

mr. C. Schaap
oud-raadsheer Belastingkamer Hoge Raad

Advies inzake de fiscale behandeling van getto-uitkeringen

n.a.v. Hof Amsterdam 7 mei 2019, ECLI:NL:GHAMS:2019:1567

Op verzoek van het Ministerie van Financiën heb ik bovenstaande uitspraak bestudeerd. Daarbij komt het met name aan op de aan die beslissing te verbinden gevolgen.

A. Geen cassatie

1.1.

Tegen de A'damse beslissing is geen beroep in cassatie ingesteld. Gelet op de aard van deze gevoelige problematiek bestaat daarvoor alle begrip. Maar daarmee is niet duidelijk of de Hoge Raad tot eenzelfde beslissing zou zijn gekomen. Bij mij zijn op dat punt wel enige twijfels gerezen.

1.2.

De Hoge Raad pleegt de aan de belastingwetgever toekomende ruime beoordelingsmarge bij het maken van wettelijke regels te eerbiedigen. De beslissing om een keuze van de wetgever te beoordelen als “evident van redelijke grond ontbloomt” wordt zelden genomen. Zie voor de benadering van de Hoge Raad bijvoorbeeld HR 11 januari 2019, nr. 17/04934, ECLI:NL:HR:2019:1, BNB 2019/81:

“2.3.3.

Een wetswijziging brengt naar haar aard mee dat onderscheid wordt gemaakt tussen gevallen die zich hebben voorgedaan vóór dan wel na het tijdstip met ingang waarvan de nieuwe regeling van toepassing is. Een dergelijk onderscheid kan in beginsel niet als discriminatie worden aangemerkt. Anders zou de wetgever de mogelijkheid worden ontnomen om wetten in te voeren of te wijzigen, bijvoorbeeld naar aanleiding van nieuwe ontwikkelingen of gewijzigde beleidsinzichten (zie HR 14 juni 2013, nr. 12/03630, ECLI:NL:HR:2013:BZ7857 [CS: BNB 2013/216]). Dat is niet anders indien de wetgever een wetswijziging voorziet van overgangsrecht.

2.3.4.

Niet iedere ongelijke behandeling van gelijke gevallen vormt een schending van de in het middel aangehaalde verdragsbepalingen, maar alleen die welke als discriminatie moet worden beschouwd omdat een redelijke en objectieve rechtvaardiging ervoor ontbreekt. In een geval als het onderhavige moet daartoe het door de wetgever gemaakte onderscheid van dien aard zijn dat de keuze van de wetgever evident van redelijke grond is ontbloomt (zie onder andere het in 2.2.2 genoemde arrest van de Hoge Raad van 22 november 2013 [CS: nr. 13/01154, ECLI:NL:HR:2013:1206]).”

1.3.

Het Hof heeft deze jurisprudentie onder ogen gezien (onderdeel 4.10) maar heeft desondanks beslist dat in dit geval sprake is van een ongeoorloofd onderscheid tussen uitkeringen die vóór resp. ná 1 januari 2016 zijn genoten, omdat daarvoor niet een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat. Voornaamste grond is dat voor de ingangsdatum 1 januari 2016 – behoudens een verwijzing naar de ingangsdatum van de wettelijke vrijstelling voor de Artikel 2-Fondsuitkeringen – geen motivering is gegeven.

1.4.

Aansluiting bij de inwerkingtreding van de vrijstelling van Artikel 2-Fondsuitkeringen ligt om een drietal redenen niet voor de hand, aldus het Hof in onderdeel 4.13. Dat moge zo zijn – de drie door het Hof opgesomde redenen overtuigen niet op voorhand – , maar daarmee is geenszins gezegd dat het verlenen van terugwerkende kracht tot 1 januari 2016 evident van redelijke grond is ontbloomt.

1.5.

