. Iedere Pseudo-eindheffing heeft zo zijn eigen heffingsmaatstaf en heffingsobject. Ook het tarief en het doel van de heffing verschilt per pseudo-eindheffing.

Tot nu toe zijn de ingevoerde pseudo-eindheffingen met name heffingen om 'niet-gewenst gedrag' te ontmoedigen. Een voorbeeld is de werkgeversheffing excessieve vertrekvergoedingen van artikel 32bb LB 1964. Deze is ingevoerd met als doel om hoge vertrekvergoedingen te ontmoedigen.¹⁶ Maar ook de werkgeversheffing vervroegde uittredingen van artikel 32ba LB 1964 is een voorbeeld van een pseudo-eindheffing. Zo ook de werkgeversheffing hoge lonen van artikel 32bd LB 1964 die in deze thesis besproken wordt.

2.4.2 Economisch dubbele heffing

Naast de pseudo-eindheffingen kennen we in de Loonbelasting ook de normale eindheffing. Onder de normale eindheffing valt onder andere de pas ingevoerde werkkostenregeling. Ook de normale eindheffing is een heffing met een eigen tarief waarvoor de inhoudingsplichtige belastingplichtig is. Het belangrijkste verschil tussen deze pseudo-eindheffingen en de normale eindheffing is echter dat de pseudo eindheffing náást de reguliere loonheffing komt en niet ervoor in plaats zoals dat het geval is bij normale eindheffing.¹⁷ Ook wordt het pseudo-eindheffingsloon niet vrijgesteld in de inkomstenbelasting, dit in tegenstelling tot normaal eindheffingsloon. Dit komt doordat de pseudo-eindheffing naast de reguliere loonheffing plaatsvindt en niet voor erin plaats komt zoals dat het geval is bij normale eindheffing. Hierdoor vindt er dus in feite dubbele economische heffing plaats.¹⁸ Indien een werknemer meer dan €150.000 verdient, wordt er over hetzelfde object door zowel de werknemer (52%) als de inhoudingsplichtige (16%) belasting geheven.

¹⁶ Kamerstukken II, 2007/08, 31 459, nr. 6, p.15

¹⁷ Mertens (2004), p. 222

¹⁸ T.J.M. van Schendel, 15 juni 2012, nr.11/00402, NTFR 2012-33 (hierna: van Schendel 2012)

2.4.3 Discussiepunt

De discussie is daarom of de systematiek van de pseudo-eindheffingen in de loonbelasting thuishoort. Het zijn op zichzelf staande heffingen en het leidt tot economische dubbele heffing. Het Register Belastingadviseurs¹⁹ heeft dan ook opgemerkt dat de invoering van de pseudo-eindheffingen niets met de systematiek van de loonbelasting te doen heeft. De systematiek schrijft voor dat een loonbestanddeel ofwel loon is ofwel een eindheffingsbestanddeel, en niet beide, zoals dat bij pseudo-eindheffingen wel het geval is. Hierdoor ontstaat er dus economische dubbele heffing zoals van Schendel oppert.²⁰ Normaliter is dat niet erg, in de vennootschaps-versus de dividendbelasting is er ook sprake van economische dubbele belasting, er wordt immers over hetzelfde object (winst) tweemaal geheven. Dit volgt echter juist uit de systematiek van de wet mede omdat de tariefstructuur daarop is aangepast. Bij de loonbelasting is dit anders, daar dient het loonbestandsdeel ofwel loon ofwel een eindheffingsbestandsdeel te zijn en niet beide.²¹ De Raad van State heeft daarnaast aangehaald dat de pseudo-eindheffingen een punitief karakter hebben omdat werkgevers als het ware 'gestraft' worden voor het feit dat zij, in dit geval, hoge lonen uitbetalen.²² Dit heeft niets van doen met het draagkrachtbeginsel waar de Wet Loonbelasting op is gebaseerd merkt van Schendel op.²³ Toenmalig Minister van Financiën Wouter Bos was echter de mening toebedeeld dat de pseudo-eindheffing slechts een ontmoedigingsbeleid moet voorstellen, en dat er van een strafmaatregel geen sprake is.²⁴ Het Register Belastingadviseurs²⁵ is al met al van mening dat er een rommelig systeem ontstaan is door de pseudo-eindheffingen, en dat kan ik beamen.

2.5 Deelconclusie

De deelvraag van dit hoofdstuk is "*Wat houdt de crisisheffing in en past deze binnen de systematiek van de Wet Loonbelasting 1964?*". Eerst liet ik zien dat alle inhoudingsplichtigen die werknemers in dienst hebben die meer dan €150.000 verdienen toekomen aan artikel 32bd LB. Daarbij heb ik een aantal bijzondere inhoudingsplichtigen aangehaald zoals de DGA, de vrijwillige (buitenlands) inhoudingsplichtige en de concernbenadering waarbij het loon tussen verbonden lichamen bij elkaar wordt opgeteld. Al deze situaties zijn namelijk mogelijk in strijd met het Europees recht. In de derde paragraaf zijn vervolgens de verschillende leden van de crisisheffing uiteengezet waarbij nog een aantal strijdigheden met het Europees recht aan bod zijn gekomen.

Vervolgens heb ik in de vierde paragraaf opgemerkt dat de crisisheffing valt in te delen in het rijtje pseudo-eindheffingen. Dit zijn heffingen die in het leven zijn geroepen om 'niet-gewenst gedrag' te ontmoedigen. Deze pseudo-eindheffingen komen echter naast de reguliere loonheffing en niet ervoor in plaats zoals dat bij de normale eindheffing het geval is. Hierdoor leidt de crisisheffing tot economisch dubbele heffing. Mede hierdoor, en mede gelet op het feit dat iedere pseudo-eindheffing een eigen tarief, heffingsmaatstaf en heffingsobject heeft, valt te concluderen dat de pseudo-eindheffingen en daarmee de crisisheffing niet binnen de systematiek van de Wet Loonbelasting 1964 past.

¹⁹ Reactie RB op wetsvoorstel Wet uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013, 8 juni 2012

²⁰ Van Schendel (2012)

²¹ Mertens (2004), p. 222

²² Reactie Raad van State op 'Voorstel van wet tot wijziging van enige belastingwetten', Advies W06.08.0114/III RvS

²³ Van Schendel (2012)

²⁴ Kamerstukken II, 2007/08, 31 459, nr. 6, p.15

²⁵ Reactie RB op wetsvoorstel Wet uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013, 8 juni 2012

Hoofdstuk 3 – Wat is de doelstelling die de wetgever voor ogen had met de invoering van de crisisheffing en welke afwegingen zijn daarbij gemaakt?

3.1 Inleiding

In het vorig hoofdstuk is de crisisheffing in hoofdlijnen uiteengezet. Zo is besproken wie het heffingssubject is en hoe de heffing werkt. Ook is geconcludeerd dat de heffing eigenlijk niet binnen de systematiek van de Wet LB 1964 past. In dit hoofdstuk ga ik nader in op het doel van de crisisheffing. Daarbij ga ik onder meer na welke afwegingen zijn gemaakt bij de invoering van de heffing. Bij het toetsen op het Europees recht in de latere hoofdstukken kunnen het doel van de crisisheffing en de afwegingen die daarbij zijn gemaakt een belangrijke rol spelen. Voordat in dit hoofdstuk het doel en de afwegingen die daarbij zijn gemaakt aan bod komen zal ik eerst de oorsprong van de crisisheffing behandelen.

3.2 Oorsprong van de crisisheffing

3.2.1 Bezuinigingspakket

De crisisheffing was onderdeel van het Lenteakkoord dat op 26 april 2012 werd gesloten. Dit was een bezuinigingspakket dat op de korte termijn 12 miljard moest opleveren.²⁶ Nederland was namelijk gebonden aan de eis vanuit Europa om het begrotingstekort op maximaal 3% van het BBP te krijgen. Zou dit Nederland niet lukken, dan hing er een sanctie in de vorm van een boete boven het hoofd. Hierom werd de crisisheffing ingevoerd die ervoor moest zorgen dat er extra opbrengsten gegenereerd zouden worden voor de staatskas. Volgens beramingen van het CPB bedraagt de eenmalige opbrengst van deze crisisheffing dan ook zo'n 500 miljoen euro.²⁷ Deze opbrengst is beraamd onder de aanname dat werkgevers de crisisheffing niet in grote getale zullen ontwijken. Zo stelt Staatssecretaris Weekers: "Door het eenmalige karakter ... zal het ontwijkingsgedrag naar alle waarschijnlijkheid beperkt blijven".²⁸ Vooralsnog lijkt er geen reden om aan te nemen dat deze opbrengst niet gehaald zou gaan worden.

3.2.2 Eenmalig karakter

De bedoeling was dus in eerste instantie om de crisisheffing alleen in 2013 te laten gelden, om zo de begroting van 2013 op orde te stellen. Ook op de beantwoording van Kamervragen uit de Tweede Kamer werd de nadruk gelegd op het woord eenmalig. Zo zou dus het eenmalige karakter ervoor zorgen dat de heffing niet massaal ontweken zou worden en was het ook de reden dat er geen nadere anti-misbruikregelingen werden getroffen met betrekking tot niet-verbonden vennootschappen en parttimers. Ook gaf de Staatssecretaris van Financiën Weekers aan dat de crisisheffing juist "vanwege het eenmalige karakter verdedigbaar is".²⁹

²⁶ Zie bijv. NRC, 'Volledige Lenteakkoord uitgelekt', 16 mei 2012

²⁷ Kamerstukken II, 2011/12, 33 287, nr. 3, p. 19

²⁸ Kamerstukken II, 2011/12, 33 287, nr. 7, p. 20

²⁹ Kamerstukken II, 2011/12, 33 287, nr. 7, p. 20

In februari 2013 werd echter bekend, als reactie op tegenvallende CPB-cijfers over de economie, dat de crisisheffing ook in 2014 gecontinueerd zal worden.³⁰ Door deze tegenvallende cijfers moest het kabinet meer bezuinigen om de begroting over 2014 sluitend te krijgen en daarmee aan de 3%-eis van Europa te voldoen voor het jaar 2014. Daarom werd voorgesteld om de crisisheffing nog een jaar langer te laten doorwerken. Na overleg met de sociale partners in april is het plan om de crisisheffing in 2014 te continueren echter tijdelijk weer van de baan.³¹ Het is daarom nog onduidelijk of de werkgeversheffing hoge lonen ook voor volgend jaar zal gaan gelden. Waarschijnlijk zal het kabinet in augustus hierover beslissen. Zo heeft Samson (PvdA) tijdens een Kamerdebat over het sociaal akkoord laten weten dat indien de economie niet genoeg aantrekt, het opgeschorte bezuinigingspakket weer zal gaan herleven. Hiertoe behoort onder andere de crisisheffing.

Het is opmerkelijk dat de Staatssecretaris tijdens de behandeling van de crisisheffing er continue op hamerde dat de heffing eenmalig geheven zou worden, maar vervolgens de heffing toch een jaar langer zou willen laten doorwerken. Door deze wisselvallige berichtgeving omtrent de crisisheffing wordt de voorzienbaarheid van de heffing er dus niet groter op. Als later in dit jaar besloten wordt de crisisheffing alsnog een jaar langer te laten door werken zal de vraag mogelijk opnieuw opspelen of de heffing in strijd is met artikel 1 EP EVRM, het recht op ongestoord genot van eigendom. Werkgevers zouden moeten kunnen vertrouwen op de overheid omtrent wetgeving. Als de staatssecretaris luid en duidelijk aankondigt dat de heffing eenmalig geheven zal worden, moeten werkgevers daarop kunnen vertrouwen. Het kan namelijk zo zijn dat werkgevers hebben geanticipeerd op de eenmalige werking van de crisisheffing. Zo zijn dus ook de betrouwbaarheid en voorspelbaarheid van de wetgever in het geding.

3.3. Doelstelling van de crisisheffing

3.3.1 Primaire doelstelling

Om een antwoord te vinden op de vraag wat het doel van de crisisheffing dient gekeken te worden naar de parlementaire geschiedenis. Bij de beantwoording van Kamervragen over desbetreffend onderwerp kwam meerdere malen het doel van de heffing naar voren. Zo valt te concluderen dat het doel van de crisisheffing is een bijdrage te leveren aan het oplossen van de begrotingsproblematiek.³² Dit wordt bewerkstelligd door extra belasting te heffen over hoge lonen. Je kan dus stellen dat er enerzijds opbrengsten gegenereerd moeten worden voor de staatskas, en anderzijds dat de hoge lonen moeten bijdragen aan de crisis. Het is daarom opvallend dat niet de hoge inkomens zelf, maar de werkgevers opdraaien voor de heffing. Je zou verwachten dat als men wilt dat de hoge lonen hun steentje bijdragen aan de crisis, dat niet diegenen die de lonen uitbetalen maar juist diegenen die het loon genieten opdraaien voor de heffing. Hiermee lijkt het oorspronkelijke doel van de crisisheffing, om de hoge lonen mee te laten betalen aan de crisis, als sneeuw voor de zon verdwenen.

³⁰ Kamerstukken II, 2012/13 33 566, nr. 1, p. 6

³¹ Kamerstukken II, 2012/13 33 566, nr. 15, p. 1

³² Kamerstukken II, 2011/12, 33 287, nr. 7, p. 22

3.3.2 Pseudo-eindheffing

In vorig hoofdstuk is aan bod gekomen dat de crisisheffing een pseudo-eindheffing is. Pseudo-eindheffingen zijn in het leven geroepen om 'niet-gewenst gedrag' te ontmoedigen. Dit zou dus moeten betekenen dat het primaire doel van de crisisheffing moet beogen om hoge lonen te ontmoedigen. Maar zoals gezegd is het doel van de crisisheffing om de hoge inkomens mee te laten betalen aan de crisis. Dit valt bij mij niet onder de noemer 'ongewenst gedrag ontmoedigen'. De maximale opbrengst van een fiscaal ontmoedigingsbeleid zou nul euro moeten zijn, want op dat moment is het totale ongewenste gedrag geëlimineerd. Het doel van de crisisheffing is echter om geld op te halen om zo het begrotingstekort op te vullen, dit valt niet met elkaar te rijmen.

Daarnaast is de werkgeversheffing hoge lonen ingevoerd met de gedachte deze eenmalig te laten gelden.³³ Als je als wetgever bepaald gedrag wil ontmoedigen dan zet je zo'n heffing niet eenmalig, maar voor altijd in de wet. Voorts citeer ik de Staatssecretaris in de beantwoording van Kamervragen: "Het doel van deze maatregel is het leveren van een bijdrage aan het oplossen van de begrotingsproblematiek."³⁴ Hij doelt hiermee op de hoge inkomens maar laat dus zien dat het primaire doel van de crisisheffing het opvullen van de staatskas is en niet om hoge lonen te ontmoedigen.

3.3.3 Budgettaire aard

Naast het voorgaande laat ook de hedendaagse politiek zien dat de maatregel puur van budgettaire aard is. Nadat bekend werd dat de economie niet snel genoeg aantrok en er meer bezuinigd diende te worden, werd gelijk voorgesteld om de crisisheffing een jaar langer te laten doorwerken.³⁵ Ook om die reden valt dus te stellen dat de maatregel puur van budgettaire aard is. Dat hiervoor de hoge lonen worden gebruikt is slechts het middel en niet het doel van de heffing. Het is belangrijk om te weten dat de maatregel puur van budgettaire aard is. We zullen later in de thesis namelijk zien dat de motieven bij het invoeren van de heffing een belangrijke rol kunnen spelen bij de vraag of de maatregel in strijd is met het Europees recht.

3.4 Afwegingen bij de invoering van de crisisheffing

3.4.1 Geen 5e schijf

Door de heffing op deze wijze te faciliteren betalen dus niet de werknemers met hoge lonen, maar de inhoudingsplichtigen die deze hoge lonen uitbetalen mee aan de crisis. De Staatssecretaris geeft in de parlementaire beantwoording van Kamervragen aan dat er niet is gekozen voor een 5e schijf in de inkomstenbelasting om zo het gunstige vestigingsklimaat voor ondernemers niet te schaden.³⁶ Indien er een 5e schijf geïntroduceerd zou worden, zou dit betekenen dat ondernemers en resultaatgenieters ook aan de heffing onderwerpen worden en zou het betekenen dat Nederland minder positief naar voren komt in internationale vergelijkingen, aldus de Staatssecretaris.

³³ Kamerstukken II, 2011/12, 33 287, nr. 7, p. 18

³⁴ Kamerstukken II, 2011/12, 33 287, nr. 7, p. 22

³⁵ Kamerstukken II, 2012/13 33 566, nr. 1, p. 6

³⁶ Kamerstukken II, 2011/12, 33 287, nr. 7, p. 19

De wetgever vergeet echter dat de internationale wereld verder kijkt dan alleen het tarief, zo kijken zij ook hoe betrouwbaar en voorspelbaar de wetgever is.³⁷ Indien er een 5^e schijf zou zijn toegevoegd aan de inkomstenbelasting werd er wel meer recht toegedaan aan het oorspronkelijke doel van de crisisheffing om de hoge lonen mee te laten betalen aan de crisis. Door de crisisheffing echter op deze wijze te faciliteren blijft er van dat oorspronkelijke doel haast niets meer over.

3.4.2 Inwerkingtreding 2013

Zoals gezegd is besloten de crisisheffing in werking te laten treden op 1 januari 2013 en als toetsloon het loon uit tegenwoordige arbeid te nemen waarover in 2012 met toepassing van de artikelen 20a, 20b, 26 en 26b LB 1964 belasting is geheven. Het loon van 2012 als uitgangspunt nemen is gedaan om zo in de loop van het jaar 2013 al opbrengsten te genereren voor de staatskas. Als het jaar 2013 als uitgangspunt voor het toetsloon genomen werd, zouden er pas opbrengsten gegenereerd zijn geworden in het jaar 2014 en dat was juist niet de bedoeling omdat de crisisheffing een maatregel is die bedoeld was om de begroting over 2013 op orde te krijgen. Ook stelt Staatssecretaris van Financiën dat door de crisisheffing direct in te voeren en het loon over 2012 als grondslag te nemen, de ontgaansmogelijkheden beperkt worden. Werkgevers kunnen hierdoor nauwelijks anticiperen op de crisisheffing, zo zouden de ontgaansconstructies beperkt blijven dacht de staatssecretaris.³⁸ Maar dit heeft ook zijn keerzijde. In bepaalde situaties hebben inhoudingsplichtigen dus niet kunnen voorzien dat zij belast zouden gaan worden over het loon dat is uitbetaald. Denk hierbij aan het loon (bonussen) tussen 1 januari en 26 april 2012 (de dag waarop de heffing bekend werd gemaakt).

3.4.3 Toetsloon

Het toetsloon voor de crisisheffing is het loon uit tegenwoordige arbeid waarover in 2012 met toepassing van de artikelen 20a, 20b, 26 en 26b LB 1964 belasting is geheven.³⁹ Dit zou moeten inhouden dat het moet gaan om het loon waarover voor het jaar 2012 belasting is geheven, met nadruk op het woordje 'geheven'. Dit zou betekenen dat eventuele correcties en naheffingen in 2013 of later over het jaar 2012 niet meetellen, aangezien daar niet in 2012 over is 'geheven'. Ook andersom, correcties en naheffingen die worden opgelegd in 2012 over de jaren 2011 en daarvoor tellen dus wél mee.⁴⁰ Dit is allerm minst opmerkelijk, volgens van 't Hof en Kremers gaat de belastingdienst dus uit van een grammaticale interpretatie van artikel 32bd LB 1964, namelijk: "waarover in het voorafgaande jaar met toepassing van artikelen 20a, 20b, 26 en 26b belasting is geheven".⁴¹ In de parlementaire geschiedenis is echter naar voren gekomen dat uitgegaan wordt van het loon dat de werknemer in 2012 heeft 'genoten'.⁴² Hiermee wordt aansluiting gevonden bij het doel van de heffing en wordt zo voorkomen dat inhoudingsplichtigen met het loon kunnen spelen om zo de grondslag voor de crisisheffing te kunnen verlagen.

³⁷ Werger 2013

³⁸ Kamerstukken II, 2011/12, 33 287, nr. 7, p. 19

³⁹ Wettekst artikel 32bd LB 1964

⁴⁰ Van 't Hof en Kremers (2013)

⁴¹ Wettekst artikel 32bd LB 1964

⁴² Kamerstukken II, 2011/12, 33 287, nr. 3, p. 22

3.4.4 Genietingstijdstip

Het genietingstijdstip van het loon dat het toetsloon vormt voor de crisisheffing is ingevolge artikel 32bd LB 1964 gelegd op 31 maart in het daaropvolgende jaar dat het loon is verdiend. De vraag doet zich voor of er hierdoor sprake is van een fictief genietingstijdstip of dat het gaat om een nader bepaald heffingsmoment, en dat er dus gebruik wordt gemaakt van een fictieve grondslag. Voor het toetsen op artikel 1 EP EVRM is het van essentieel belang om te bepalen of het gaat om een fictief genietingstijdstip of een fictief heffingsmoment, omdat dit betrekking heeft op de (materiële) terugwerkende kracht van artikel 32bd LB 1964. Op basis van artikel 13a LB 1964 wordt loon beschouwd te zijn genoten op het moment dat loon betaald of verrekend wordt. Werger oppert dat het bij de crisisheffing gaat om een nader bepaald heffingsmoment. Hij is van mening dat als "uitgangspunt voor de beoordeling of een loonbestanddeel in de grondslag voor de pseudo-eindheffing wordt opgenomen is of dat loonbestanddeel in 2012 is genoten".⁴³ Hoewel de wettekst wel geformuleerd is alsof er een fictief genietingstijdstip wordt gevormd⁴⁴, wordt er in feite een fictieve grondslag gevormd. Dit komt doordat er op 31 maart geen grondslag voorhanden is om over te heffen, waardoor er een fictieve grondslag wordt gevormd. Het genietingstijdstip wordt slechts nader bepaald, namelijk op 31 maart. Door deze fictieve grondslag is er mogelijk sprake van materiële terugwerkende kracht. Dit zal nader aan de orde komen bij de toetsing op artikel 1 EP EVRM.

3.5 Deelconclusie

De deelvraag die aan bod is gekomen in dit hoofdstuk is "*Wat is de doelstelling die de wetgever voor ogen had met de invoering van de crisisheffing en welke afwegingen zijn daarbij gemaakt?*". De crisisheffing is ingevoerd om de begroting over 2013 op orde te krijgen. Mede dankzij de beraamde 500 miljoen opbrengst van de crisisheffing werd getracht te voldoen aan de Europese eis om het begrotingstekort op 3% van het BBP te krijgen. Hieruit vloeide voort dat de doelstelling van de crisisheffing primair het genereren van opbrengsten voor de staatskas is, ook al werd de heffing oorspronkelijk ingevoerd onder het motto om hoge inkomens mee te laten betalen aan de crisis.

Het oorspronkelijke doel is uiteindelijk dus niet tot haar recht gekomen, dit werd onder andere duidelijk toen ik de afwegingen besprak die door de wetgever gemaakt zijn bij de invoering van de crisisheffing. Zo heb ik laten zien dat er niet gekozen is om een 5e schijf te introduceren in de inkomstenbelasting omdat dit mogelijk schadelijk zou zijn voor het vestigingsklimaat in Nederland, ook al zou dit een effectievere methode zijn geweest om ook daadwerkelijk de hoge lonen mee te laten betalen aan de crisis en toe te komen aan het oorspronkelijke doel.

Ook zijn de afwegingen betreffende de inwerkingtreding, het toetsloon en het genietingstijdstip van de crisisheffing aan bod gekomen. Hierin kwam naar voren dat er bij de crisisheffing niet wordt uitgegaan van een fictief genietingstijdstip maar van een nader bepaald genietingstijdstip op 31 maart wat inhield dat er een fictieve grondslag werd gevormd. Dit onderscheid is van essentieel belang omdat bij het toetsen op het recht op ongestoord genot van eigendom het van belang is of er sprake is van een fictieve grondslag of een fictief genietingstijdstip om te bepalen of er sprake is van terugwerkende kracht.

⁴³ Werger (2013)

⁴⁴ Door de woorden: "word aangemerkt als op 31 maart genoten loon".

Hoofdstuk 4 - Hoe verhouden artikel 1 EP EVRM en artikel 14 EVRM zich tot de Nederlandse belastingheffing?

4.1. Inleiding

Ik heb tot dusver de belangrijkste hoofdlijnen van de crisisheffing langsgelopen. Zo is nagegaan of de crisisheffing binnen de wetsystematiek van LB 1964 past, zijn de werking van de heffing, het heffingssubject, de oorsprong, de doelstelling en een aantal afwegingen die zijn gemaakt bij de invoering van de heffing aan bod gekomen. Maar om artikel 32bd LB te toetsen aan het Europees recht is het mede van belang om ook het Europees recht kort aan de orde te laten komen. Hoe is het Europees recht ontstaan, wat houdt het in en hoe moet ermee omgegaan worden? Deze vragen zullen de hoofdmoot vormen in dit hoofdstuk.

4.2 Europese wetgeving in het algemeen

4.2.1 De Grondwet

In beginsel is de Grondwet de belangrijkste en hoogste wet in ons land. Hierin zijn de fundamentele rechten en vrijheden van de burgers beschreven, de zogenaamde grondrechten. Vrijwel alle democratieën in de wereld hebben een Grondwet, zo ook Nederland. Voorbeelden van wat in de Grondwet beschreven staat zijn onder andere het recht op vrijheid van meningsuiting en het recht op werk.⁴⁵ Alle wetgeving en bestuur in een land dient getoetst te worden aan de nationale Grondwet. De wetgever mag dus geen wet maken die inbreuk maakt op bijvoorbeeld het recht op vrijheid van meningsuiting. De Grondwet is dus de hoogste wet in een land en niks mag in strijd zijn met de Grondwet.

4.2.2 Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens

Er is echter één soort recht dat hoger is, dat is het internationale recht. Het internationale recht regelt kwesties tussen staten maar ook de relatie tussen staat en burger. Zo is in de Nederlandse Grondwet in artikel 94 opgenomen dat alle wetgeving en bestuur getoetst dient te worden aan het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (hierna: EVRM). Dit verdrag is in 1950 net na de tweede wereldoorlog opgesteld, en is nadien nog een aantal keren uitgebreid en veranderd. Uitbreidingen worden gedaan met de toevoeging van zogenaamde protocollen. Het eerste protocol dat werd toegevoegd vond haar oorsprong in 1952, Nederland ondertekende dit protocol uiteindelijk in 1954. Hier was het recht op ongestoord genot van eigendom onderdeel van, maar ook bijvoorbeeld het recht op onderwijs en het recht op een eerlijk proces waren hier onderdeel van. Aangezien alle wetgeving aan de Grondwet en daarmee aan het EVRM getoetst dient te worden, dient dus ook alle belastingwetgeving te voldoen aan het EVRM. Zoals in de inleiding en in de voorgaande hoofdstukken naar voren is gekomen maakt artikel 32bd LB 1964 mogelijk inbreuk op het recht op ongestoord genot van eigendom en het gelijkheidsbeginsel. Omdat deze beginselen in het EVRM liggen besloten, zal daarom artikel 32bd LB 1964 getoetst gaan worden aan het EVRM, en om wel te verstaan aan artikel 1 Eerste Protocol EVRM en artikel 14 EVRM, respectievelijk het recht op ongestoord genot van eigendom en het gelijkheidsbeginsel.

⁴⁵ Respectievelijk artikel 7 en artikel 19 van de Nederlandse Grondwet.

4.2.3 Doelen EVRM

Het voornaamste doel van het EVRM is om de menselijke waardigheid te beschermen.⁴⁶ Zo ligt bijvoorbeeld in het EVRM het verbod besloten op het opleggen van de doodstraf.⁴⁷ Hiermee beschermt het EVRM de burgers in alle staten die dit verdrag ondertekend hebben tegen de doodstraf. Van belang bij de bepalingen in het EVRM is dat er een juiste balans gevonden dient te worden tussen het algemene belang en het individuele belang.⁴⁸ Schending van sommige beginselen is daarom toegestaan, mits het algemene belang proportioneel voorop staat. Zo is inbreuk op het recht op ongestoord genot van eigendom en het gelijkheidsbeginsel toegestaan indien er een redelijke rechtvaardiging voor de inbreuk bestaat.

Ieder land dat het verdrag ondertekent, stemt daarmee dus in met de fundamentele rechten van de mens zoals die in het EVRM zijn neergelegd. Schending ervan betekent dat desbetreffende lidstaat voor het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (hierna: EHRM) gedaagd kan worden, mits er geen hoger beroep meer in eigen land openstaat. Indien er een bepaalde uitspraak van het EHRM niet nageleefd wordt of als er volgens het EHRM inbreuk op een bepaling wordt gemaakt, kan de desbetreffende staat een financiële sanctie verwachten. Dit kan naast een schadevergoeding aan de belanghebbende(n) ook bestaan uit een boete die betaald moet worden.

4.2.4 Jurisprudentie

In tegenstelling tot de Nederlandse belastingwetten, zijn de bepalingen van het EVRM vrij kort beschreven. Waar een vrij 'eenvoudige maatregel' zoals de crisisheffing beschreven in artikel 32bd LB 1964 uit 3 alinea's bestaat, wordt bijvoorbeeld het gelijkheidsbeginsel in één zin geformuleerd en het recht op ongestoord genot van eigendom in twee alinea's. Je kan je dus voorstellen dat wanneer een bepaling zoals het recht op ongestoord genot van eigendom of het gelijkheidsbeginsel in een paar zinnen wordt uitgelegd, dat het nooit precies duidelijk kan zijn op welke situaties de bepaling wel, en op welke niet toeziet aangezien zo'n artikel in elke context anders uitgelegd dient te worden. De ietwat vage en korte wetteksten van het verdrag hebben daarom ook in de loop van de jaren een nadere invulling gekregen door de jurisprudentie die is opgebouwd rond het verdrag. We zullen dan ook later in de scriptie zien dat de jurisprudentie een belangrijke rol speelt in de interpretatie van de bepalingen van het EVRM. Door de jurisprudentie die in de loop van de jaren is ontwikkeld zijn er voor iedere afzonderlijke bepaling toetsingskaders opgezet aan de hand waarvan een mogelijke inbreuk op de bepalingen getoetst kan worden. Deze toetsingskaders zal ik dan ook gebruiken in de volgende hoofdstukken.

⁴⁶ EHRM 11 juli 2002, Christine Goodwin v. Verenigd Koninkrijk, r.o. 90

⁴⁷ Beschreven in zowel het zesde protocol EVRM (1986) en het dertiende protocol EVRM (2000).

⁴⁸ EHRM 23 juli 1968, Belgische taalzaken, r.o. 5

4.3 Deelconclusie

De deelvraag die in dit hoofdstuk beantwoord moest worden was "*Hoe verhouden artikel 1 EP EVRM en artikel 14 EVRM zich tot de Nederlandse belastingheffing?*". Ik heb laten zien dat in beginsel de Nederlandse Grondwet de hoogste en belangrijkste wet in ons land is. Hierboven staat slechts één soort recht, en dat is het internationaal recht. Onderdeel van dit internationaal recht is onder andere het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens.

In het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens staan de fundamentele rechten van de mens beschreven. Het voornaamste doel van dit verdrag is om de menselijke waardigheid te beschermen. Onderdeel van het EVRM zijn onder andere de twee bepalingen waarop artikel 32bd LB 1964 getoetst gaat worden in deze thesis, namelijk artikel 1 Eerste Protocol EVRM en artikel 14 EVRM: respectievelijk het recht op ongestoord genot van eigendom en het gelijkheidsbeginsel. Om op deze bepalingen te toetsen zijn in de loop van de jaren toetsingskaders ontwikkeld door de jurisprudentie. Deze toetsingskaders zullen dan ook gebruikt worden om de crisisheffing in de volgende hoofdstukken te toetsen.

Hoofdstuk 5 - Is er met de invoering van de crisisheffing sprake van een inbreuk op het recht op ongestoord genot van eigendom zoals beschreven in artikel 1 EP EVRM?

5.1 Inleiding

In dit hoofdstuk zal ik artikel 32bd LB 1964 toetsen of het mogelijke inbreuk maakt op artikel 1 EP EVRM, om te bepalen of de crisisheffing strijdig is met het Europees recht. Om dit te bepalen zal ik eerst artikel 1 EP EVRM uiteenzetten en bekijken hoe deze in samenhang gezien moet worden met het belastingrecht. Hierna zal ik door middel van jurisprudentie en literatuur het toetsingskader opstellen, zodat ik een paragraaf later bepaalde elementen van artikel 32bd LB 1964 op dat toetsingskader kan gaan toetsen, om zo tot een antwoord te komen op de deelvraag. Dit antwoord zal dan ook op basis van de uitkomst van het toetsingskader aan het einde van het hoofdstuk in een conclusie weergegeven worden.

5.2 Uiteenzetting artikel 1 EP EVRM

5.2.1 Artikel 1 EP EVRM

De officiële Nederlandse vertaling van artikel 1 EP EVRM:

lid 1: "Iedere natuurlijke of rechtspersoon heeft recht op het ongestoord genot van zijn eigendom. Aan niemand zal zijn eigendom worden ontnomen behalve in het algemeen belang en onder de voorwaarden voorzien in de wet en de algemene beginselen van internationaal recht."

lid 2: "De voorgaande bepalingen tasten echter op geen enkele wijze het recht aan, dat een Staat heeft om die wetten toe te passen, die hij noodzakelijk oordeelt om het gebruik van eigendom te reguleren in overeenstemming met het algemeen belang of om de betaling van belastingen of andere heffingen of boeten te verzekeren."

Wat opvalt is dat in de eerste zinsnede ook rechtspersonen genoemd worden. Je zou verwachten dat het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens zich alleen bemoeit met de rechten van de mens, maar dus ook met rechtspersonen. Dit houdt in dat inhoudingsplichtigen (vennootschappen) zich kunnen beroepen op artikel 1 EP EVRM. Ook opvallend is de tweede alinea waarin naar voren komt dat het heffen van belastingen toegestaan is, mits het algemene belang voorop staat. Dit ligt echter genuanceerder dan hoe het in het tweede lid van de bepaling opgeschreven is. In beginsel wordt er namelijk vanuit gegaan dat er bij belastingheffing een aantasting van het eigendom plaatsvindt, er wordt immers vermogen ontnomen.⁴⁹ Wel stelt het EHRM dat dit onder de toepassing van artikel 1 EP EVRM valt.⁵⁰ Hierdoor zal het bij belastingheffing normaal gesproken niet leiden tot inbreuk op de bepaling. Slechts indien niet wordt voldaan aan de voorwaarden, die hierna besproken worden, wordt er mogelijk inbreuk gemaakt op de bepaling.

⁴⁹ EHRM 23 oktober 1990, Darby v. Zweden, r.o. 30

⁵⁰ EHRM 29 april 2008, Burden&Burden

5.2.2 Het toetsingskader

Het EHRM gebruikt voor het toetsen op artikel 1 EP EVRM een vast schema waarmee het vraagstukken op mogelijke strijdigheid met artikel 1 EP EVRM toetst. Aan de hand van dat schema komen er drie vragen naar voren die gesteld moeten worden om te toetsen of er sprake is van inbreuk op de bepaling en dus inbreuk is op het recht op ongestoord genot van eigendom, te weten:⁵¹

1. Is er sprake van een eigendom?
2. Zo ja, is er sprake van een ontneming of regulering van het eigendom?
3. Zo ja, is het een toegestane inmenging van het eigendom?

5.2.2.1 Is er sprake van eigendom?

Deze vraag moet gesteld worden om te bepalen of er aan artikel 1 EP EVRM toegekomen gaat worden. Als er geen eigendom is, kan het eigendom immers ook niet ontnomen worden. Eigendom moet in dit verband als een ruim en autonoom begrip gezien worden.⁵² Het Europese Hof beschouwt alle rechten en belangen die een vermogenswaarde vertegenwoordigen als eigendom.⁵³ Hieronder vallen dus niet alleen fysieke goederen, maar ook andere rechten en belangen zoals goodwill⁵⁴ en vergunningen⁵⁵, zolang dit recht of belang maar met voldoende zekerheid vaststaat. Een nog niet gedane schenking is bijvoorbeeld geen eigendom volgens het Hof.⁵⁶ Het Nederlands Burgerlijk Wetboek omschrijft een eigendom als "het meest omvattende recht dat een persoon op een zaak kan hebben".⁵⁷ Het eigendomsbegrip in het Nederlands Burgerlijk Wetboek is dus minder ruim dan het eigendomsbegrip dat het Europees Hof hanteert.⁵⁸ Als er een beroep wordt gedaan op artikel 1 EP EVRM, moet men zich aan de spelregels van het EVRM houden wat inhoudt dat de Nederlandse rechter het ruime eigendomsbegrip van het EHRM moet hanteren bij het toetsen op artikel 1 EP EVRM. Nu is de vraag of het bij de crisisheffing gaat om eigendom. In onder andere de zaak Darby concludeerde het Europese Hof dat belastingheffing onder het bereik van artikel 1 EP EVRM valt. Het Hof bepaalde niet dat alleen belastingheffing, maar met name de verplichting om belasting te betalen onder de bepaling van artikel 1 EP EVRM valt.⁵⁹ In onderhavige casus wordt de crisisheffing dus als eigendom getypeerd.

⁵¹ C.B. Schutte, *The European fundamental rights of Property*, Kluwer, Deventer, 2004, p. 35

⁵² EHRM 30 november 2004, *Öneryildiz v. Turkije*, r.o. 124

⁵³ EHRM 5 januari 2000, *Beyeler v. Italië*, r.o. 100

⁵⁴ EHRM 26 juni 1986, *Van Marle v. Nederland*

⁵⁵ EHRM 24 september 2002, *Posti en Rahko v. Finland*

⁵⁶ EHRM 22 december 2004, *Merger et Cros v. Frankrijk*

⁵⁷ Art. 5:1 eerste lid Burgerlijk Wetboek.