Weliswaar verdient ook wetgeving met terugwerkende kracht in het voordeel van een belastingplichtige een rechtvaardiging¹, maar waarom zou die rechtvaardiging niet mogen worden gevonden in de datum waarop voor een beleidswijziging t.a.v. Artikel 2-Fondsuitkeringen is gekozen, te weten 1 januari 2016. Ook die uitkeringen blijven voor die datum belast. Waarom mag de belastingwetgever de ingangsdatum van dat “gewijzigde beleidsinzicht”² dan ook voor getto-uitkeringen niet als richtsnoer nemen? Op strikt juridische gronden was het instellen van beroep in cassatie mijns inziens zeker kansrijk. Maar ik besef dat in gevoelige kwesties als de onderhavige ook andere argumenten dan strikt juridische een rol spelen bij de beslissing om geen beroep in cassatie in te stellen. Daarvoor past alle begrip.

B. Aan de uitspraak te verbinden gevolgen

2.1.

Nu geen beroep in cassatie is ingesteld staat de beslissing van het Hof onherroepelijk vast. De kern van de beslissing van het Hof is dat de Staatssecretaris bij het maken van een bevredigende oplossing een gemotiveerde afweging had moeten maken voor het verschil in behandeling tussen degenen die vóór en degenen die ná 1 januari 2016 een getto-uitkering hebben ontvangen. Dat onderscheid is in beginsel geoorloofd, want inherent aan elke wetswijziging ten voordele van belastingplichtigen (zie bijv. HR, BNB 2019/81 in punt 1.2 hierboven). Maar het Hof zoekt – en vindt – een nadere grond om de belanghebbende in deze zaak toch tegemoet te komen (onderdeel 4.13 slotalinea): *“Vanwege de Duitse wetswijziging van 2014 waardoor recht ontstond op nabetaling van uitkeringen vanaf medio 1997, was te voorzien dat het nadelige effect van het progressievoorbehoud zich ook in 2015 versterkt zou kunnen voordoen zoals in het geval van belanghebbende.”*

2.2.

In dit citaat ligt de kern van 's Hofs benadering. Het gaat dus niet om het enkele feit dat vóór en ná de ingangsdatum 1 januari 2016 een verschil in behandeling ontstaat, wat in beginsel geoorloofd is, maar om de ingrijpende gevolgen die de Duitse wetswijziging van 2014 hebben teweeggebracht.

De wetgever, die tot een “bevredigende oplossing” wenste te komen, had moeten motiveren waarom hij desondanks heeft gekozen voor de ingangsdatum 2016, aldus het Hof.

2.3.

Nu is afgezien van het instellen van beroep in cassatie – en daarmee als het ware wordt erkend dat de wetgever een (ernstige) fout heeft gemaakt – , past het de Staatssecretaris om al het mogelijke te doen om die wetgevingsfout te herstellen en de wettelijke regeling in overeenstemming te brengen met de beslissing van het Hof.

2.4.

Het Hof heeft geoordeeld dat de Staatssecretaris had moeten voorzien dat de Duitse wetswijziging van 2014 tot een versterkt nadelig effect zou leiden en dat de gekozen oplossing voorzienbaar ontoereikend zou zijn. Uit de overwegingen van het Hof (onderdeel 4.13 slotalinea) volgt mijns inziens dat de wetgever een voldoende rechtvaardiging voor een ingangsdatum zou hebben gegeven indien hij ervoor had gekozen de wetswijziging te laten ingaan op het tijdstip waarop als gevolg van de Duitse wetswijziging van 2014 nabetalingen (over een lange periode vanaf medio 1997) zouden gaan vloeien.³

¹ In die zin bijvoorbeeld mr. dr. M.R.T. Pauwels in het VAR-preadvies “Tijd voor verandering – Over overgangsrecht”, blz. 241-243, Boom Juridische uitgevers, Den Haag 2012, en dr. M. Schuiver-Bravenboer, dissertatie Fiscaal overgangsbeleid, par. 6.3.3 en 6.3.4, uitg. Kluwer: Deventer 2009, FM 131.