⁵⁸ T. Barkhuysen e.a., *De eigendomsbescherming van art. 1 Eerste Protocol EVRM en het Nederlandse Burgerlijk recht*, Kluwer, Deventer, 2005, p. 56-57 (hierna: Barkhuysen 2005)

⁵⁹ EHRM 23 oktober 1990, *Darby v. Zweden*, r.o. 30

5.2.2.2 Is er sprake van ontneming of regulering van het eigendom?

Indien er sprake is van eigendom, doet de vraag zich voor of er sprake is van een ontneming of regulering van het eigendom. Deze vraag brengt soms onduidelijkheid met zich mee, omdat niet altijd duidelijk is van welke van de twee sprake is.⁶⁰ De beoordeling of er sprake is van een ontneming of een regulering van het eigendom is vooral van belang bij het bepalen of de inmenging van het eigendom is toegestaan. Regulering zal namelijk sneller zijn toegestaan terwijl ontneming alleen toegestaan wordt als het algemeen belang zich voldoende weerhoudt ten opzichte van de inmenging of als er voldoende compensatie geboden wordt in de vorm van een schadevergoeding.⁶¹

Een schadevergoeding betalen omdat er onterecht bij de belastingplichtige geheven wordt is echter niet logisch aangezien het bij belastingheffing immers al om vermogen gaat. Daarom laat het Europese Hof in fiscale zaken vaak in het midden of er sprake is van een ontneming of regulering van het eigendom, en past zij direct het basisbeginsel toe dat er sprake is van een inmenging van het eigendom.⁶² Dit doet het EHRM omdat in fiscale zaken uiteindelijk dezelfde weg bewandeld moet worden om tot de conclusie te komen of sprake is van inbreuk op het recht op ongestoord genot van eigendom. Bij klassiekere zaken zoals inmenging in het eigendom van een woning of een stuk land speelt deze vraag echter wel een rol⁶³, daarom dient deze vraag toch gesteld te worden indien er een beroep wordt gedaan op artikel 1 EP EVRM. Echter, zoals eerder is aangehaald past het EHRM bij fiscale zaken meestal direct het basisbeginsel toe dat er sprake is van inmenging van het eigendom.⁶⁴ Daarmee concludeer ik dat het ook bij de crisisheffing gaat om inmenging van het eigendom.

5.2.2.3 Is het een toegestane ontneming of regulering van het eigendom?

Omdat er sprake is van een inmenging van het eigendom zal bepaald moeten worden of het een toegestane inmenging dan wel geen toegestane inmenging van het eigendom is. Bij het toetsen of de inmenging is toegestaan zijn drie aspecten van belang, namelijk: de legitimiteit, het algemeen belang en de proportionaliteit. Aan deze drie vereisten dient cumulatief voldaan te worden om ervoor te zorgen dat de inmenging is toegestaan. Faalt het recht op één van deze drie vereisten, dan faalt de inmenging van het eigendom en is er sprake van inbreuk op artikel 1 EP EVRM.⁶⁵

Voordat artikel 32bd LB getoetst gaat worden op artikel 1 EP EVRM zal er een korte uiteenzetting plaatsvinden van deze drie vereisten waaraan voldaan moet worden om de inmenging in het eigendom toe te staan. Nadat deze drie vereisten zijn uiteengezet, zal bekeken worden in welke situaties en op welke gronden mogelijk een beroep gedaan kan worden op artikel 1 EP EVRM.

⁶⁰ In bijv. EHRM 23 september 1982, Sporrang en Lönnroth v. Zweden

⁶¹ Barkhuysen e.a. (2005), p.66

⁶² Zie bijv. EHRM 23 september 1982, Sporrang en Lönnroth v. Zweden; EHRM 9 december 1994, Stran Greek Refineries v. Griekenland; EHRM 20 juni 2002, Azinas v. Cyprus

⁶³ Barkhuysen e.a. (2005), p.62

⁶⁴ Zie bijv. EHRM 29 april 2008, Burden&Burden

⁶⁵ EHRM 22 september 1994, Hentrich v. Frankrijk

Het legitimiteitsvereiste

Het legitimiteitsvereiste houdt in dat het recht een wettelijke basis behoort te hebben.⁶⁶ Zo dient het legitimiteitsvereiste ter controle dat er wordt voldaan aan de beginselen van het Europees recht. Het ziet erop toe dat het recht voldoende nauwkeurig, toegankelijk en voorzienbaar is.⁶⁷ Deze zullen verder uitgewerkt worden in de volgende paragraaf als de werkgeversheffing getoetst gaat worden aan artikel 1 EP EVRM.

Het algemeen belangvereiste

Het algemeen belangvereiste houdt in dat het algemeen belang voorop dient te staan. Vooropgesteld moet worden dat de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid kent om te bepalen of een recht het algemeen belang dient.⁶⁸ Alleen indien het evident is dat een maatregel geen algemeen belang dient zal het algemeen belangvereiste falen.⁶⁹ Belangrijk om te vermelden is dat bij belastingzaken de wetgever een nog ruimere beoordelingsmarge wordt gegeven.⁷⁰ Door deze ruime beoordelingsmarge zal de wetgever in fiscale zaken al snel aan het algemeen belangvereiste voldoen. Hierom wordt het algemeen belangvereiste vaak overgeslagen in fiscale zaken. Praktisch gezien is dat echter geen ramp, aangezien het algemeen belangvereiste integraal getoetst wordt bij het proportionaliteitsvereiste.⁷¹

Het proportionaliteitsvereiste

Ten slotte dient er te worden voldaan aan het proportionaliteitsvereiste. Deze houdt in dat er een zogenaamde "fair balance" dient te zijn tussen het algemene belang en het individuele belang van belanghebbende.⁷² Zo mag belanghebbende niet buitensporig geschaad worden in zijn of haar fundamentele mensenrechten.⁷³ Dit klinkt ietwat vaag maar het houdt in dat belanghebbende niet te hard getroffen mag worden door een bepaalde maatregel: de maatregel mag niet een te grote impact hebben op belanghebbende.⁷⁴ Hierdoor zal het EHRM bij een maatregel die van toepassing is op een grote groep belastingplichtigen, niet zo snel oordelen dat er sprake is van een buitensporige last voor de belastingplichtige. Slechts indien een maatregel voor een specifieke groep of een bepaald individu buitenproportionele gevolgen heeft, is een beroep op het proportionaliteitsvereiste kansrijk.

Mocht er uiteindelijk geen "fair balance" teweeg worden gebracht, dan faalt het proportionaliteitsvereiste met als resultaat dat er een inbreuk op artikel 1 EP EVRM wordt gemaakt.

⁶⁶ EHRM 25 maart 1999, *Iatridis v. Griekenland*, r.o. 58

⁶⁷ P. van Dijk e.a., *Theory and practice of the European Convention on Human Rights*, Intersentia, Antwerpen, 2006, p. 336-338 en p. 885-887 (hierna: van Dijk e.a. 2006)

⁶⁸ EHRM 21 februari 1986, *James e.a. v. Verenigd Koninkrijk*

⁶⁹ EHRM 19 juni 2001, *Zwierzynski v. Polen*

⁷⁰ Zie bijv. EHRM 23 februari 1995, *Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH v. Nederland*

⁷¹ Van Dijk e.a. (2006), p. 340

⁷² EHRM 20 november 1995, *Pressos Compania Naviera e.a. v. België*, r.o. 38

⁷³ EHRM 23 september 1982, *Sporrong en Lönnroth v. Zweden*, r.o. 73

⁷⁴ EHRM 29 april 1999, *Chassagnou v. Frankrijk*, r.o. 85

5.3 Toetsing van artikel 32bd LB 1964 op artikel 1 EP EVRM

Nu is vastgesteld dat het gaat om eigendom en dat er sprake is van inmenging in het eigendom, is de grote vraag of het een toegestane inmenging is. Daarom zal in deze paragraaf getoetst worden of artikel 32bd LB 1964 inbreuk maakt op artikel 1 EP EVRM, dit zal gedaan worden aan de hand van de drie vereisten die in vorig paragraaf besproken zijn. Ik zal echter eerst bekijken en uitleggen in welke situaties en op welke gronden er mogelijk inbreuk gemaakt wordt op artikel 1 EP EVRM. Dit zal ik daarna verder uitwerken en voor iedere situatie apart bekijken of er daadwerkelijk inbreuk wordt gemaakt op het recht op ongestoord genot van eigendom.

5.3.1 Mogelijke situaties die in strijd zijn

Loon dat uitbetaald is voor de bekendmaking van de crisishoofing

De bekendmaking van de crisishoofing werd gedaan op 26 april, terwijl ook het loon dat voor 26 april uitbetaald is tot de grondslag van de crisishoofing behoort. De vraag die dus opspelt is of inhoudingsplichtigen voorzien kunnen hebben dat zij over loon dat uitbetaald is voor 26 april belast zouden gaan worden. Dit kan getoetst worden op het legitimiteitsvereiste en dan met name op de voorzienbaarheidseis. Ook een beroep op het proportionaliteitsbeginsel is mogelijk indien inhoudingsplichtige bijvoorbeeld voor 26 april bonussen heeft uitbetaald waardoor zij buitensporig geschaad worden door de hoefing. Met de kennis van nu, of die van 26 april, zouden zij mogelijk die bonussen (of andere eenmalige uitkeringen) nooit uitgekeerd hebben.

Uit dienst getreden werknemers voor 26 april

Ook in de situatie dat er meer dan €150.000 salaris is uitbetaald aan een werknemer die voor 26 april uit dienst is getreden, is er mogelijk een beroep op artikel 1 EP EVRM mogelijk. De inhoudingsplichtige heeft op het moment van bekendmaken van de crisishoofing op 26 april niets meer van doen met de werknemer, de dienstbetrekking is immers beëindigd. Ook in deze situatie is een beroep op artikel 1 EP EVRM mogelijk.

Inhoudingsplichtigen voor 1 januari 2013 opgehouden te bestaan

Inhoudingsplichtigen die vóór 1 januari 2013 opgehouden zijn te bestaan⁷⁵ zouden niet belastingplichtig kunnen zijn voor een maatregel die pas na het ophouden te bestaan van de inhoudingsplichtige inwerking treedt. Omdat hier mogelijk geen wettelijke basis voor bestaat kan ook hier dus een beroep op het recht op ongestoord genot van eigendom kansrijk zijn.

Fictieve inhoudingsplichtigen

Onder de fictieve inhoudingsplichtigen worden de vrijwillige inhoudingsplichtigen en de vrijwillige buitenlandse inhoudingsplichtigen verstaan. Zij zijn in beginsel namelijk geen inhoudingsplichtigen maar worden wel als zodanig behandeld. De vraag die zich voordoet is of zij dan ook belastingplichtig dienen te zijn voor de crisishoefing.

Buitensporige last voor bepaalde bedrijfstakken

Daarnaast bestaat de mogelijkheid dat de rechter bij bepaalde situaties zal oordelen dat de inhoudingsplichtige buitensporig geschaad wordt door de hoefing omdat de crisishoefing een onvoorzienbare en grote financiële impact heeft op de organisatie. Te denken valt hierbij aan voetbalorganisaties of werkgevers die veel medische specialisten in loondienst hebben.

⁷⁵ Bijvoorbeeld omdat zij failliet zijn verklaard of zijn opgegaan in een andere rechtspersoon.

Toetsing op de vereisten

5.3.2 Het legitimeitsvereiste

Volgens het EHRM is inmenging van eigendom legitiem indien het recht voldoende nauwkeurig, toegankelijk en voorzienbaar is, hierop moet de crisisheffing dan ook getoetst worden.⁷⁶

Op de nauwkeurigheidseis zal de crisisheffing niet onderuit gaan. Deze eis houdt in dat belanghebbende moet weten waar hij of zij aan toe is, indien de wet wordt toegepast. Zo moet bijvoorbeeld het heffingspercentage bekend zijn, en moet er zekerheid bestaan over welke bestandsdelen belasting geheven gaat worden.⁷⁷ Hier struikelt artikel 32bd LB dan ook niet over. Het is bekend dat het heffingspercentage 16% is en het is bekend waarover geheven gaat worden: namelijk het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking waarover in het voorafgaande jaar met toepassing van de artikelen 20a, 20b, 26 en 26 belasting is geheven.

De toegankelijkheidseis en de voorzienbaarheidseis hangen met elkaar samen, deze houden in dat belanghebbende redelijkerwijs op de hoogte had kunnen en moeten zijn van het recht, in dit geval de heffing. De vraag is hier wanneer een belastingplichtige kan verwachten dat hij ergens belast over gaat worden. De crisisheffing werd met een persbericht op 26 april 2012 bekend gemaakt, op 17 juli 2012 werd de heffing in het staatsblad gepubliceerd en vanaf 1 januari 2013 is de maatregel inwerking getreden. Vervolgens is het genietingsstijdstip op 31 maart gelegd met als grondslag het loon over 2012 (zie paragraaf 3.4.4) Om te bepalen of men voorzien had kunnen hebben dat er geheven zou gaan worden, is het van belang om de term materieel terugwerkende kracht nader te bekijken.

Materieel terugwerkende kracht

Volgens Schuver-Bravenboer is er van materieel terugwerkende kracht is sprake indien een regeling andere rechtsgevolgen verbindt aan 'stille reserves' gelegen vóór het moment van de inwerkingtreding van een regeling.⁷⁸ Dit komt er beter gezegd op neer dat er van materiële terugwerkende kracht sprake is indien een regeling niet alleen van invloed is op rechtshandelingen gelegen na de inwerkingtreding van de regeling, maar ook van invloed is op bestaande rechtsposities of verhoudingen.⁷⁹ Omdat de crisisheffing op 1 januari 2013 inwerking is getreden en het genietingsmoment op 31 maart van datzelfde jaar is gelegd, betekent dit in eerste instantie dat er geen sprake is van terugwerkende kracht. Men heeft op 31 maart immers kunnen voorzien dat zij op die dag belast zouden gaan worden omdat de wet op 1 januari van datzelfde jaar in werking is getreden. Echter, omdat er gebruik wordt gemaakt van een fictieve grondslag (zie paragraaf 3.4.4) kunnen er rechtshandelingen plaats hebben gevonden vóór 1 januari 2013 die een impact hebben gehad op de regeling. In die gevallen is er wel sprake van materieel terugwerkende kracht.

⁷⁶ Van Dijk e.a. (2006), p. 336-338 en 885-887

⁷⁷ EHRM 25 maart 1999, Iatridis v. Griekenland, r.o. 58

⁷⁸ M. Schuver-Bravenboer, Fiscaal overgangsbeleid, Fiscale Monografieën nr. 131, Kluwer, Deventer 2009 (hierna: Schuver-Bravenboer 2009)

⁷⁹ Vakstudie Nieuws, 31 december 2009, 'Terugwerkende kracht fiscale wetsvoorstellen', V-N 2009/65.3, p. 13-17

Zo is dit ook onlangs uit een uitspraak van het Hof Arnhem gebleken, waarbij het ging over een heffing over de excessieve vertrekvergoeding regeling van artikel 32ba LB 1964.⁸⁰ Hier deed zich de situatie voor dat er een rechtshandeling (uitoefenen van aandelenopties in 2008) had plaatsgevonden vóór het inwerking treden van de wet op 1 januari 2009 en uiteindelijk een impact had op de heffing in 2009. Het Hof was van mening dat belanghebbende op het moment van de rechtshandeling niet voorzien kon hebben dat hij hierover belast zou gaan worden, waardoor is er sprake van materieel terugwerkende kracht, en dus inbreuk werd gemaakt op artikel 1 EP EVRM. Hier vindt een overlapping plaats met de crisisheffing, want hoe kan een belastingplichtige voorzien kunnen hebben dat hij over een bepaalde rechtshandeling die plaatsvond vóór de inwerkingtreding van de crisisheffing op 1 januari 2013, belast zou gaan worden?

Om maar gelijk op deze vraag in te gaan dient hier een kleine nuance aan te worden gebracht, de jurisprudentie laat namelijk zien dat het tijdstip tot materieel terugwerkende kracht niet altijd in samenloop hoeft te gaan met de inwerkingtreding van een wet. Een persbericht vóór het tijdvak waarover geheven gaat worden is volgens de Hoge Raad ook voldoende, ook al is de wet nog niet formeel ingediend en goedgekeurd.⁸¹ Dit werd onder andere ook duidelijk in de zaak M.A. e.a. waarbij de Finse overheid door middel van reparatiewetgeving bepaalde lekken in haar belastingwetgeving wilde dichten en dit vooraf had aangekondigd in de media. Hier achtte het EHRM de terugwerkende kracht rechtmatig aangezien belastingplichtigen redelijkerwijs hadden kunnen weten en verwachten dat er belast zou gaan worden, ook al was de wet formeel nog niet tot stand gekomen en in werking getreden.⁸² In onderhavige casus werd op 26 april middels een persbericht aangekondigd dat inhoudingsplichtigen te maken zouden krijgen met de crisisheffing, hierdoor valt dus te concluderen dat rechtshandelingen na 26 april in principe voorzienbaar zijn geweest, die daarvoor daarentegen niet.

Situaties met mogelijke materiële terugwerkende kracht

Bekeken moet dus worden in welke situaties er rechtshandelingen zijn gedaan vóór 26 april waardoor dit voor belastingplichtige niet voorzienbaar zou zijn geweest. Hierin komt de situatie naar voren waarin de werkgever een eenmalige bonus of tantième uitkeert aan een werknemer. Op het moment van uitkeren had de werkgever niet voorzien kunnen hebben dat hierover belast zou gaan worden. Mogelijk was de bonus zelfs niet uitgekeerd indien men had geweten dat erover belast zou gaan worden. Hier is dus sprake van materieel terugwerkende kracht aangezien een rechtshandeling vóór het moment van bekendmaken, de heffingsgrondslag beïnvloedt.

Ook in de situatie waarbij een werknemer vóór 26 april al uit dienst is getreden, is er sprake van materiële terugwerkende kracht. Ook in deze situatie is er sprake van een rechtshandeling gelegen vóór het moment van bekendmaking op 26 april waardoor de inhoudingsplichtige niet voorzien had kunnen hebben dat hij erover belast zou gaan worden. Alle relaties tussen inhoudingsplichtige en werknemer zijn als het ware verbroken op het moment dat de heffing bekend werd gemaakt op 26 april, waardoor de werkgever redelijkerwijs niet meer had hoeven te verwachten dat hij er nog over belast zou gaan worden. Ook hier is dus sprake van materieel terugwerkende kracht.

⁸⁰ Hof Arnhem-Leeuwarden 12 februari 2013, LJN BZ1428

⁸¹ Hoge Raad 8 februari 2002, BNB 2002/137

⁸² EHRM 10 juni 2003, M.A. e.a. v. Finland

In beide situaties moet wel bekeken worden of er een rechtvaardigingsgrond bestaat voor het feit dat er sprake is van materiële terugwerkende kracht, alleen dan maakt de inmenging op het eigendom geen inbreuk op artikel 1 EP EVRM.⁸³ Het EHRM heeft in de jaren '90 al eens uitgesproken dat een wet puur van budgettaire aard geen rechtvaardiging is tot inmenging in het eigendom.⁸⁴ En dit is nou precies wat de crisisheffing is, een maatregel puur van budgettaire aard. Er wordt met de crisisheffing namelijk getracht 500 miljoen op te halen om daarmee een bijdrage te leveren aan het oplossen van de begrotingsproblematiek.⁸⁵ Er moet dus gekeken worden of er sprake is van andere rechtvaardigingsgronden. Rechtvaardigingsgronden die al wel eens door het Europese Hof erkend zijn, zijn: oneigenlijk gebruik van de wet⁸⁶, evidente nalatigheid in de bestaande wetgeving⁸⁷ of de dreiging van aankondigingseffecten.⁸⁸ Deze rechtvaardigingsgronden acht ik echter niet van toepassing op de crisisheffing aangezien het een nieuwe maatregel is en er geen enkele tactiek achter het tijdstip van de bekendmaking van de heffing zat. Een laatste strohalm die de wetgever mogelijk zal grijpen is een beroep op ingrijpende budgettaire gevolgen.⁸⁹ Want juist in het algemeen belang is de crisisheffing ingevoerd, zodat er voldaan werd aan de eis vanuit Europa en om zo een boete te ontlopen. Ik acht dit echter niet als een rechtvaardiging voor de materieel terugwerkende kracht. Er waren immers alternatieven genoeg om 500 miljoen op te halen.

Of dat ál het loon dat verdiend is vóór 26 april niet voldoet aan de voorzienbaarheidseis is de vraag. Er vindt immers geen rechtshandeling plaats, daarom wordt er niet in principe niet toegekomen aan (materiële) terugwerkende kracht. De stelling dat inhoudingsplichtigen niet voorzien hadden kunnen hebben dat zij belast zouden gaan worden over het salaris voor 26 april vind ik daarom ook niet zo heel sterk. De wet is inwerking getreden op 1 januari 2013 en het genietingstijdstip is gelegd op 31 maart 2013, hierdoor hebben inhoudingsplichtigen dus kunnen voorzien dat zij op 31 maart belast zouden gaan worden, zeker omdat op 26 april 2012 al bekend werd dat de maatregel van toepassing zou gaan zijn. Ook Werger merkt op dat de heffing geruime tijd voor 2013 bekend is gemaakt waardoor inhoudingsplichtigen ruim voor 2013 rekening konden houden met de extra heffing voor de budgettering van 2013. De heffing vindt immers pas in 2013 plaats, en zal dan ook voor dat jaar gebudgetteerd moeten worden.⁹⁰ Er valt dus te concluderen dat het loon verdiend vóór 26 april voldoet aan de voorzienbaarheidseis en dus niet in zijn algemeenheid in strijd is met artikel 1 EP EVRM.

⁸³ Schuver-Bravenboer (2009)

⁸⁴ EHRM 20 november 1995, *Pressos Compania e.a. v. België*

⁸⁵ Kamerstukken II 2011/12, 33287, nr. 7, p. 22

⁸⁶ HvJ EG 29 april 2004, gevoegde nrs. C-487/02 (*Gemeente Leusden*), BNB 2004/260 r.o. 78

⁸⁷ HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-248/89 (*Cargill*), ECR 1991, p. I-2987

⁸⁸ HvJ EG 26 april 2005, nr. C-376/02 (*Stichting Goed Wonen*), BNB 2008/36 r.o. 38-39

⁸⁹ Kamerstukken II 1996/97, 25 212, nr. 1

⁹⁰ Werger (2013)

5.3.3 Het algemeen belangvereiste

Naast het legitimiteitsvereiste dient ook voldaan te worden aan het algemeen belangvereiste. De wetgever wordt echter met betrekking tot het algemeen belang zoals in vorig paragraaf gezegd veel beoordelingsvrijheid toegekend.⁹¹ Bij belastingzaken is de beoordelingsvrijheid zelfs nog groter waardoor het algemeen belang in belastingzaken meestal geen rol speelt omdat het algemeen belang bij belasting heffen voorop staat.⁹² Het EHRM zal daarom in fiscale zaken doorgaans de nationale wetgever volgen indien zij stelt dat de maatregel het algemeen belang dient. Dit is anders indien de beoordeling van de wetgever zonder enige redelijke grond is. Bij belastingheffing wordt er echter vanuit gegaan dat het bijdraagt aan het algemene belang omdat het voornaamste doel van belastingheffing het herverdelen van geld is en om de nationale betalingsbalans in evenwicht te houden. Het doel van de crisisheffing is het op orde brengen van de begroting over 2013, dit is dus vanzelfsprekend een algemeen belang.⁹³ Indien de begroting niet zou voldoen aan de 3%-eis vanuit Europa, hing Nederland een sanctie boven het hoofd en dat was voor niemand in Nederland goed geweest. Aangezien het algemeen belangvereiste integraal bij het proportionaliteitsvereiste wordt getoetst⁹⁴, zal ik daarom het algemeen belang daar verder bespreken.

5.3.4 Het proportionaliteitsvereiste

Het proportionaliteitsvereiste bepaalt indien er sprake is van inmenging in een eigendom of het individu dan wel rechtspersoon buitensporig wordt geschaad⁹⁵ en of er (mogelijk) voldoende compensatie is geboden.⁹⁶ Het proportionaliteitsvereiste bekijkt beter gezegd of er een "fair balance" bestaat tussen het algemene belang van een maatregel en de fundamentele rechten van de mens.⁹⁷ Het EHRM heeft geoordeeld dat op het moment dat een belanghebbende buiten alle proporties wordt geschaad er geen sprake is van een "fair balance".⁹⁸ Hierbij spelen rechtvaardigingsgronden een belangrijke rol, aangezien bepaald moet worden waarom, in dit geval de crisisheffing, ingevoerd is en of dat dit het ontnemen van vermogen rechtvaardigt. Ook moet worden bekeken of er geen andere voor de hand liggende mogelijkheid was om hetzelfde doel te bereiken. Ten slotte bekijkt het EHRM of belanghebbende mogelijk gecompenseerd dient te worden.⁹⁹ Volgens Pauwels dient het proportionaliteitsvereiste op twee manieren getoetst te worden door het EHRM.¹⁰⁰ Eerst dient het EHRM te toetsen of de maatregel in zijn algemeenheid voldoet aan het "fair balance" vereiste. Indien de maatregel deze toets doorstaat, moet er gekeken worden of er op bepaalde onderdelen van de maatregel niet wordt voldaan aan het "fair balance" vereiste. Te denken valt hierbij aan onderdelen van de maatregel waardoor een bepaalde groep of een bepaald individu buitensporig wordt geschaad, of op het moment dat er overkill ontstaat. Overkill ontstaat op het moment dat de maatregel haar doel voorbij schiet.

⁹¹ EHRM 21 februari 1986, James e.a. v. Verenigd Koninkrijk, r.o. 46

⁹² EHRM 23 februari 1995, Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH v. Nederland r.o. 50

⁹³ EHRM 20 november 1995, Pressos Compania e.a. v. België

⁹⁴ M. Schuver-Bravenboer, 'Een beoordelingskader voor toetsing aan het eigendomsrecht in overgangssituaties', WFR 2007/1112, par 6.4 (hierna: Schuver-Bravenboer 2007)

⁹⁵ EHRM 23 september 1982, Sporrang en Lönnroth tegen Zweden

⁹⁶ EHRM 29 april 1999, Chassagnou e.a. v. Frankrijk

⁹⁷ EHRM 20 november 1995, Pressos Compania Naviera v. België, r.o. 38

⁹⁸ Zie EHRM 23 september 1982, Sporrang en Lönnroth v. Zweden, r.o. 73 en EHRM 29 april 1999, Chassagnou v. Frankrijk, r.o. 85

⁹⁹ EHRM 30 augustus 2007, J.A. Pye Ltd v. Verenigd Koninkrijk

¹⁰⁰ M.R.T. Pauwels, 'Belastingen en mensenrechtenverdragen, kroniek 2007-2011', MBB 2012/02, par. 3.5

De crisisheffing in het algemeen

De crisisheffing moet dus als eerst in zijn algemeenheid getoetst gaan worden op het proportionaliteitsvereiste en dus moet gekeken worden of er een "fair-balance" teweeg wordt gebracht. Zoals bij de voorzienbaarheidseis al naar voren kwam, was de heffing in zijn algemeenheid niet in strijd met de voorzienbaarheid van de heffing. Dit komt omdat werkgevers voor het jaar 2013 hadden zien aankomen dat zij op 31 maart belast zouden gaan worden. Om het "fair-balance" vereiste te doorstaan moet verder gekeken worden naar het doel van de heffing en het algemeen belang ervan. Zoals in hoofdstuk 3 aan de orde is gekomen, is de heffing ingevoerd om het begrotingstekort op te vullen waardoor er door Nederland voldaan zou worden aan de Europese 3%-norm om zo een boete te ontlopen. Het spreekt voor zich dat dit het algemeen belang dient, niemand in Nederland is gebaat bij een boete vanuit Europa. Daarnaast is het mede van belang dat, omdat bij het "fair-balance" vereiste gekeken moet worden of het individu buitensporig wordt geschaad, het bij de crisisheffing gaat om een relatief grote groep, 18.000 inhoudingsplichtigen krijgen namelijk te maken met de crisisheffing.¹⁰¹ Er valt dus niet te stellen dat het individu buitensporig wordt geschaad door de heffing aangezien het om een vrij grote groep gaat. Ik ben dan ook van mening dat de crisisheffing in zijn algemeenheid niet buitenproportioneel is waardoor er dus voldaan wordt aan het "fair balance" vereiste, hierdoor is de crisisheffing in zijn algemeenheid niet in strijd is met artikel 1 EP EVRM.

Elementen van de crisisheffing

Nu geoordeeld is dat de crisisheffing in zijn algemeenheid niet in strijd is met artikel 1 EP EVRM, moet gekeken worden of er bepaalde elementen in de maatregel zitten die dat wel zijn. Zoals ik in de inleiding al heb aangehaald is hier mogelijk sprake van in de situatie waarbij de inhoudingsplichtige al voor 1 januari 2013 is opgehouden te bestaan door bijvoorbeeld een faillissement of een fusie. Het delegatie artikel 10f in Uitvoeringsbesluit Loonbelasting 1965 bepaald dat indien dit het geval is, de gewezen inhoudingsplichtige of diens rechtsopvolger alsnog de crisisheffing verschuldigd is. Om de wettelijke basis van deze bepaling links te laten liggen¹⁰², zou het niet mogelijk moeten zijn dat een inhoudingsplichtige die vóór de inwerkingtreding van een wet opgehouden is te bestaan, alsnog vatbaar kan zijn voor een wet die nog niet eens in werking is getreden. Op het moment dat de wet wordt inwerking treedt bestaat de inhoudingsplichtige immers niet meer. De stelling dat de crisisheffing een nagekomen verplichting is zoals de Staatssecretaris van Financiën stelt¹⁰³, loopt echter spaak. Zo stelt de CDA-fractie dat de crisisheffing een verplichting is die pas ontstaat op 31 maart 2013, en geen nagekomen verplichting is die voortvloeit uit het jaar 2012.¹⁰⁴ Op het moment dat de inhoudingsplichtige dus op 1 januari niet meer bestaat, kan hij ook niet meer vatbaar zijn voor deze verplichting, deze mening is ook de Vries toebedeeld.¹⁰⁵ In deze situatie is dus sprake van overkill omdat de maatregel zijn doel voorbij schiet.¹⁰⁶ Voor inhoudingsplichtigen die tussen 1 januari 2013 en 31 maart 2013 zijn opgehouden te bestaan acht ik de crisisheffing echter wel van toepassing, omdat zij op 1 januari 2013 nog niet waren opgehouden te bestaan. Hierdoor vallen zij dus onder het bereik van de crisisheffing omdat ze bij de inwerkingtreding van de wet op 1 januari 2013 nog wel bestonden.

¹⁰¹ Aan bod gekomen in de uitzending van 'Nieuwsuur' op maandag 24 juni 2013

¹⁰² Dit heb ik eerder besproken in paragraaf 2.3.3 waarin naar voren kwam dat er mogelijk geen wettelijke basis in het derde lid van artikel 32bd LB lag besloten om deze bepaling op te mogen nemen in het uitvoeringsbesluit.

¹⁰³ Kamerstukken I, 2011/12, 33 287, nr. D, p. 18

¹⁰⁴ Kamerstukken I, 2011/12, 33 287, nr. C, p. 9

¹⁰⁵ M. de Vries, "een tijdelijke crisismaatregel", forfaitair 2012/227

¹⁰⁶ Werger (2013)

Een andere situatie waar mogelijk overkill plaatsvindt is de situatie waarin een in beginsel niet-inhoudingsplichtige zich vrijwillig als inhoudingsplichtige gemeld heeft bij de inspecteur. Op dat moment wordt de niet-inhoudingsplichtige als een inhoudingsplichtige als zodanig behandeld terwijl hij dit in beginsel dus niet is (zie paragraaf 2.2.2.3 en 2.2.2.4) Hierbij komt het doel van het melden om als inhoudingsplichtige als zodanig te worden aangemerkt niet overeen met het zwaarder belast worden door de crisisheffing. Het doel is namelijk niet om diegene die eigenlijk geen inhoudingsplichtige is maar zich toch meldt als fictief-inhoudingsplichtige zwaarder te gaan belasten. Ook speelt de voorzienbaarheidseis hier een rol: indien de niet-inhoudingsplichtige vooraf had geweten dat hij extra belast zou gaan worden, had hij er mogelijk niet voor gekozen om als inhoudingsplichtige te worden aangemerkt. Aangezien deze situatie ook aan het gelijkheidsbeginsel getoetst gaat worden, zal ik in dat hoofdstuk deze situatie verder bespreken.

Tenslotte is een beroep op het proportionaliteitsvereiste mogelijk succesvol voor bepaalde groepen die buitenproportioneel door de heffing gegrepen worden. Hierbij valt te denken aan organisaties die nagenoeg alleen maar werknemers in dienst hebben met een hoog loon. De crisisheffing kan om die reden een onevenredig grote (financiële) impact hebben op deze organisaties. Het beste voorbeeld zijn de betaald voetbalorganisaties, deze hebben dan ook de noodklok geluid omdat zij onevenredig hard getroffen worden door de crisisheffing, omdat onder andere de loonkosten met meer dan 10% zouden gaan stijgen door de crisisheffing.¹⁰⁷ Daarnaast valt ook te denken aan ziekenhuizen met veel medische specialisten in dienst die doorgaans hoge lonen ontvangen of andere individuele werkgeversituaties waarbij de impact van de crisisheffing mogelijke grote gevolgen heeft. Voor mij is het echter onmogelijk om te concluderen of een beroep op het proportionaliteitsvereiste in deze gevallen succesvol zal zijn. Ik kan niet oordelen hoe groot de financiële impact op deze organisaties is, en ik kan ook niet oordelen wanneer de Hoge Raad of het EHRM van oordeel zijn dat de (financiële) impact buitenproportioneel is. Daarbij is het mede van belang om te toetsen op het proportionaliteitsvereiste of de crisisheffing nog een jaar langer zal doorwerken of niet. Indien dit het geval is zal de impact van de crisisheffing namelijk groter zijn omdat er tweemaal (of zelfs nog vaker) geheven gaat worden. Deze situaties zijn daarom zeker kansrijk maar voor mij valt niet te concluderen in welke specifieke situaties de impact zo groot is dat de heffing in strijd is met artikel 1 EP EVRM.

¹⁰⁷ Kamerstukken I, 2011/12, 33 287, nr. F

5.4 Deelconclusie

In dit hoofdstuk heb ik artikel 32bd LB 1964 getoetst aan artikel 1 EP EVRM, het recht op ongestoord genot van eigendom. De deelvraag die ik in dit hoofdstuk behandelde was dan ook: *“Is er met de invoering van de crisisheffing sprake van een inbreuk op het recht op ongestoord genot van eigendom zoals beschreven in artikel 1 EP EVRM?”*.

Ik heb eerst uitgebreid het toetsingskader waarop getoetst moet worden uiteengezet. Daarin kwam naar voren dat het toetsingskader bestaat uit drie vragen, te weten:

- (1) Is er sprake van een eigendom?
- (2) Zo ja, is er sprake van een ontneming of regulering van het eigendom?
- (3) Zo ja, is het een toegestane inmenging van het eigendom?

Met betrekking tot de crisisheffing werd er op de eerste twee vragen een bevestigend antwoord gegeven waardoor aan vraag drie werd toegekomen. Deze derde vraag was uiteen te splitsen in drie vereisten, namelijk het legitimiteitsvereiste, het algemeen belangvereiste en het proportionaliteitsvereiste. Hierop werden vervolgens bepaalde elementen van de crisisheffing getoetst.

Voor het legitimiteitsvereiste was het begrip materieel terugwerkende kracht van cruciaal belang. Ik liet zien dat op de momenten dat er sprake is van een rechtshandeling gelegen vóór het moment van bekendmaking van de crisisheffing op 26 april, er sprake is van materieel terugwerkende kracht waardoor er een inbreuk werd gemaakt op artikel 1 EP EVRM. Dit was het geval in de situaties dat er eenmalige bonussen of tantièmes vóór 26 april waren uitgekeerd. Ook was er sprake van materieel terugwerkende kracht bij de uit dienst getreden werknemers vóór 26 april. Daarnaast oordeelde ik dat de crisisheffing in zijn algemeenheid niet in strijd was met het legitimiteitsvereiste.

Op het algemeen belangvereiste ging de crisisheffing niet onderuit, waar dit bij het proportionaliteitsvereiste wel het geval was. Ik oordeelde namelijk dat in de situatie waarbij de inhoudingsplichtige vóór 1 januari 2013 was opgehouden te bestaan, er sprake was van overkill. Dit had als reden dat de maatregel zijn doel voorbij schiet omdat de inhoudingsplichtige op 1 januari 2013, het moment waarop de maatregel inwerking was getreden, niet meer bestaat. Verder besprak ik ook de situatie van de vrijwillig inhoudingsplichtigen. Deze situatie ga ik echter in volgend hoofdstuk bespreken aangezien daar deze situatie ook aangehaald gaat worden.

Tenslotte valt er te concluderen dat verschillende groepen inhoudingsplichtigen mogelijk succesvol een beroep kunnen doen op het proportionaliteitsvereiste indien de crisisheffing een buitensporige impact heeft op desbetreffende inhoudingsplichtige. Dit is onder andere mogelijk het geval bij organisaties die nagenoeg alleen maar werknemers met hoog loon in dienst hebben, zoals betaald voetbalorganisaties. Hierdoor wordt een organisatie mogelijk onevenredig hard getroffen door de crisisheffing. Omdat dit echter met een aantal verschillende factoren te maken heeft waar ik geen zicht op heb, kan ik niet oordelen of het beroep op artikel 1 EP EVRM voor deze groep succesvol zal zijn, wel valt te concluderen dat het beroep erop kansrijk is.

Te concluderen valt dus dat de crisisheffing niet in zijn algemeenheid, maar wél op een aantal onderdelen inbreuk maakt op het recht op ongestoord genot van eigendom zoals beschreven in artikel 1 EP EVRM.