² Term uit HR, BNB 2019/81; zie citaat in punt 1.2 hierboven

³ Ik begrijp uit de stukken dat niet alleen de veel langere terugwerkende kracht, maar met name ook de erkenning van het getto van Amsterdam in het kader van de wetswijziging van 2014 heeft geleid tot de onderhavige nabetalingen

Niet valt uit te sluiten dat reeds in 2014 toepassing is gegeven aan de nieuwe Duitse wet en al in 2014 nabetalings aan Nederlandse belastingplichtigen zijn gedaan.⁴⁵

2.5.

Tot een verdere terugwerkende kracht dan het jaar 2014 dwingt de Hofuitspraak niet. En ook overigens levert een ingangsdatum 1 januari 2014 mijns inziens geen strijd op met het EVRM of enige andere Verdragsregel gelet op de ruime beoordelingsvrijheid die de belastingwetgever volgens vaste jurisprudentie toekomt. Dat in de jaren vóór 2014 in een aantal gevallen ook reeds getto-uitkeringen aan Nederlandse belastingplichtigen zijn gedaan (maar niet van die grote nabetalings als na de Duitse wetwijziging van 2014), dwingt op zichzelf niet tot het toepassen van verdere terugwerkende kracht. Daarvoor geldt het meergenoemde uitgangspunt, aangehaald in punt 1.2 hierboven.

2.6.

Moet die terugwerkende kracht tot 1 januari 2014 dan gelden voor alle getto-uitkeringen of kan deze beperkt blijven tot enkel nabetalings, waarop het Hof immers met name het oog heeft gehad. Een beperking tot enkel de nabetalings van getto-uitkeringen in 2014 en 2015, kan van invloed zijn op het beperken van uitstralingseffecten naar bijvoorbeeld Artikel 2-Fondsuitkeringen; zie onder C. hierna. Voor een beperking van de terugwerkende kracht tot enkel nabetalings van getto-uitkeringen in 2014 en 2015 zijn in de Hofuitspraak aanknopingspunten te vinden (zie citaat van onderdeel 4.13 in punt 2.1. hierboven). In onderdeel 4.14 en 4.15 beperkt het Hof zijn beslissing echter niet tot enkel de nabetalings waar het Hof spreekt over “de (nabetalingen van) ZRBG-uitkeringen”.

Een beperking van de terugwerkende kracht tot enkel nabetalings zal ook ongetwijfeld tot nieuwe onvrede leiden. Zo zal een nabetaling in december 2015 ook alle maanduitkeringen van dat jaar omvatten, terwijl bij een nabetaling in januari 2015 de gewijzigde regels niet zouden gelden voor de in 2015 daarop volgende reguliere maandelijkse termijnen. Een zelfde jaarinkomen, bestaande uit dezelfde elementen, zou aldus leiden tot verschillende heffingsgevolgen. En ook tot een nieuw verschil in behandeling met degenen die vanaf 1 januari 2016 (de facto vrijgestelde) reguliere maandelijkse uitkeringen ontvangen. Dit nog afgezien van mogelijke problemen bij het splitsen van jaarbedragen in nabetalings en regulier ontvangen uitkeringen.

De “bevredigende oplossing” voor de uitkeringsgerechtigden van getto-uitkeringen wordt met zo’n nieuw verschil in behandeling niet echt bereikt. Een beperking van de terugwerkende kracht tot alleen de nabetalings van getto-uitkeringen acht ik daarom niet wenselijk.

C. Uitstralingseffecten naar o.m. Artikel 2-Fondsuitkeringen

3.1.