Hoofdstuk 6 - Is er met de invoering van de crisisheffing sprake van schending van het gelijkheidsbeginsel zoals beschreven in artikel 14 EVRM?

6.1. Inleiding

In vorig hoofdstuk is de crisisheffing getoetst op artikel 1 EP EVRM, het recht op ongestoord genot van eigendom. In dit hoofdstuk zal de crisisheffing op artikel 14 EVRM, het gelijkheidsbeginsel, getoetst gaan worden. Het hoofdstuk vangt aan met een uiteenzetting van het gelijkheidsbeginsel, waarin het toetsingskader besproken wordt. Hierna zal bekeken worden op welke gronden artikel 32bd LB 1964 mogelijk een inbreuk maakt op het gelijkheidsbeginsel, vervolgens zal daaropsluitend de crisisheffing getoetst gaan worden aan dat toetsingskader om te bepalen of artikel 32bd LB 1964 al dan niet inbreuk maakt op het gelijkheidsbeginsel. Uiteindelijk zal hier een conclusie uit voortkomen die aan het einde van het hoofdstuk weergegeven wordt.

6.2 Uiteenzetting artikel 14 EVRM

6.2.1 Artikel 14 EVRM

De officiële Nederlandse vertaling van artikel 14 EVRM:

"Het genot van de rechten en vrijheden die in dit Verdrag zijn vermeld, moet worden verzekerd zonder enig onderscheid op welke grond ook, zoals geslacht, ras, kleur, taal, godsdienst, politieke of andere mening, nationale of maatschappelijke afkomst, het behoren tot een nationale minderheid, vermogen, geboorte of andere status."

Net zoals in artikel 14 EVRM, is ook in artikel 1 van de Nederlandse Grondwet het gelijkheidsbeginsel neergelegd:

"Allen die zich in Nederland bevinden, worden in gelijke gevallen gelijk behandeld. Discriminatie wegens godsdienst, levensovertuiging, politieke gezindheid, ras, geslacht of op welke grond dan ook, is niet toegestaan."

Men kan zich afvragen waarom de crisisheffing aan artikel 14 EVRM getoetst gaat worden en niet aan artikel 1 van de Grondwet. Dit komt simpelweg doordat artikel 120 van de Grondwet¹⁰⁸ het verbiedt om formele wetten te toetsen aan de Grondwet. De rechter mag het gelijkheidsbeginsel dus niet toetsen zoals die beschreven is in artikel 1 van de Grondwet. Via artikel 94 van de Grondwet¹⁰⁹ kunnen wetten echter wel getoetst worden aan het Europees recht. Dit betekent dus dat de rechter met een omweg alsnog wetten kan toetsen op het gelijkheidsbeginsel, in dit

¹⁰⁸ Artikel 120 GW: "De rechter treedt niet in de beoordeling van de grondwettigheid van wetten en verdragen".

¹⁰⁹ Artikel 94 GW: "Binnen het Koninkrijk geldende wettelijke voorschriften vinden geen toepassing, indien deze toepassing niet verenigbaar is met een ieder verbindende bepalingen van verdragen en van besluiten van volkenrechtelijke organisaties".

geval zoals die is neergelegd in artikel 14 EVRM.¹¹⁰ Ook toetsing op artikel 26 IVBPR¹¹¹ is mogelijk, ook in die bepaling is namelijk het gelijkheidsbeginsel beschreven. Artikel 26 IVBPR strekt zich over alle rechtsgebieden, in tegenstelling tot artikel 14 EVRM dat zich alleen strekt tot de in het EVRM vervatte rechten. Om deze thesis echter zo overzichtelijk mogelijk te houden zal ik in het vervolg van de thesis alleen spreken over artikel 14 EVRM. In de praktijk maakt het echter niet uit of er een beroep wordt gedaan op artikel 14 EVRM of artikel 26 IVBPR aangezien beide hetzelfde toetsingskader gebruiken om te toetsen op het gelijkheidsbeginsel.

6.2.1.1 Geschiedenis gelijkheidsbeginsel

Het gelijkheidsbeginsel in de Nederlandse belastingwetgeving vindt haar oorsprong in 1815 toen de zin "*belastingheffing zonder aanzien des persoon*" werd toegevoegd aan de Grondwet.¹¹² Hiermee werd getracht iedere belastingplichtige gelijk te behandelen. De betekenis van het gelijkheidsbeginsel wordt vrijwel altijd herleidt naar Aristoteles: "gelijke gevallen moeten gelijk behandeld worden, en ongelijke gevallen ongelijk naar de mate van hun ongelijkheid".¹¹³ Niet alleen gelijke gevallen dienen dus gelijk behandeld te worden, maar ook ongelijke gevallen dienen in die ongelijke verhouding evenredig ongelijk behandeld te worden. Maar wanneer is er sprake van gelijke gevallen? En wanneer is er sprake van een gelijke of ongelijke behandeling? En indien er sprake is van gelijke gevallen die een ongelijke behandeling krijgen, is er dan een mogelijke rechtvaardiging voor het feit ze niet op gelijke wijze behandeld worden? In de volgende subparagrafen zal hier nader op ingegaan worden.

6.2.1.2 Jurisprudentie gelijkheidsbeginsel

In 1988 werd door de Hoge Raad pas voor het eerst getoetst op het gelijkheidsbeginsel.¹¹⁴ Voorheen was men namelijk van mening dat belastingheffing niet onder het bereik van artikel 14 EVRM (en artikel 26 IVBPR) viel. Niet veel later in 1990 werd in de zaak Darby duidelijk dat óók het EHRM van mening was dat belastingheffing onder het bereik van het EVRM viel.¹¹⁵ De Hoge Raad heeft sindsdien tot en met 2002 een aantal keren arrest gewezen dat er inbreuk werd gemaakt op het gelijkheidsbeginsel. In 2002 kwam er echter een kentering betreffende het gelijkheidsbeginsel. De reden hiervoor was een uitspraak van het Hof van Straatsburg.¹¹⁶ Zij sprak toen uit dat de wetgever een zogenaamde 'wide margin of appreciation' had. Later werd dit door de Hoge Raad uitgelegd als: "dat de wetgever een ruimere beoordelingsvrijheid toekomt, en dat het oordeel van de wetgever dient te worden geëerbiedigd tenzij dat van redelijke grond is ontbloeit".¹¹⁷ Dit arrest hield in dat de rechter in beginsel de interpretatie en de beoordeling van de wetgever moet volgen bij zaken waarin een beroep wordt gedaan op het gelijkheidsbeginsel, tenzij dat dus niet voorzien is van redelijke gronden waarop die beoordeling is gebaseerd. Deze ruime beoordelingsmarge is ook wel logisch te noemen, het EVRM is net na de tweede wereldoorlog in het leven geroepen om de burgers te beschermen tegen haar fundamentele mensenrechten. Daarom is het EHRM juist bij belastingwetgeving des te terughoudender met het toetsen op het gelijkheidsbeginsel. Daar valt wel wat voor te zeggen. In de lagere rechtspraak

¹¹⁰ J.L.M. Gribnau, Grenzen aan instrumentalisering, WFR 1997/807, onderdeel 6

¹¹¹ Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten, zelfde soort verdrag als het EVRM maar dan internationaal geldend en door de Verenigde Naties in het leven geroepen.

¹¹² R.H. Happé, Drie beginselen van rechtsbescherming, fiscale monografieën 77, Deventer: Kluwer 1996, p. 12

¹¹³ T. Loenen, het gelijkheidsbeginsel, Nijmegen, Ars Aequi Libri 1998, p. 17

¹¹⁴ In het zogenaamde studeerkamerarrest: Hoge Raad 8 juli 1988, BNB 1988/302

¹¹⁵ EHRM 23 oktober 1990, Darby v. Zweden, r.o. 30

¹¹⁶ EHRM 22 juni 1999, Della Cija v. Italië

¹¹⁷ In bijvoorbeeld Hoge Raad 19 oktober 2007, BNB 2008/17

werd zo nu en dan nog weleens de conclusie getrokken dat er sprake was van inbreuk op het gelijkheidsbeginsel, maar dit werd later telkens gecasseerd door de Hoge Raad.¹¹⁸ Ook in één van de laatste arresten betreffende het gelijkheidsbeginsel oordeelde de Hoge Raad dat er geen sprake was van inbreuk op het gelijkheidsbeginsel, in tegenstelling tot de rechtbank en het Hof die diezelfde zaak behandeld hadden.¹¹⁹ De Hoge Raad volgt daarmee het EHRM dat dus erg terughoudend is met het toetsen op het gelijkheidsbeginsel.

6.2.2 Het toetsingskader

Uit de jurisprudentie vallen drie vragen te destilleren die gesteld moeten worden indien een beroep wordt gedaan op het gelijkheidsbeginsel van artikel 14 EVRM. Namelijk:

- (1) Is er sprake van gelijke gevallen?
- (2) Zo ja, worden deze ongelijk behandeld?
- (3) Zo ja, is er sprake van een objectieve rechtvaardigingsgrond?

Indien de eerste twee vragen bevestigend beantwoord worden, is de derde vervolgvraag van toepassing. Indien er echter geen sprake blijkt te zijn van gelijke gevallen maar van ongelijke gevallen, dient er een vierde vraag te worden toegevoegd aan dit toetsingskader.

- (4) Is de verhouding tussen de ongelijke behandeling en ongelijke gevallen evenredig?

Deze vier vragen gebruiken de Hoge Raad en het EHRM dan ook bij het beantwoorden van vraagstukken over het gelijkheidsbeginsel.¹²⁰ De vier vragen zullen een voor een besproken worden om te bekijken hoe deze gezien en geïnterpreteerd moeten worden. De toepassing van de crisisheffing op het toetsingskader van deze vier vragen vindt een paragraaf later plaats.

6.2.2.1 Is er sprake van gelijke gevallen?

Het lastige bij deze vraag is dat hier geen duidelijke maatstaf of objectief instrument voor is. Het moet allemaal gezien worden in de context van het doel. Je kan je voorstellen dat een 18-jarige en een 97-jarige met betrekking tot pensioen geen gelijke gevallen zijn, maar op het moment dat zij een huis kopen en overdrachtsbelasting verschuldigd zijn, worden zij wel als gelijke gevallen beschouwd. Er moet dus bepaald worden met welk doel in het verschiet de gevallen gezien moeten worden.

In voorgaand voorbeeld is de mate van (on)gelijkheid redelijk evident, er zijn echter situaties waarin dit minder vanzelfsprekend is. Zo valt te denken aan de DGA en de IB-ondernemer, in welke situaties zijn zij wel gelijk en in welke situaties niet? Hierbij dient er in iedere afzonderlijke situatie nagegaan te worden wat het doel van desbetreffende wet of faciliteit is. Ook moet gekeken worden naar het perspectief en het doel van beide gevallen in de wetgeving. Indien de doelen nagenoeg overeenkomen kan geconcludeerd worden dat er sprake is van gelijke gevallen.¹²¹ Je ziet in het voorbeeld hiervoor dat bij beide het doel van overdrachtsbelasting betalen gelijk is. Met betrekking tot het pensioen verschilt het doel en perspectief echter van elkaar, daarom zijn zij in die situatie geen gelijke gevallen.

¹¹⁸ M.W.C. Feteris, Belastingen en mensenrechten, MBB 2006, blz. 111 en MBB 2008 blz. 86

¹¹⁹ Hoge Raad 1 oktober 2012, LJN BX9444

¹²⁰ R.E.C.M. Niessen, De belastingrechter en het gelijkheidsbeginsel, TFB, nr. 1 - februari 2009, blz. 6.

¹²¹ L.J.A. Pieterse, Draaicirkels van formeel belastingrecht, Sdu uitgevers, Amersfoort, 2009, p. 178

6.2.2.2 Is er sprake van een ongelijke behandeling?

Dat gelijke gevallen gelijk behandeld dienen te worden spreekt voor zich, maar wanneer is er sprake van een (on)gelijke behandeling? Bij belastingheffing is het soms lastig te bepalen of er sprake is van een ongelijke behandeling. Dit komt mede door het draagkrachtbeginsel waarbij het onmogelijk is om iedere situatie volledig uit te kristalliseren. Bij de crisisheffing is het in beginsel echter vrij eenvoudig te bepalen wanneer er wel of geen sprake is van een ongelijke behandeling. Bij de crisisheffing is het namelijk zo dat indien de één belastingplichtig is voor de heffing terwijl de ander dit niet is, er sprake is van een ongelijke behandeling. Dit zien we bijvoorbeeld terug tussen de DGA en de IB-ondernemer. De (BV van de) DGA is wel belastingplichtig voor de crisisheffing terwijl de IB-ondernemer niet onder het bereik van artikel 32bd LB 1964 valt.

Niet alleen het algemene bereik van een maatregel hoeft voor een ongelijke behandeling te zorgen, zo kan ook een uitbreiding van de maatregel leiden tot een verschillende behandeling. Te denken valt hierbij aan het tweede lid van artikel 32bd LB 1964 dat verbonden vennootschappen en andere samenwerkingsverbanden ongelijk behandelt. De verbonden vennootschappen vallen wel onder de anti-misbruikbepaling van dit tweede lid terwijl 'andere samenwerkingsverbanden' hier niet onder vallen, ook hier is dus sprake van een ongelijke behandeling.

Indien er sprake is van een ongelijke behandeling bij gelijke gevallen (bevestigend antwoord op de eerste twee vragen), zal de vervolgvraag gesteld moeten worden of er sprake is van een redelijke rechtvaardiging voor het verschil in wettelijke behandeling van deze gelijke gevallen. Indien er daarentegen sprake is van een ongelijke behandeling bij ongelijke gevallen, zal de vervolgvraag moeten zijn of de verhouding tussen de ongelijke behandeling en ongelijke gevallen evenredig is. Afhankelijk van het antwoord op de vraag of er sprake is van gelijke gevallen, zal dus de derde vraag gekozen moeten worden.

6.2.2.3 Is er een redelijke rechtvaardiging voor het verschil in ongelijke behandeling?

Indien er dus sprake is van gelijke gevallen die ongelijk behandeld worden, moet de vraag gesteld worden of er sprake is van een rechtvaardiging voor de ongelijke behandeling van deze gevallen. Op de vraag of er een rechtvaardiging bestaat voor de ongelijke behandeling van gelijke gevallen moet getoetst worden aan twee eisen: namelijk de legitimiteitseis en de proportionaliteitseis. Deze twee eisen vinden haar oorsprong in een uitspraak van het Hof van Justitie in 1979.¹²² Het Hof stelde destijds dat er bij een ongelijke behandeling van gelijke gevallen ten eerste sprake moet zijn van een legitiem doel voor die ongelijke behandeling, en dat er daarnaast sprake moet zijn van een redelijke verhouding tussen het doel dat wordt nagestreefd en de ongelijke behandeling ervan. Hier spelen rechtvaardigingsgronden een belangrijke rol. Rechtvaardigingsgronden dienen objectief bepaalbaar te zijn, dienen zij te beantwoorden aan een werkelijke behoefte en dienen zij geschikt en noodzakelijk te zijn om het doel te bereiken.¹²³ Omdat dit erg abstract klinkt zal ik hier nader op ingaan als ik de crisisheffing hierop ga toetsen in volgend paragraaf.

¹²² EHRM 13 juni 1979, Marckx v. Belgie, r.o. 33

¹²³ HvJ EG 13 mei 1986, nr. C-170/84 (Bilka Kaufhaus), ECR 1607

6.2.2.4 Is de verhouding tussen de ongelijke behandeling van de ongelijke gevallen evenredig?

Op het moment dat geconcludeerd wordt dat de gevallen niet gelijk zijn aan elkaar, moet de vraag gesteld worden of de ongelijke gevallen evenredig naar hun ongelijkheid behandeld worden. Je kan je voorstellen dat indien meneer A één euro meer verdient dan meneer B, ze daardoor geen gelijke gevallen zouden zijn, en hij opeens €10.000 euro meer belasting moet betalen, dit niet evenredig is. In die situatie worden de ongelijke gevallen dus niet evenredig naar hun ongelijkheid behandeld. Ook dan is er sprake van schending van het gelijkheidsbeginsel. Ook hier is het proportionaliteitsbeginsel een belangrijk vereiste. Als de mate van ongelijke behandeling beperkt is, zullen de Hoge Raad of het EHRM echter niet zo snel concluderen dat er sprake is van inbreuk op het gelijkheidsbeginsel. De wetgever heeft niet voor niks een 'wide margin of appreciation'. Slechts indien er sprake is van 'overduidelijke onevenredigheid' zal de Hoge Raad en het EHRM oordelen dat er een inbreuk wordt gemaakt.¹²⁴

6.3 Toetsing van artikel 32bd LB 1964 aan artikel 14 EVRM

Nu het toetsingskader uiteen is gezet, ga ik in deze paragraaf de crisisheffing toetsen op het gelijkheidsbeginsel. Er zijn verschillende situaties waarop er een beroep kan worden gedaan op het gelijkheidsbeginsel, deze zijn voorheen allemaal al eens in de thesis aan de orde gekomen. Ik zal deze situaties kort uitleggen waarom zij mogelijk een inbreuk maken op het gelijkheidsbeginsel.

6.3.1 Mogelijke situaties die in strijd zijn

De IB-ondernemer versus de DGA (zie paragraaf 2.2.2.1)

De DGA betaalt belasting over zijn loon en de IB-ondernemer over zijn winst. De DGA wordt echter extra geraakt door de crisisheffing terwijl de IB-ondernemer met tonnen winst buiten schot blijft, hierdoor treedt er een ongelijkheid op. De vraag is dus of de IB-ondernemer en de DGA als gelijke gevallen te typeren zijn, en indien zij dat niet zijn doet de vraag zich voor of de DGA niet onevenredig zwaar getroffen wordt door de crisisheffing vergeleken met de IB-ondernemer aangezien het om materieel vergelijkbare gevallen gaat.

De verbonden vennootschap versus andere samenwerkingsverbanden (zie paragraaf 2.2.2.2)

Bij deze situatie gaat het om het tweede lid van artikel 32bd LB 1964. Dit lid is een anti-misbruikbepaling en ziet toe op het voorkomen van het opsplitsen van het loon van een werknemer binnen concernverband. Dit lid ziet echter alleen toe op verbonden vennootschappen, hierdoor blijven andere samenwerkingsverbanden zoals een maatschap of een VOF buiten het bereik van dit tweede lid. Om die reden worden de verbonden vennootschappen ten opzichte met 'andere samenwerkingsverbanden' ongelijk behandeld, mogelijk is dit dus in strijd met het gelijkheidsbeginsel.

De vrijwillige gemelde inhoudingsplichtige versus diegene die zich niet heeft gemeld (zie paragraaf 2.2.2.3 en paragraaf 2.2.2.4)

In deze situatie ontstaat zoals gezien in paragraaf 2.2.2.3 een spanningsveld tussen de buitenlandse werkgever die zich vrijwillig als inhoudingsplichtige heeft gemeld en de buitenlandse werkgever die dit niet heeft gedaan, en zoals de situatie in paragraaf 2.2.2.4 waarbij er een spanningsveld ontstond tussen de vrijwillig gemelde inhoudingsplichtige en

¹²⁴ Hoge Raad 21 oktober 1991, BNB 1993/29

diegene die zich niet gemeld heeft. Indien men zich vrijwillig meldt als inhoudingsplichtige wordt men vanaf dan als inhoudingsplichtige beschouwd en ook als zodanig behandeld. Voor het jaar 2013 brengt dit echter met zich mee dat de vrijwillig gemelde inhoudingsplichtige opeens (mogelijk) meer belasting moet gaan betalen door de crisisheffing dan als hij zich destijds niet had gemeld als inhoudingsplichtige. Hierdoor is een beroep mogelijk op het gelijkheidsbeginsel.

6.3.2 Is er sprake van gelijke gevallen?

6.3.2.1 De IB-ondernemer versus de DGA

Bij het vergelijken van de IB-ondernemer met de directeur-grootaanmerkelijkbelanghouder is te zien dat over het loon die de DGA van zijn BV ontvangt en de €150.000¹²⁵ te boven gaat, wel crisisheffing verschuldigd is terwijl over de winst boven de €150.000 die de IB-ondernemer maakt geen crisisheffing betaald hoeft te worden. Materieel gezien zijn zij echter vergelijkbaar met elkaar, dus doet de vraag op of zij ook daadwerkelijk als gelijke gevallen aangemerkt kunnen worden.

Om te bepalen of de DGA en de IB-ondernemer ook echt als gelijke gevallen bestempeld kunnen worden, dient gekeken te worden naar het doel van de crisisheffing en hoe dat in verhouding staat met beide gevallen. Uit de heffingssytematiek valt op te maken dat de wetgever in beginsel niet van oordeel is dat er sprake is van gelijke gevallen. De IB-ondernemer geniet namelijk winst uit onderneming en kan in beginsel aanspraak maken op ondernemingsfaciliteiten in tegenstelling tot de DGA. Daarnaast loopt de IB-ondernemer ondernemersrisico, hij is namelijk diegene voor wiens rekening een onderneming wordt gedreven.¹²⁶ Bij de DGA ligt dit anders, de vennootschap is daar in beginsel aansprakelijk en niet de DGA zelf.

Ook in de jurisprudentie is men meermaals duidelijk geweest over de vraag of de IB-ondernemer en de DGA als gelijke gevallen bestempeld dienen te worden. Zo heeft het Hof Arnhem geoordeeld dat de IB-ondernemer zowel in het economische als in het juridische verkeer in een andere positie staat vergeleken met de DGA.¹²⁷ Ook de Hoge Raad bepaalde onlangs in 2007 dat de IB-ondernemer en DGA niet als gelijke gevallen beschouwd kunnen worden in het licht van de zelfstandigenaftrek, met als reden dat beide gevallen in zowel fiscaal- als in civielrechtelijk opzicht van elkaar verschillen.¹²⁸

Een overeenkomst die gevonden wordt tussen deze twee gevallen is het zogenaamde globale evenwicht. Dit globale evenwicht houdt in dat het gemiddelde heffingspercentage waarmee beide te maken hebben door de overheid al jarenlang op ongeveer hetzelfde niveau wordt gehouden, zodat beide gemiddeld genomen evenzwaar belast worden. Op de manier hoe de crisisheffing nu is vormgegeven wordt van dit globale evenwicht afgeweken. Om de conclusie te trekken dat het hierdoor gaat om gelijke gevallen is echter te voorspoedig. Feitelijk worden ze namelijk anders belast, de IB-ondernemer wordt namelijk over de winst die hij maakt belast in box 1 IB, terwijl de DGA over zijn winst belast wordt via de vennootschapsbelasting en box 2 IB. Slechts het loon dat de DGA geniet als werknemer zijnde in dienst van de BV wordt belast via box 1 IB.

¹²⁵ Met inachtneming van de gebruikelijk loonregeling van artikel 12a LB 1964.

¹²⁶ Artikel 3.4 Wet IB 2001

¹²⁷ Hof Arnhem, 20 augustus 1992, LJN AW4901

¹²⁸ Hoge Raad, 2 maart 2007, BNB 2007/177

De vennootschap van de DGA is dus inhoudingsplichtig voor de loonbelasting terwijl de IB-ondernemer dit niet is, aangezien hij feitelijk geen loon geniet maar winst uit onderneming. Dit is dan ook de reden waarom IB-ondernemers gevrijwaard worden, aangezien de crisisheffing alleen geldt voor inhoudingsplichtigen. Dat de IB-ondernemer de crisisheffing niet hoeft te betalen terwijl de vennootschap van de DGA dit (mogelijk) wel moet, heeft dus alles te maken met de rechtsvorm die gekozen wordt. Iedere rechtsvorm heeft zo zijn voor- en nadelen, dat maakt voor elke individuele ondernemer de ene rechtsvorm aantrekkelijker dan de andere, of juist niet. Uit de systematiek van de wet volgt vervolgens hoe er belast gaat worden. Zoals de Hoge Raad ook opgemerkt heeft verschillen de IB-ondernemer en DGA dus in zowel fiscaal- als in civielrechtelijk opzicht van elkaar. Daarom valt te concluderen dat de IB-ondernemer en de DGA geen gelijke gevallen zijn.

6.3.2.2 De verbonden vennootschap versus andere samenwerkingsverbanden

In artikel 10a LB 1964 is beschreven wanneer vennootschappen verbonden met elkaar zijn. Volgens het zevende lid van artikel 10a LB 1964 zijn vennootschappen namelijk verbonden als de ene vennootschap in de andere vennootschap meer dan 1/3e belang heeft of andersom. Ook als een derde meer dan 1/3e belang in beide vennootschappen heeft zijn zij allen verbonden met elkaar. Andere samenwerkingsverbanden zoals een coöperatie, een VOF of een maatschap blijven echter buiten beschouwing als het gaat om verbonden vennootschappen en dus om de crisisheffing. Hierdoor kan het loon dat verdiend wordt door werknemers in dienst van een maatschap of VOF wél opgeknipt worden binnen een samenwerkingsverband terwijl dat bij werknemers die in dienst zijn van een BV of NV niet kan.

Om te bepalen of het daadwerkelijk gaat om gelijke gevallen moet gekeken worden naar het doel van de crisisheffing en hoe dat in verhouding staat met beide gevallen. Het doel van de crisisheffing is zoals eerder besproken is om de hoge lonen mee laten betalen aan de crisis. Waarom er dan een onderscheid wordt gemaakt tussen de lonen van werknemers in dienst van bijvoorbeeld een VOF en de lonen van werknemers in dienst van een BV, is in beginsel dus niet logisch. Beide type werknemers zijn feitelijk hetzelfde en het gaat tenslotte om het loon van de werknemers. Het zou niet moeten baten wat voor rechtsvorm de inhoudingsplichtige heeft om toe te komen aan de vraag of de crisisheffing van toepassing moet zijn op het moment dat het loon van een werknemer opgeknipt wordt. Te concluderen valt daarom dat verbonden vennootschappen en andere samenwerkingsverbanden gelijke gevallen zijn.

6.3.2.3 De vrijwillig gemelde inhoudingsplichtige versus diegene die zich niet heeft gemeld

Buitenlandse werkgevers of opdrachtgevers die niet bij voorbaat al inhoudingsplichtig zijn, kunnen zich alsnog melden om als inhoudingsplichtige te worden aangemerkt. Tot de invoering van de crisisheffing zaten er geen noemenswaardige nadelen aan het melden als inhoudingsplichtige, enkel voordelen.¹²⁹ Echter door de invoering van de crisisheffing moeten deze vrijwillig gemelde inhoudingsplichtigen mogelijk meer belasting gaan betalen, indien de werknemer meer dan €150.000 loon verdient. Om te bepalen of er sprake is van gelijke gevallen dient gekeken te worden naar het doel van de crisisheffing en naar het perspectief van de zowel vrijwillig gemelde inhoudingsplichtige als diegene die zich niet heeft gemeld om te opteren om als inhoudingsplichtige te worden aangemerkt.

¹²⁹ Zoals de 30%-regeling voor buitenlands inhoudingsplichtigen of de toepassing van de werkkostenregeling voor de geopteerde inhoudingsplichtigen.

De vrijwillig inhoudingsplichtige heeft zelf gekozen om zich anders te laten behandelen. Het ervoor kiezen om als inhoudingsplichtige als zodanig te worden aangemerkt brengt zowel voor- als nadelen met zich mee. Het is echter verkeerd om iemand die ervoor kiest om zich anders te laten behandelen, hem bij de voordelen dan ook op die manier anders te behandelen maar bij de nadelen die eraan kleven hem opeens hetzelfde te gaan behandelen. Te stellen valt dan ook dat er in onderhavige casus geen sprake is van gelijke gevallen tussen de vrijwillig gemelde inhoudingsplichtige en diegene die zich niet heeft gemeld.

6.3.3 Is er sprake van een ongelijke behandeling?

6.3.3.1 De IB-ondernemer versus de DGA

In hoofdstuk 2 is aangehaald dat alleen inhoudingsplichtigen belastingplichtig kunnen zijn voor de crisisheffing. Uit de systematiek van de wet volgt dat hierdoor de IB-ondernemer gevrijwaard wordt van de crisisheffing, terwijl de vennootschap van de DGA wel als inhoudingsplichtige wordt aangemerkt. Dit betekent dat de DGA opgezaald wordt met een dubbele last. Naast het loon waarover de DGA belasting moet betalen wordt hij (lees: zijn BV) namelijk ook nog getroffen door de crisisheffing, dit in tegenstelling tot de IB-ondernemer die hier geen last van heeft. In dit opzicht is te concluderen dat zij dus ongelijk behandeld worden. Mede gelet op de conclusie in de paragraaf hiervoor waarbij ik concludeerde dat de IB-ondernemer en de DGA geen gelijke gevallen zijn, is de ongelijke behandeling dus nog niet zo gek. Wel van toepassing is de vraag die in vervolgens gesteld moet worden, of de DGA niet onevenredig zwaar getroffen wordt door deze extra last, materieel gezien gaat het namelijk om dezelfde gevallen.

6.3.3.2 De verbonden vennootschap versus andere samenwerkingsverbanden

In hoofdstuk 2 is het tweede lid van artikel 32bd LB 1964 uiteengezet, hierin kwam naar voren dat loon verdient bij verschillende verbonden vennootschappen bij elkaar opgeteld dient te worden. Hiermee wordt voorkomen dat het loon van werknemers in concernverband opgeknipt kan worden tussen de verschillende concerns zodat de heffing ontgaan zou kunnen worden. Het begrip verbonden vennootschappen is terug te vinden in het 7e lid van artikel 10a Wet LB 1964, en zoals het begrip al zelf omschrijft moet het hier gaan om vennootschappen die verbonden met elkaar zijn. Belangrijk is dat het daarbij moet gaan om vennootschappen met een rechtspersoonlijkheid, dus bijvoorbeeld een BV of NV. Andere samenwerkingsverbanden zoals een VOF, maatschap of open CV blijven daardoor buiten beschouwing. Hierdoor is er dus sprake van een ongelijke behandeling tussen verbonden vennootschappen en de andere samenwerkingsverbanden. De ene komt wel toe aan het tweede lid van artikel 32bd LB 1964 terwijl de andere daar respectievelijk niet aan toekomt. Dit is opmerkelijk aangezien het tweede lid van artikel 32bd LB 1964 erop wilt toezien dat het loon van een werknemer binnen een keten niet opgeknipt kan worden zodat de crisisheffing ontgaan kan worden. Dan zou het dus niet moeten baten hoe dat concern is vormgegeven. Er is dus sprake van een ongelijke behandeling.

6.3.3.3 De vrijwillig gemelde inhoudingsplichtige versus diegene die zich niet heeft gemeld

In deze situatie is het vrij evident dat er sprake is van een ongelijke behandeling. De vrijwillig inhoudingsplichtige is namelijk door het vrijwillig melden aangemerkt als een inhoudingsplichtig en wordt dan ook behandeld als een inhoudingsplichtige. Doordat hij als inhoudingsplichtige wordt aangemerkt is hij belastingplichtig voor artikel 32bd LB 1964, de crisisheffing. Hierentegen wordt diegene die zich niet heeft gemeld dus niet aangemerkt als inhoudingsplichtige en is dus niet belastingplichtig voor de crisisheffing.

6.3.4 Is er sprake van een redelijke rechtvaardiging voor het verschil in wettelijke behandeling?

6.3.4.1 De verbonden vennootschap versus andere samenwerkingsverbanden

Deze vraag gaat alleen op voor de verbonden vennootschappen versus andere samenwerkingsverbanden. Ik concludeerde dat het bij hen gaat om gelijke gevallen, terwijl zij ongelijk behandeld worden. Zoals in het toetsingskader naar voren is gekomen moet er om te toetsen of er een redelijke rechtvaardiging voor de ongelijke behandeling bestaat, getoetst worden op de legitimiteitseis en de proportionaliteitseis. Daarbij is naar voren gekomen dat de wetgever betreffende het gelijkheidsbeginsel een ruime beoordelingsvrijheid kent.¹³⁰ De Hoge Raad en het EHRM zullen dus niet zo snel oordelen dat er inbreuk wordt gemaakt op het gelijkheidsbeginsel van artikel 14 EVRM, ze zijn erg terughoudend hierin.

Met dit in het achterhoofd moeten de legitimiteitseis en de proportionaliteitseis langsgelopen worden. De legitimiteitseis houdt in dat er bekeken moet worden wat er ten grondslag ligt van de ongelijke behandeling en of dit mogelijk als rechtvaardiging kan dienen voor de ongelijke behandeling. Het tweede lid van artikel 32bd LB 1964 ziet erop toe dat het opsplitsen van loon binnen concernverband niet ontgaan kan worden, althans voor zover het verbonden vennootschappen betreft. Waarom er een onderscheid is gemaakt tussen vennootschappen met een rechtspersoonlijkheid enerzijds (BV/NV) en vennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid anderzijds (maatschap of VOF) is niet geheel duidelijk. De staatssecretaris van financiën heeft slechts laten weten dat 'in het licht van het eenmalige karakter van de crisisheffing en dat het loon over 2012 als uitgangspunt genomen wordt, er geen nadere regels zijn opgesteld'. De Hoge Raad heeft al eens arrest gewezen dat het rekening houden met de eenvoud en de praktische uitvoerbaarheid van wetgeving een legitiem doel kan dienen. <HR 27 september 1989, nr. 24 297, BNB 1990/61> Het begrip 'verbonden vennootschappen' was al voorhanden in artikel 10, zevende lid, dit in tegenstelling tot de 'andere samenwerkingsverbanden'. Hiervoor zou dan een geheel nieuw begrip opgenomen dienen te worden en dat zou de uitvoerbaarheid en de eenvoud van de maatregel niet ten goede komen. Ik stel dan ook vast dat het onderscheid dat de wetgever tussen verbonden vennootschappen en andere samenwerkingsverbanden heeft gemaakt een legitiem doel dient.

Dan de proportionaliteitstoets: staat de ongelijke behandeling en het nagestreefde doel in redelijke verhouding met elkaar. De Staatssecretaris van Financiën wil voorkomen dat loon opgeknipt wordt binnen concernverband en dat daarmee de crisisheffing ontlopen wordt. Hij behandelt echter verbonden vennootschappen en andere samenwerkingsverbanden anders. Hij heeft zoals gezegd op de vraag waarom dit onderscheid wordt gemaakt laten weten dat "in het licht van het eenmalige karakter van de crisisheffing en dat het loon over 2012 als uitgangspunt genomen wordt, er geen nadere regels zijn opgesteld". De wetgever wilde dus een niet te ingewikkelde maatregel maken, hierentegen wilde de Staatssecretaris het eenvoudige geval waarbij er door de grote concerns werd geschoven met het personeel om zo de crisisheffing te ontlopen voorkomen. Waarschijnlijk was de ontgaansdreiging bij de andere samenwerkingsverbanden ook niet zo groot als bij de vennootschappen die onder de definitie van verbonden vennootschappen kunnen vallen.

¹³⁰ Hoge Raad 19 oktober 2007, BNB 2008/17

Het EHRM heeft geoordeeld dat het oordeel van de wetgever dient te worden geëerbiedigd tenzij dat van redelijke grond ontbloomt is.¹³¹ De wetgever heeft willen voorkomen dat de heffing in grote getale ontgaan zou gaan worden maar wilde daarentegen de maatregel niet te ingewikkeld maken, dit zou de uitvoerbaarheid van de maatregel er namelijk ook niet groter op maken. Dat is de reden dat hij het tweede lid in het leven heeft geroepen zonder daarbij aandacht te besteden aan vennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid. Blijkbaar voorzag hij bij andere samenwerkingsverbanden geen al grote ontgaansdreiging waardoor hij hen niet heeft opgenomen in het tweede lid. Naar mijn inziens zal de Hoge Raad dan wel het EHRM dit afdoende genoeg vinden en zal ook aan de proportionaliteitseis voldaan worden.

Zo kan geconcludeerd worden dat er betreffende de verbonden vennootschappen versus andere samenwerkingsverbanden geen inbreuk wordt gemaakt op het gelijkheidsbeginsel.

6.3.5 Is de verhouding tussen de ongelijke behandeling van de ongelijke gevallen evenredig?

Ten slotte worden de twee situaties die ik hiervoor heb besproken waarbij er sprake was van een ongelijke behandeling van ongelijke gevallen. In deze paragraaf zal voor beide situaties bekeken worden of de ongelijke behandeling in een redelijke verhouding staat tot de ongelijkheid van de gevallen.

6.3.5.1 De IB-ondernemer versus de DGA

Ik concludeerde hiervoor dat het in deze situatie ging om ongelijke gevallen, die ongelijk behandeld worden. De vraag die dan opspeelt is of de ongelijke behandeling evenredig dan wel onevenredig is aan de ongelijkheid van beide gevallen. Om aan de onevenredigheid toe te komen dient er sprake te zijn van een overduidelijke onevenredige behandeling.¹³² Er moet dus significant sprake zijn van een ongelijke behandeling voordat de Hoge Raad of het EHRM zullen oordelen dat er inbreuk wordt gemaakt op artikel 14 EVRM.

De proportionaliteitseis speelt een belangrijke rol bij de behandeling van deze vraag. Het doel van de maatregel en de uitvoering ervan moeten in redelijke verhouding tot elkaar staan. De winst die de DGA maakt wordt opgedeeld in een stukje loon voor zijn bijdrage als werknemer van de BV, en in een stukje winst als aandeelhouder. De DGA heeft dus als het ware twee verschillende petten op, hij is zowel aandeelhouder als werknemer bij zijn BV. Slechts voor het deel dat als loon wordt uitgekeerd zal de BV belastingplichtig zijn voor de crisisheffing. Als de IB-ondernemer belastingplichtig zou zijn voor de crisisheffing zou dit betekenen dat alle winst bepalend is voor de crisisheffing. Iets wat bij de DGA niet het geval is en ook iets wat de wetgever niet probeert te beogen met de invoering van de crisisheffing. De crisisheffing dient namelijk om werkgevers die hoge lonen uitbetalen extra te belasten, dit heeft niks van doen met het extra belasten van winst die gemaakt wordt. Indien je IB-ondernemers belastingplichtig zou maken voor de crisisheffing, zou je IB-ondernemers als het ware straffen voor het feit dat zij winst maken. Er wordt bij de DGA echter duidelijk onderscheid gemaakt in het deel dat bestaat uit loon en het deel dat bestaat uit winst. Door alleen dat deel dat bestaat uit loon te belasten met de crisisheffing wordt er naar mijn mening op in een redelijke verhouding geheven.