In de aanloop naar de regeling voor de getto-uitkeringen is steeds benadrukt dat er verschillen bestaan tussen het karakter van de Artikel 2-Fondsuitkeringen en dat van de getto-uitkeringen. De Artikel 2-Fondsuitkeringen hebben meer het karakter van een schadevergoeding als tegemoetkoming aan minder draagkrachtige vervolgingsslachtoffers⁶. De getto-uitkeringen hebben “deels het karakter van ouderdomspensioen in verband met arbeid”⁷. Het Hof heeft dat verschil mede ten grondslag gelegd aan zijn beslissing (zie onderdeel 4.13 eerste alinea). Voor de beide uitkeringen is ook – met name vanwege het verschil in karakter – wettelijk een andere regeling getroffen: de Artikel 2-Fondsuitkeringen zijn vrijgesteld van belasting, voor de getto-uitkering is de eindheffingsregeling als oplossing gekozen⁸.

⁴ Een van de briefschrijvers meldt een nabetaling in 2014 te hebben ontvangen.

⁵ In notities van het Ministerie van Financiën wordt niet uitgesloten geacht dat ook reeds in 2013 een nabetaling heeft plaatsgevonden. Dat ligt niet voor de hand nu de Duitse wetwijziging pas in 2014 tot stand is gekomen.

⁶ Zij hebben “sterk verzoenend en deels immaterieel karakter”

⁷ Tweede Kamer, vergaderjaar 2017-2018, 34 785, nr. 85

⁸ Al maakt dat de facto geen verschil voor de ontvangers van getto-uitkeringen

De beleidswijziging inzake Artikel 2-Fondsuitkeringen met als ingangsdatum 1 januari 2016 levert geen strijd op met het EVRM (zie wederom HR, BNB 2019/81 in punt 1.2 hierboven). Bij Artikel 2-Fondsuitkeringen (blijkens de stukken minder dan € 4000 per jaar) doen zich ook niet de versterkte nadelige effecten van het progressievoorbehoud voor waarop het Hof zijn beslissing met name doet steunen. Een *juridische* noodzaak tot stroomlijning van de ingangsdatum van beide soorten uitkeringen ontbreekt dan ook.

Dat zou nog sprekender tot uitdrukking komen als een tegemoetkoming voor getto-uitkeringen beperkt zou blijven tot enkel de nabetalingen in 2014 en 2015, en dus niet zou worden toegepast op de nadien ontvangen reguliere maandelijkse termijnen (zie punt 2.6 hierboven).

3.2.

Anderzijds kan niet worden ontkend dat de Staatssecretaris voor de keuze van de ingangsdatum van de regeling voor de getto-uitkeringen oorspronkelijk aansluiting heeft gezocht bij de wettelijke vrijstelling van de Artikel 2-Fondsuitkeringen. Die keuze is toen niet nader gemotiveerd. Bij het bepalen van een eerdere ingangsdatum voor de regeling van de getto-uitkeringen – zoals hiervoor bepleit: 1 januari 2014 – zal zonder enige twijfel nu de vraag worden gesteld waarom dat dan ook niet voor de Artikel 2-Fondsuitkeringen moet gaan gelden. Naast de steeds benadrukte verschillen tussen beide regelingen kan immers niet worden verbloemd dat zij beide hun oorsprong vinden in de Wiedergutmachung. De meer welwillende opstelling t.a.v. de fiscale behandeling van oorlogsslachtoffers met ingang van 2016 geldt zowel voor gerechtigden tot Artikel 2-Fondsuitkeringen als voor gerechtigden tot getto-uitkeringen⁹. Handhaving van die koppeling lijkt voor de hand te liggen.

3.3.

Overigens past nuancering bij de kwalificatie van getto-uitkeringen als (deels) uitkeringen van ouderdomspensioen. In haar uitspraak van 16 november 2018, nr. 18/2972, ECLI:NL:RBAMS:2018:8221, besliste de A'damse Rechtbank dat een gettopensioen niet op één lijn kan worden gesteld met een wettelijk ouderdomspensioen. Een in augustus 2015 gedane nabetaling aan een in Israël wonende Nederlander leidde daarom niet tot inkorting van diens rechten op Nederlandse AOW

3.4.