¹³¹ Onder andere in EHRM 10 juni 2003, M.A. en anderen v. Finland

¹³² M.C.M. de Kroon e.a., Cursus belastingrecht Studenteneditie 2012/2013 formeel belastingrecht, Kluwer, Deventer, 2012

Naar mijn inziens is het onderscheid dat gemaakt wordt tussen de IB-ondernemer versus de DGA en de ongelijke behandeling daarvan dus niet als onevenredig te beschouwen. Er wordt in deze situatie dus geen inbreuk gemaakt op artikel 14 EVRM, het gelijkheidsbeginsel.

6.3.5.2 De vrijwillig gemelde inhoudingsplichtige versus diegene die zich niet heeft gemeld

Ook in deze situatie is de vraag of er sprake is van een redelijke verhouding tussen de ongelijke behandeling van de ongelijke gevallen. De vrijwillig gemelde inhoudingsplichtige is namelijk wel vatbaar voor de crisisheffing terwijl diegenen die zich niet gemeld hebben dit niet zijn. Het proportionaliteitsvereiste is hier van belang en dus moet er getoetst worden in deze situatie of het doel van de crisisheffing en de uitvoering ervan in een redelijke verhouding staan tot elkaar.

Ik snap dat er ergens een lijn getrokken moet worden wie wél en wie níet belastingplichtig voor de crisisheffing moet zijn. Uit het oogpunt van eenvoud, is met de crisisheffing aangesloten bij de begrippen die in de Loonbelasting al voor handen lagen. Uit de systematiek van de wet volgt vervolgens dat hierdoor vrijwillig gemelde inhoudingsplichtigen belastingplichtig zijn voor de crisisheffing en dat materieel dezelfde gevallen die zich niet gemeld hebben als inhoudingsplichtige, niet belastingplichtig voor de crisisheffing zijn. Met in het achterhoofd de gedachte dat de vrijwillig gemelde inhoudingsplichtigen zelf kunnen kiezen of zij als inhoudingsplichtige aangemerkt willen worden, stemmen zij daarmee indirect in met zowel de voor- als nadelen die daarmee samenhangen. Het is uiteindelijk de keuze van de wetgever geweest om vrijwillig gemelde werkgevers mee te nemen als heffingssubject voor de crisisheffing. Zoals ik in het vorig hoofdstuk over het recht op ongestoord genot van eigendom er al op wees, zou ik terugkomen op de situatie die daar behandeld werd over de vrijwillig inhoudingsplichtigen. Want ook al hebben vrijwillig gemelde inhoudingsplichtigen indirect ingestemd met de zowel voor- als nadelen die met het inhoudingsplichtig zijn samenhangen, hebben zij echter mogelijk de keuze om als inhoudingsplichtige te worden aangemerkt gemaakt op basis dat zij evenzwaar belast zouden worden als op het moment dat zij zich niet vrijwillig als inhoudingsplichtige hadden aangemerkt. In dat geval acht ik een beroep op het gelijkheidsbeginsel in combinatie met de terugwerkende kracht (de keuze om als inhoudingsplichtige te worden aangemerkt) zeker kansrijk.

6.4 Deelconclusie

In dit hoofdstuk heb ik artikel 32bd LB 1964 getoetst aan artikel 14 EVRM, het gelijkheidsbeginsel. De deelvraag die ik in dit hoofdstuk behandelde was dan ook: *“Is er met de invoering van de crisisheffing sprake van schending van het gelijkheidsbeginsel zoals beschreven in artikel 14 EVRM?”*.

Aan het begin van het hoofdstuk kwam het toetsingskader van het gelijkheidsbeginsel aan bod, hieruit kwam voort dat het EHRM bij het toetsen op het gelijkheidsbeginsel drie vragen gebruikt om te bepalen of er sprake is van een schending van artikel 14 EVRM, te weten:

- (1) Is er sprake van gelijke gevallen?
 - (2) Zo ja, is er sprake van een ongelijke behandeling?
 - (3) Zo ja, is er een redelijke rechtvaardiging voor het verschil in ongelijke behandeling?
- Indien er echter sprake blijkt te zijn van ongelijke gevallen, wordt de volgende vraag gesteld:
- (4) Is de verhouding tussen de ongelijke behandeling van de ongelijke gevallen evenredig?

Ik liep voor drie situaties dit toetsingskader door, het ging hierbij om de situaties van de IB-ondernemer versus de DGA, de verbonden vennootschappen versus andere samenwerkingsverbanden en de vrijwillig gemelde inhoudingsplichtige versus diegenen die zich niet hebben gemeld. Bij de situatie tussen de verbonden vennootschappen versus andere samenwerkingsverbanden concludeerde ik dat het ging om gelijke gevallen, in tegenstelling tot de andere twee situaties. Wel was er bij alle drie de situaties sprake van een ongelijke behandeling waardoor iedere situatie toekwam aan een derde vervolgvraag.

Bij de verbonden vennootschappen versus andere samenwerkingsverbanden concludeerde ik dat er een redelijke rechtvaardiging bestond voor het feit dat zij ongelijk behandeld werden, met name met het oog op de eenvoud en de uitvoerbaarheid van de crisisheffing. Hier hield ik rekening met de zogenaamde ‘wide margin of appreciation’ die de wetgever toekomt bij de beoordeling of een maatregel voldoet aan het gelijkheidsbeginsel. Bij de IB-ondernemer versus de DGA concludeerde ik vervolgens dat de verhouding tussen de ongelijke behandeling en de ongelijkheid niet als onevenredig te beschouwen is. Dit komt omdat de IB-ondernemer en de DGA dusdanig van elkaar verschillen dat een ongelijke behandeling te rechtvaardigen valt, mede gelet op het feit dat alleen het loon van de DGA belast is met de crisisheffing en de IB-ondernemer feitelijk geen loon geniet maar winst uit onderneming. Tenslotte bekeek ik of de ongelijke behandeling tussen de vrijwillig gemelde inhoudingsplichtigen en diegenen die zich niet hebben gemeld evenredig te noemen is. In deze situatie wees ik erop dat de vrijwillig gemelde inhoudingsplichtigen zich vrijwillig hebben gemeld en dus zelf de keuze hebben gehad om zich dan ook als een inhoudingsplichtige te laten behandelen. Echter speelt hier de terugwerkende kracht van artikel 1 EP EVRM een rol aangezien het mogelijk kan zijn dat de keuze waarom zij zich hebben gemeld als vrijwillig inhoudingsplichtige gebaseerd kan zijn op het gegeven dat ze niet zwaarder belast zouden gaan worden. In dat geval acht ik een beroep op artikel 14 EVRM in combinatie met artikel 1 EP EVRM kansrijk voor deze groep.

Te concluderen valt dus dat de crisisheffing in de situatie van de verbonden vennootschappen versus andere samenwerkingsverbanden en in de situatie van de IB-ondernemer versus de DGA geen inbreuk maakt op het gelijkheidsbeginsel van artikel 14 EVRM. Mogelijk is een beroep op het gelijkheidsbeginsel in combinatie met het recht op ongestoord genot van eigendom wel succesvol voor de vrijwillig gemelde inhoudingsplichtigen.

Hoofdstuk 7 – Indien strijdigheid met artikel 1 EP EVRM respectievelijk artikel 14 EVRM: op welke wijze kan de crisisheffing worden aangepast, zodat er niet langer sprake is van strijdigheid?

7.1 Inleiding

Op de wijze waarop de crisisheffing op dit moment is vormgegeven, maakt het zoals in voorgaande hoofdstukken is geconcludeerd een inbreuk op art. 1 EP EVRM en art. 14 EVRM. Mede omdat de wetgever mogelijk de crisisheffing een jaar extra, of langer wil laten doorwerken (zie paragraaf 3.2.2), zal ik in dit hoofdstuk bekijken op welke wijze de crisisheffing kan worden aangepast zodat er niet langer sprake is van strijdigheid met art. 1 EP EVRM en art. 14 EVRM.

7.2 Tekortkomingen van de huidige crisisheffing

Naast het gegeven dat de aangepaste versie van de crisisheffing de strijdigheid met artikel 1 EP EVRM en artikel 14 EVRM moet oplossen, is het ook van belang dat de aangepaste crisisheffing eenvoudig, overzichtelijk en makkelijk uitvoerbaar blijft. Daarnaast dient het zoveel mogelijk tekortkomingen van de bestaande crisisheffing uit de weg te nemen. Ik zal daarom een aantal tekortkomingen van de crisisheffing hoe die nu is vormgegeven kort toelichten.

7.2.1 De oorspronkelijke doelstelling komt niet tot zijn recht

Het oorspronkelijke doel (zie paragraaf 3.3) om de hoge lonen hun steentje te laten bijdragen aan de begrotingsproblematiek komt niet helemaal goed uit de verf door de crisisheffing als een werkgeversheffing te faciliteren. Hierdoor worden namelijk de werkgevers belastingplichtig voor de crisisheffing en niet diegenen die de hoge lonen daadwerkelijk genieten, hiermee wordt er geen recht gedaan aan het oorspronkelijke doel van de crisisheffing. Juist om deze reden zal de crisisheffing dan ook mogelijk op bepaalde onderdelen gaan sneuvelen zoals dat geconcludeerd is in hoofdstuk 5. Doordat er een rechtvaardigende doelstelling ontbreekt aan artikel 32bd LB 1964 (de heffing heeft louter een budgettair karakter), maakt het op bepaalde onderdelen inbreuk op het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens.

7.2.2 De crisisheffing past niet in het rijtje pseudo-eindheffingen

Naast het feit dat het doel van de heffing niet goed naar voren komt is het van belang dat de crisisheffing uit het rijtje pseudo-eindheffingen wordt gehaald. In hoofdstuk 3 is aan de orde gekomen dat het doel van de pseudo-eindheffingen om niet-gewenst gedrag te ontmoedigen, niet overeen komt met het doel van de loonbelasting om opbrengsten te genereren voor de staatskas.¹³³ Dit laatste is echter wel het doel van de crisisheffing: €500 miljoen ophalen om de begroting op orde te krijgen.¹³⁴ Alleen hierom al is het niet logisch dat de crisisheffing in het rijtje pseudo-eindheffingen staat. Daarnaast getuigt het naar mijn mening niet van correcte wetgevingsmentaliteit om dit soort heffingen die politiek niet makkelijk uit te leggen zijn via de pseudo-eindheffingen te spelen waardoor alleen werkgevers met de lasten opgezadeld worden.

¹³³ Mertens (2012) p. 227

¹³⁴ Kamerstukken II, 2011/12, 33 287, nr. 7 p.22

7.2.3 De crisisheffing leidt tot economisch dubbele heffing

Daarnaast schrijft de systematiek van de Loonbelasting voor dat een loonbestanddeel ofwel loon is ofwel een eindheffingsbestanddeel, en niet beide, zoals dat bij pseudo-eindheffingen wel het geval is. Hierdoor leidt de crisisheffing tot economisch dubbele heffing¹³⁵, wat op haar beurt vervolgens leidt tot frictie tussen onder andere de DGA en de IB-ondernemer zoals gezien is in hoofdstuk 5. Ook de doelstelling van de wetgever om een ondernemer niet op basis van fiscale factoren, maar op basis van civiele factoren een keuze te laten maken tussen een IB-onderneming of een vennootschap, wordt hiermee dan ook aangetast.¹³⁶ Zo wordt het globale evenwicht door de wijze waarop de crisisheffing op dit moment is gefaciliteerd verstoord, iets wat niet wenselijk is.

7.2.4 Bepaalde groepen blijven buiten schot

Daarnaast blijven er een aantal groepen buiten schot doordat de crisisheffing op deze wijze vorm is gegeven. Hierbij valt te denken aan eerdergenoemde IB-ondernemers en resultaatgenieters. Omdat slechts inhoudingsplichtigen belastingplichtig kunnen zijn voor de crisisheffing ontlopen IB-ondernemers en resultaatgenieters de crisisheffing. Ook het loon van werknemers van buitenlandse werkgevers, waarbij de werkgevers niet hebben geopteerd om inhoudingsplichtig te zijn, blijft het loon op deze wijze buiten het bereik van de crisisheffing. Dit komt doordat het toetsloon voor de crisisheffing het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking is waarover met toepassing van de artikelen 20a, 20b, 26 en 26b LB 1964 belasting is geheven. Hierdoor ontlopen dus bepaalde groepen die niet aan deze artikelen toekomen de crisisheffing, ook al genieten zij meer dan €150.000 loon. Ook in het geval dat een werknemer meer dan €150.000 loon geniet gespreid over verschillende werkgevers, wordt de crisisheffing in zijn geheel ontlopen indien de werknemer bij geen enkele werkgever op zichzelf meer dan €150.000 verdient. Hierdoor loopt de crisisheffing een aantal belangrijke groepen mis die bij een andere vormgegeven structuur de crisisheffing wel zouden moeten betalen.

7.3 Mogelijke oplossingen

Bekeken moet dus worden welke mogelijke oplossingen voor handen zijn om de strijdigheid met artikel 1 EP EVRM en artikel 14 EVRM op te lossen en aan bovenstaande tekortkomingen (zo goed als) tegemoet gekomen wordt. Zo zijn er naar mijn inziens twee mogelijke oplossingen die het meeste recht doen - gegeven de doelstelling van de crisisheffing - om enerzijds opbrengsten te genereren voor de staatskas en anderzijds de hoge inkomens hieraan mee te laten betalen. De eerste mogelijke oplossing die ik zal aandragen is het introduceren van een 5^e schijf in de inkomstenbelasting, deze is onder andere in paragraaf 3.4.1 naar voren gekomen. Ook zal ik een alternatieve optie bespreken waarbij wordt gekeken naar het introduceren van een aparte crisiswet. Tenslotte zal ik de mogelijkheid behandelen waarbij de crisisheffing zoals die nu is vormgegeven intact wordt gelaten, maar dan echter met kleine aanpassingen eraan zodat alle strijdigheden met artikel 1 EP EVRM en artikel 14 EVRM opgeheven worden.

¹³⁵ Van Schendel (2012)

¹³⁶ Kamerstukken II, 2005/06, 30 572, nr. 4, p. 5

7.3.1 Een 5^e schijf in de Inkomstenbelasting

7.3.1.1 Voordelen

Naast het gegeven dat door het introduceren van een 5^e schijf in de inkomstenbelasting de strijdigheid met artikel 1 EP EVRM en artikel 14 EVRM zal verdwijnen, brengt het introduceren van een 5^e schijf nog een aantal voordelen met zich mee. Ten eerste wordt er op deze wijze wél recht gedaan aan de oorspronkelijke doelstelling om de hoge inkomens mee te laten betalen aan de crisis aangezien juist diegenen die het hoge loon daadwerkelijk genieten op deze manier voor de heffing opdraaien. Ten tweede wordt de reikwijdte van de heffing vergroot door de crisisheffing in de Inkomstenbelasting op te nemen waardoor de crisisheffing door bepaalde groepen (zie paragraaf 7.2.3) niet meer ontlopen kan worden, hierdoor kan bijvoorbeeld het heffingspercentage van 16% zelfs omlaag gebracht worden om de €500 miljoen te bereiken.

7.3.1.2 Nadelen

Zoals de wetgever echter meerdere malen heeft aangekaart, heeft een 5^e schijf in de Inkomstenbelasting een negatief effect op het vestigingsklimaat in Nederland.¹³⁷ Zo zou Nederland internationaal gezien slechter in 'de cijfers' naar voren komen. Zelf ben ik echter van mening dat dit niet de primaire reden is geweest om geen 5^e schijf in te voeren, maar dat de wetgever het niet heeft aangedurfd met het oog op verkiezingen wat in die periode speelde, om een extra schijf in de inkomstenbelasting te introduceren. Door de crisisheffing op deze wijze te faciliteren probeert de wetgever echter via een achterdeurtje alsnog een half miljard op te halen voor de staatskas zonder dat de doorsnee kiezer er erg in heeft. Fiscaal gezien zou een 5^e schijf in de inkomstenbelasting echter het ideaalst zijn – voor zolang de crisis duurt – omdat je hierdoor precies diegenen treft die je met de crisisheffing wilt treffen.

7.3.2 Het introduceren van een aparte crisiswet

7.3.2.1 Voordelen

In principe heeft een aparte crisiswet dezelfde werking als een 5^e schijf in de Inkomstenbelasting. Door een aparte crisiswet op te nemen wordt er net als bij het introduceren van een 5^e schijf een betere aansluiting gevonden bij het oorspronkelijke doel van de crisisheffing, waardoor daadwerkelijk diegenen getroffen worden die getroffen moesten worden: namelijk de hoge inkomens. Daarnaast is het bijkomend voordeel van een aparte crisiswet dat deze niet direct zichtbaar wordt in de internationale verhoudingen, dit was namelijk in eerste instantie de reden dat de wetgever geen 5^e schijf in de Inkomstenbelasting wilde introduceren.

7.3.2.2 Nadelen

Uiteraard hangen er bij het introduceren van een aparte crisiswet ook nadelen aan. Zo zal een aparte crisiswet om extra uitleg vanuit de politiek vragen aangezien een aparte crisiswet voor de 'normale burger' waarschijnlijk ietwat vaag in de oren zal klinken. Daarnaast geniet het ook niet mijn persoonlijke voorkeur om een aparte wet op te nemen voor één heffing. Dit maakt de systematiek er niet overzichtelijker en eenvoudiger op en voor je er erg in hebt, heb je een hele kerstboom aan artikelen onder die wet hangen.

¹³⁷ Kamerstukken II, 2011/12, 33 287, nr. 7, p. 19

7.3.3 Het behouden van de crisisheffing zoals die nu is vormgegeven

Uiteraard bestaat ook de mogelijkheid om de crisisheffing zoals die nu is vormgegeven te behouden, en er vervolgens kleine aanpassingen aan te doen zodat er geen strijdigheid meer plaatsvindt met artikel 1 EP EVRM en artikel 14 EVRM. Het voordeel van deze optie is dat deze politiek gezien vergeleken met bovenstaande twee oplossingen verreweg het populairst is (lees: minst impopulair). Daarnaast is men al bekend met de wijze waarop de crisisheffing op dit moment is gefaciliteerd waardoor er geen verdere uitleg nodig is vanuit de politiek. Vooral nog is het moeten doen van een impopulaire maatregel verreweg een belangrijkere beweegreden voor politici dan het hebben van een juiste wetgevingsmentaliteit. Daarom denk ik ook niet, in het geval de crisisheffing verlengd gaat worden, dat de wetgever voor één van bovenstaande twee opties zal gaan kiezen maar uiteindelijk voor de veilige weg kiest: het behouden van de crisisheffing zoals die nu is vormgegeven, met enige aanpassingen daargelaten.