Bij de regeling voor de getto-uitkeringen zijn de BEG-uitkeringen meegenomen. Er is mijns inziens geen goede reden om bij het bepalen van een eerdere ingangsdatum voor getto-uitkeringen nu een uitzondering te maken voor die BEG-uitkeringen. Voor de tevens meegenomen "Härtefondsuitkeringen" geldt hetzelfde, zij het dat die uitkeringen pas voor het eerst in 2017 hebben plaatsgevonden, zodat verdere terugwerkende kracht zonder effect blijft.

3.5.

Precedentwerking naar andere uitkeringen met een vergelijkbaar karakter als de uitkeringen aan vervolgingsslachtoffers kunnen worden gepareerd op dezelfde wijze als is geschied bij de totstandkoming van de vrijstelling van Artikel 2-Fondsuitkeringen en het onder de eindheffing brengen van de getto-uitkeringen. Wel valt op dat de laatste jaren in toenemende mate is gekozen voor toepassing van de eindheffingsregeling ter oplossing van politiek gevoelige kwesties. In artikel 8.1, letters a t/m h, van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011 zijn inmiddels verschillende uitkeringen onder de eindheffingsregeling gebracht. Met een dergelijke oplossing wordt bereikt dat de desbetreffende uitkering formeel niet van belastingheffing is vrijgesteld. In materiële zin ervaren de ontvangers van die uitkeringen het de facto als een vrijstelling.

Het ligt voor de hand dat in nieuwe gevoelige kwesties door belangengroeperingen wederom om een eindheffingsregeling zal worden gevraagd. Maar dat vormt geen reden om de ingangsdatum van de regeling voor de getto-uitkeringen, waarvoor het instrument van eindheffing al wettelijk is vastgelegd, niet te vervroegen.

3.6.

Vormen uitvoeringsproblemen een hindernis om tot wetswijziging met terugwerkende kracht tot 1 januari 2014 te besluiten?

⁹ En ook de gerechtigden tot BEG-uitkeringen en Härtefondsuitkeringen

In 2014 en 2015 zijn slechts een beperkt aantal getto-uitkeringen uitbetaald. Blijkens de toegezonden stukken in 2014 en 2015 aan respectievelijk 176 en 302 uitkeringsgerechtigden. De belastinggegevens over die jaren zijn nog voorhanden. Een eventuele splitsing van de getto-uitkeringen in bedragen van nabetaling en bedragen van reguliere maandelijkse uitkeringen zal wel een nader onderzoek vergen.

Bij de totstandkoming van de vrijstelling van de Artikel 2-Fondsuitkeringen is betoogd dat geen terugwerkende kracht werd toegepast mede vanwege uitvoeringsaspecten. Ik overzie niet de problemen die bij het alsnog toepassen van terugwerkende kracht tot 1 januari 2014 zouden kunnen optreden. Duidelijk is wel dat het gaat om een betrekkelijk geringe groep belastingplichtigen (circa 2500¹⁰). Met vertegenwoordigers van die groep bestaat regelmatig overleg, begrijp ik. Onoverkomelijke problemen liggen daarom niet voor de hand.

3.7.

Bij het vorenstaande ben ik ervan uitgegaan dat het Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport zich er niet tegen zal verzetten dat het ook voor de jaren 2014 en 2015 als inhoudingsplichtige voor de getto-uitkeringen wordt aangewezen en de verschuldigde heffing over die uitkeringen in de vorm van een eindheffing voor zijn rekening zal nemen.

D. Botsing met beleid MvF n.a.v. nieuwe jurisprudentie?

4.1.

Het is beleid van het Ministerie van Financiën om nieuwe jurisprudentie enkel toe te passen op gevallen waarin een aanslag op de datum van de uitspraak nog niet onherroepelijk vaststaat. Op aanslagen die op dat tijdstip onherroepelijk vaststaan, wordt niet ambtshalve teruggekomen.¹¹

Deze handelwijze is in juridisch opzicht verdedigbaar, ook in dit geval.

Zoals onder punt 1.5 hierboven reeds opgemerkt, gaat het in dit geval echter niet alleen om een strikt juridische kwestie.

4.2.

De vrees is geopperd dat belastingplichtigen ook in andere gevallen bij gewijzigde jurisprudentie gaan verzoeken om ambtshalve herziening van onherroepelijke aanslagen en/of aanpassing van wet- en regelgeving met terugwerkende kracht. Veelal behelst nieuwe jurisprudentie een andersluidende visie van de rechter op de interpretatie van een wettelijke term of regel door de belastinginspecteur. In het onderhavige geval gaat het niet om een onjuiste wetsinterpretatie in de sfeer van de uitvoering van een belastingwet, maar gaat het om de vraag of de wetgever bij het maken van een voor belastingplichtigen gunstige nieuwe wettelijke regeling een juiste ingangsdatum heeft gekozen. Het Hofoordeel richt zich dan ook tot de wetgever die bij het bepalen van de ingangsdatum een keuze heeft gemaakt die evident van redelijke grond is ontbloot. Dat gaat verder dan een beslissing over een interpretatiegeschil bij de uitvoering van de belastingwet, waarop het ambtshalve beleid pleegt te worden toegepast.

4.3.

Het Hof heeft beslist dat de wetgever voor de nieuwe regeling voor getto-uitkeringen een eerdere ingangsdatum had moeten vaststellen. Indien n.a.v. deze beslissing van het Hof ervoor wordt gekozen om de wet te wijzigen door een eerdere ingangsdatum vast te stellen, is vervolgens niet zozeer sprake van ambtshalve herziening van aanslagen n.a.v. de Hofbeslissing, maar is veeleer sprake van herziening van aanslagen op grond van de nieuwe wettelijke regels waarbij een eerdere ingangsdatum is vastgesteld.¹²

¹⁰ Aldus de MvT bij het wetsvoorstel vrijstellingen uitkeringen Artikel 2-Fonds, vergaderjaar 2015-2016, 34 303, nr. 3

¹¹ Behoudens een afwijkende regeling van de Staatssecretaris; zie onderdeel 23, punt 12 en 13, Besluit Fiscaal Bestuursrecht

¹² Ter verduidelijking kan in een toelichting (of in een overgangsbepaling) worden opgemerkt dat de nieuwe ingangsdatum geldt voor alle belastingplichtigen, dus ook voor hen wier aanslag

Zo gezien behoeft het beleid om op onherroepelijk vaststaande aanslagen niet terug te komen n.a.v. nieuwe jurisprudentie, geen aanpassing.

E. Samenvatting

- a. Nu geen beroep in cassatie is ingesteld tegen de Hofuitspraak staat onherroepelijk vast dat de wetgever een foute ingangsdatum heeft gekozen die in strijd is met het EVRM.
- b. Het past een zorgvuldige wetgever om die fout te herstellen.
- c. Uit de Hofbeslissing volgt dat een juiste ingangsdatum aansluit bij de Duitse wetswijziging van 2014, derhalve 1 januari 2014.
- d. Juridisch verdedigbaar is om de nieuwe ingangsdatum alleen toe te passen op nabetalen van getto-uitkeringen, maar een dergelijke beperking leidt tot nieuwe ongelijke behandeling en acht ik daarom niet wenselijk.
- e. Voor zowel Artikel 2-Fondsuitkeringen als voor getto-uitkeringen, die beide hun oorsprong vinden in de Wiedergutmachung, gold dezelfde ingangsdatum. Hoewel juridisch niet verplicht, lijkt handhaving van die koppeling voor de hand te liggen.
- f. Het wijzigen van wet- en regelgeving, ingegeven door een rechterlijk oordeel, is niet op een lijn te stellen met het beleid om onherroepelijk vaststaande aanslagen niet ambtshalve te herzien n.a.v. nieuwe jurisprudentie.