7.4 Deelconclusie

In dit hoofdstuk heb ik, naast het feit dat de crisisheffing inbreuk maakt op het EVRM, de tekortkomingen van het huidige systeem van de crisisheffing de revue laten passeren. Zo kwam naar voren dat de oorspronkelijke doelstelling van de crisisheffing om hoge inkomens mee te laten betalen aan de begrotingsproblematiek op deze manier niet goed uit de verf komt. Daarnaast heb ik kort besproken dat de crisisheffing niet in het rijtje pseudo-eindheffingen thuishoort waardoor de crisisheffing op deze wijze leidt tot economisch dubbele heffing. Ook een tekortkoming van de huidige crisisheffing is dat er een aantal groepen zijn die door de wijze waarop de crisisheffing op dit moment is gefaciliteerd de crisisheffing niet hoeven te betalen.

Hierom heb ik twee mogelijke opties aangedragen om de crisisheffing te verbeteren, namelijk:

- (1) Het introduceren van een 5^e schijf in de inkomstenbelasting
- (2) Het invoeren van een aparte crisiswet

De voordelen die hiermee samenhangen waren vooral fiscaal van aard, zo zal de strijdigheid met het EVRM opgeheven worden door deze twee opties, daarnaast zouden de tekortkomingen van de huidige crisisheffing aangepakt worden waardoor er een evenwichtiger heffing ontstaat. Mijn persoonlijke voorkeur ging uit naar het introduceren van een 5^e schijf in de inkomstenbelasting, hiermee laat je het doel om de hoge inkomens mee te laten betalen aan de crisis goed naar voren komen zonder een nieuwe wet ervoor te hoeven oprichten. De nadelen van beide opties zijn echter vooral van politieke aard aangezien beide opties vrij impopulaire maatregelen zijn. Het lijkt me dan ook onwaarschijnlijk dat de wetgever voor een van deze twee opties gaat kiezen, populariteit onder de kiezer is immers belangrijker dan een correct gefaciliteerde maatregel. Al had de introductie van een 5^e schijf een hoop ellende voorkomen.

Hoofdstuk 8 – Algehele conclusie

8.1 Samenvatting

In deze thesis heb ik de mogelijke strijdigheid van artikel 32bd LB 1964 met artikel 1 EP EVRM en artikel 14 EVRM onderzocht. In de eerste hoofdstukken is met name een basis gevormd waarmee het toetsen op het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens in de latere hoofdstukken vergemakkelijkt werd.

Zo heb ik in het **tweede hoofdstuk** het begrip inhoudingsplichtige nader uitgewerkt waar ik een aantal bijzondere situaties waarbij er een inhoudingsplichtige werd aangemerkt de revue liet passeren. Zo kwamen de DGA, de vrijwillige inhoudingsplichtige en de concernbenadering aan bod. Ook zijn in dat hoofdstuk de leden van artikel 32bd LB 1964 uiteengezet, waar mogelijke strijdigheid met het Europees recht naar voren kwam. Tenslotte is in het tweede hoofdstuk bekeken of artikel 32bd LB 1964 binnen de wetssystematiek van de Loonbelasting 1964 past, hieruit kwam naar voren dat dit niet het geval is.

In **hoofdstuk drie** is vervolgens de doelstelling besproken die de wetgever met het invoeren van de crisisheffing voor ogen had, ook kwamen er een aantal afwegingen langs die de wetgever heeft gemaakt bij de invoering van de crisisheffing. Hieruit kwam naar voren dat de oorspronkelijke doelstelling van de wetgever om hoge inkomens mee te laten betalen aan de crisis, niet echt tot haar recht kwam door de wijze waarop de crisisheffing op dit moment is gefaciliteerd. Dit komt onder andere doordat de wetgever ervoor gekozen had om de crisisheffing als een werkgeversheffing in te voeren en niet koos voor een 5^e schijf in de inkomstenbelasting. Daarnaast concludeerde ik in dit hoofdstuk dat het bij de crisisheffing gaat om een nader bepaald genietingstijdstip en niet om een fictief genietingstijdstip. Dit onderscheid zou later in de thesis van belang zijn.

Hierna werd in het **vierde hoofdstuk** kort het Europees recht besproken, met in het bijzonder het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens. Dit werd gedaan zodat de geschiedenis en de doelen van het EVRM naar voren kwamen waardoor er in het vijfde en zesde hoofdstuk makkelijker getoetst kon worden aan respectievelijk artikel 1 EP EVRM en artikel 14 EVRM.

Dit gebeurde dan ook in **hoofdstuk vijf**, waar de crisisheffing getoetst werd aan het recht op ongestoord genot van eigendom, artikel 1 EP EVRM. Het toetsingskader bestond hier uit drie vragen. Zo moest er bepaald worden of er bij de crisisheffing sprake is van een eigendom en of er sprake is van een inmenging in het eigendom, om vervolgens te kunnen toetsen of de mogelijke inmenging van het eigendom toegestaan is. Bij dit laatste speelde het legitimiteitsvereiste, het algemeen belangvereiste en het proportionaliteitsvereiste een belangrijke rol.

In **hoofdstuk zes** werd vervolgens de crisisheffing aan het gelijkheidsbeginsel van artikel 14 EVRM getoetst. Hier bestond het toetsingskader uit vier vragen, zo moest er bepaald worden of er sprake is van gelijke gevallen en of er sprake is van een ongelijke behandeling. Indien beide vragen instemmend beantwoord konden worden, moest er getoetst worden of er een rechtvaardigingsgrond bestaat voor de ongelijke behandeling van de gelijke gevallen. Indien er echter sprake bleek te zijn van ongelijke gevallen moest er getoetst worden of de ongelijke behandeling van de ongelijke gevallen in een redelijke verhouding met elkaar stonden.

Uiteindelijk werd in **hoofdstuk zeven** bekeken hoe de crisisheffing aangepast kan worden zodat er geen strijdigheid meer zou optreden met het EVRM. In dit hoofdstuk werd daarom eerst gekeken naar de tekortkomingen van de huidige crisisheffing, waarna er vervolgens gekeken werd welke opties voor handen zijn om de crisisheffing zodanig aan te passen dat de crisisheffing niet meer in strijd zou zijn met het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens.

8.2 Beantwoording van de onderzoeksvraag

Hiermee komen we toe aan de beantwoording van de onderzoeksvraag, deze luidde dan ook:

“Is artikel 32bd LB in strijd met artikel 1 EP EVRM en artikel 14 EVRM? Zo ja, op welke wijze kan de crisisheffing dan – gegeven haar doelstelling – worden vormgegeven zodat er niet langer strijd met deze verdragsbepalingen optreedt?”

Om hierop een antwoord te kunnen geven is het van essentieel belang geweest dat er een basis gevormd is in de eerste paar hoofdstukken van deze thesis, waardoor er later in de thesis makkelijker getoetst kon gaan worden aan artikel 1 EP EVRM. Zo kwam in hoofdstuk drie naar voren dat het bij de crisisheffing gaat om een nader bepaald genietingstijdstip, wat inhield dat er voor de crisisheffing gebruik wordt gemaakt van een fictieve grondslag. Dit was van belang om te kunnen toetsen wanneer er sprake is van (materieel) terugwerkende kracht.

In hoofdstuk vijf concludeerde ik dat doordat er sprake is van een nader bepaald genietingstijdstip, de crisisheffing in het algemeen niet in strijd is met artikel 1 EP EVRM. Op 1 januari 2013 (inwerkingtreding van de wet) had met name kunnen voorzien dat men op 31 maart 2013 belast zou gaan worden. Doordat er echter gebruik is gemaakt van een fictieve grondslag, kon er in bepaalde situaties sprake zijn geweest van (materieel) terugwerkende kracht. Dit was van toepassing op het moment dat er een rechtshandeling had plaatsgevonden vóór de bekendmaking van de crisisheffing op 26 april 2012. Dit was het geval in de situatie dat werkgevers bonussen of tantièmes hadden uitgedeeld tussen 1 januari en 26 april 2012. Ook in het geval dat de werknemer vóór 26 april 2012 al uit dienst was getreden, was er sprake van materieel terugwerkende kracht. Ook oordeelde ik in hoofdstuk 5 dat in de situatie dat de inhoudingsplichtige al vóór 1 januari 2013 was opgehouden te bestaan, er sprake is van materieel terugwerkende kracht en er dus sprake is van een inbreuk op het recht op ongestoord genot van eigendom. Tenslotte oordeelde ik met betrekking tot artikel 1 EP EVRM dat organisaties die een grote (financiële) impact ondervinden door de crisisheffing, mogelijk succesvol een beroep kunnen doen op het recht op ongestoord genot van eigendom. Omdat dit echter afhangt van een aantal factoren kan ik niet precies oordelen in welke situaties hier dan ook daadwerkelijk aan een inbreuk op artikel 1 EP EVRM wordt toegekomen.

In hoofdstuk zes kwam vervolgens het gelijkheidsbeginsel van artikel 14 EVRM aan bod. Hier behandelde ik de drie bijzondere situaties van paragraaf 2.2.2 waarbij er een inhoudingsplichtige wordt aangemerkt, maar waar mogelijk een beroep op het gelijkheidsbeginsel succesvol kon zijn. Deze drie situaties waren de DGA versus de IB-ondernemer, de verbonden vennootschap versus andere samenwerkingsverbanden en de vrijwillig gemelde inhoudingsplichtige versus diegenen die zich niet hebben gemeld.

Ik concludeerde dat de verbonden vennootschappen en de andere samenwerkingsverbanden als gelijke gevallen beschouwd konden worden, maar dat de ongelijke behandeling te rechtvaardigen viel met het oog op de eenvoud en de uitvoerbaarheid van de crisisheffing. Bij de DGA versus de IB-ondernemer en de vrijwillig gemelde inhoudingsplichtige versus diegenen die zich niet hebben gemeld concludeerde ik dat het bij beide gevallen gaat om ongelijke gevallen die ongelijk behandeld worden. Bij de vervolgvraag die gesteld moet worden of de ongelijke behandeling evenredig aan de ongelijkheid is, oordeelde ik dat dit inderdaad het geval was waardoor er geen inbreuk wordt gemaakt op artikel 14 EVRM. Wel stelde ik dat de vrijwillig gemelde inhoudingsplichtigen mogelijk een kansrijke positie hebben indien zij zich beroepen op artikel 1 EP EVRM in combinatie met artikel 14 EVRM omdat op het moment dat zij zich gemeld hebben als vrijwillig inhoudingsplichtige, zij niet voorzien konden hebben dat ze extra belast zouden gaan worden.

In het algemeen maakt de crisisheffing dus geen inbreuk op artikel 1 EP EVRM, slechts op een aantal onderdelen van de crisisheffing. Op artikel 14 EVRM wordt in het geheel geen inbreuk gemaakt, op de situatie van de vrijwillig inhoudingsplichtige na.

Omdat de crisisheffing inbreuk maakt op het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens, is hoofdstuk zeven aan bod gekomen. In dit hoofdstuk zijn twee mogelijke opties aangehaald indien de wetgever besluit de crisisheffing langer te laten doorwerken. Deze twee opties moeten de strijdigheid met het EVRM doen wegnemen en daarnaast ook een oplossing bieden aan de tekortkomingen van de huidige crisisheffing. Deze twee opties waren:

- (1) Het invoeren van een 5^e schijf in de Inkomstenbelasting
- (2) Het introduceren van een aparte crisiswet

Aan beide opties zitten zowel voordelen als nadelen. De voordelen waren vooral fiscaal van aard, terwijl de nadelen allemaal een politieke tint hadden. Ook al gaat mijn persoonlijke voorkeur uit naar het invoeren van een 5^e schijf in de Inkomstenbelasting, zie ik het de politiek echter nog niet zo snel gebeuren dat dit gerealiseerd gaat worden, al had het wel een hoop ellende voorkomen.

Literatuurlijst

Barkhuysen 2005

T. Barkhuysen, M.L. van Emmerik en H.D. Ploeger, De eigendomsbescherming van art. 1 Eerste Protocol EVRM en het Nederlandse Burgerlijk recht, Kluwer, Deventer, 2005

De Boer 2013

J.P. Boer, 'Gebruikelijk loon: vergelijkings- of afroommethode?', NTFR 25 april 2013, 2013/13

Van Dijk 2006

P. van Dijk e.a., Theory and practice of the European Convention on Human Rights, Intersentia, Antwerpen, 2006

Van Eijdsden 2013

A. van Eijdsden, 'Crisisheffing? Heffingscrisis!', WFR 2 mei 2013, 2013/538

Feteris 2006

M.W.C. Feteris, 'Belastingen en mensenrechten', MBB 2006/03

Feteris 2008

M.W.C. Feteris, 'Belastingen en mensenrechten', MBB 2008/02

Gribnau 1997

J.L.M. Gribnau, 'Grenzen aan instrumentalisering', WFR 5 juni 1997, 1997/807

Happé 1996

R.H. Happé, Drie beginselen van rechtsbescherming, fiscale monografieën 77, Kluwer, Deventer 1996

Van 't Hof en Kremers 2012

J.P. van 't Hof en O.C. Kremers, 'Crisisheffing: Fouten maken loont?', NTFR 25 april 2013, 2013/839

Kroon 2013

M.C.M. de Kroon, e.a., Cursus belastingrecht Studenteneditie 2012/2013 formeel belastingrecht. Kluwer, Deventer, 2012

Loenen 1998

T. Loenen, het gelijkheidsbeginsel, Ars Aequi Libri, Nijmegen, 1998

Mertens 2012

A.L. Mertens, Het beginsel van de minste pijn, Ars aequi libri, Nijmegen, 2012

Niessen 2009

R.E.C.M. Niessen, 'De belastingrechter en het gelijkheidsbeginsel', TFB februari 2009, 2009/01

- Pauwels 2009
M.R.T. Pauwels, Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen, SDU, Amersfoort, 2009
- Pauwels 2012
M.R.T. Pauwels, 'Belastingen en mensenrechtenverdragen', kroniek 2007-2011, MBB 2012/02
- Pieterse 2009
L.J.A. Pieterse, Draaicirkels van formeel belastingrecht, Sdu uitgevers, Amersfoort, 2009
- Van Schendel 2012
Th.J.M. van Schendel, 'onecht eindheffen over loonbelasting', NTFR 15 juni 2012, 2012/33
- Schutte 2004
C.B. Schutte, The European fundamental rights of Property, Kluwer, Deventer, 2004
- Schuver-Bravenboer 2007
M. Schuver-Bravenboer, 'Een beoordelingskader voor toetsing aan het eigendomsrecht in overgangssituaties', WFR 18 oktober 2007, 2007/1112
- Schuver-Bravenboer 2009
M. Schuver-Bravenboer, Fiscaal overgangsbeleid, Fiscale Monografieën nr. 131, Kluwer, Deventer, 2009
- Vakstudie Nieuws 2009
Vakstudie Nieuws, 'Terugwerkende kracht fiscale wetsvoorstellen', V-N 31 december 2009, 2009/65.3
- De Vries 2012
M. de Vries, 'een tijdelijke crisismaatregel', forfaitair 2012/227
- Werger 2013
F.M. Werger, 'De crisisheffing nader beschouwd', NTFR 13 maart 2013, 2013/10

Jurisprudentieregister

Hof Arnhem-Leeuwarden 12 februari 2013, LJN BZ1428
Hof Arnhem 20 augustus 1992, LJN AW4901

Hoge Raad 8 juli 1988, BNB 1988/302
Hoge Raad 21 oktober 1992, BNB 1993/29
Hoge Raad 8 februari 2002, BNB 2002/137
Hoge Raad 17 september 2004, BNB 2005/50
Hoge Raad, 2 maart 2007, BNB 2007/177
Hoge Raad 19 oktober 2007, BNB 2008/17
Hoge Raad 1 oktober 2012, LJN BX9444

EHRM 23 juli 1968, nr. 1474/62, Belgische taalzaken v. België
EHRM 13 juni 1979, nr. 6833/74, Marckx v. België
EHRM 23 september 1982, nr. 7151/75, Sporrang en Lonroth v. Zweden
EHRM 21 februari 1986, nr. 8793/79, James e.a. v. Verenigd Koninkrijk
EHRM 26 juni 1986, nr. 8543/79, Van Marle v. Nederland
EHRM 23 oktober 1990, nr. 11581/85, Darby v. Zweden
EHRM 22 september 1994, nr. 13616/88, Hentrich v. Frankrijk
EHRM 9 december 1994, nr. 13427/87, Stran Greek Refineries v. Griekenland
EHRM 23 februari 1995, nr. 15375/89, Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH v. Nederland
EHRM 20 november 1995, nr. 17849/91, Pressos Compania e.a. v. België
EHRM 25 maart 1999, nr. 31107/96, Iatridis v. Griekenland
EHRM 29 april 1999, nr. 25088/94, Chassagnou v. Frankrijk
EHRM 22 juni 1999, nr. 46757/99, Della Ciaja v. Italië
EHRM 5 januari 2000, nr. 33202/96, Beyeler v. Italië
EHRM 19 juni 2001, nr. 34049/96, Zwierzynski v. Polen
EHRM 20 juni 2002, nr. 56679/00, Azinas v. Cyprus
EHRM 11 juli 2002, nr. 28957/95, Christine Goodwin v. Verenigd Koninkrijk
EHRM 24 september 2002, 27824/95, Posti en Rahko v. Finland
EHRM 10 juni 2003, nr. 27793/95, M.A. e.a. v. Finland
EHRM 30 november 2004, nr. 48939/99, Öneriyildiz v. Turkije
EHRM 22 december 2004, nr. 68864/01, Merger et Cros v. Frankrijk
EHRM 30 augustus 2007, nr. 44302/02, J.A. Pye Ltd v. Verenigd Koninkrijk
EHRM 29 april 2008, nr. 13378/05, Burden&Burden v. Verenigd Koninkrijk

HvJ EG 13 mei 1986, nr. C-170/84 (Bilka Kaufhaus), ECR 1607
HvJ EG 20 juni 1991, nr. C-248/89 (Cargill), ECR 1991
HvJ EG 29 april 2004, nr. C-487/02 (Gemeente Leusden), BNB 2004/260
HvJ EG 26 april 2005, nr. C-376/02 (Stichting Goed Wonen), BNB 2008/36

Overzicht Kamerstukken

Kamerstukken II, 1996/97, 25 212, nr. 1

Kamerstukken II, 2005/06, 30 572, nr. 4

Kamerstukken II, 2007/08, 31 459, nr. 4

Kamerstukken II, 2007/08, 31 459, nr. 6

Kamerstukken II, 2011/12, 33 287, nr. 3

Kamerstukken II, 2011/12, 33 287, nr. 7

Kamerstukken I, 2011/12, 33 287, nr. C

Kamerstukken I, 2011/12, 33 287, nr. D

Kamerstukken I, 2011/12, 33 287, nr. F

Kamerstukken II, 2012/13 33 566, nr. 1

Kamerstukken II, 2012/13 33 566, nr. 15

Staatsblad 17 juli 2012, nr. 321

Staatsblad 28 december 2012, nr. 694

Staatscourant 22 januari 2013, nr. 1024

Formatted: No widow/orphan control, Don't adjust space between Latin and Asian text, Don't adjust space between Asian text and numbers