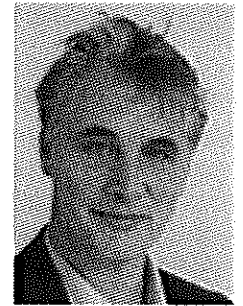


Bedrijfsopvolgingsfaciliteit in het successierecht: post mortem van het gelijkheidsbeginsel



Prof. mr. G.J.M.E. de Bont* Mr. M.J. Pelinck*

1. Inleiding

Op 13 juli 2012 oordeelde Rechtbank Breda dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de Successiewet (de BOF) in strijd is met het discriminatieverbod van het Europees Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens.¹ In reactie daarop kwam ongeveer iedereen aan wie een aanslag erf- of schenkbelasting werd opgelegd in bezwaar. De Staatssecretaris van Financiën verklaarde vervolgens de kwestie tot 'massaal', waarmee een bijzondere procedure in werking trad.² Daarbij worden de bezwaarschriften aangehouden tot de Hoge Raad in een of meer proefprocedures zal hebben geoordeeld. Dat deed hij op 22 november 2013, niet veel meer dan een jaar na de uitspraak uit Breda. Hij oordeelde dat de BOF wél door de beugel kan.³ Onder aanvoering van de Stichting Melding Collectief Onrecht (SMCO) zijn vervolgens ruim 2.000 belastingbetalers gaan klagen bij het Europees Hof voor de Rechten van de Mens. Dat heeft de klacht over discriminatie al op 27 mei 2014 van de hand gewezen, niet meer dan twee maanden na het indienen ervan.⁴ Die snelheid is opmerkelijk. Dat geldt niet voor de uitkomst. Die liet zich al wel voorspellen, vooral op basis van de bestendige rechtspraak van het EHRM waaruit blijkt dat het in aangelegenheden als de onderhavige de grootst mogelijke terughoudendheid betracht. Dat doet inmiddels ook de Hoge Raad. Na eind jaren '80 met een zeker enthousiasme te zijn begonnen met het toetsen van belastingwetgeving aan het gelijkheidsbeginsel, is hij gaandeweg terughoudender geworden. De BOF-arresten zijn in zekere zin het sluitstuk van die ontwikkeling. Zij bevestigen dat de Hoge Raad met dezelfde maximale terughoudendheid toetst als het EHRM. Dat is niet nieuw. Belangwekkend is wel dat de Hoge Raad zijn denken over de toepassing van het verdragsrechtelijke vertrouwensbeginsel heeft geëxpliciteerd. Daarover gaat deze beschouwing. Wij beginnen in §§ 2-4 met een beschrijving van de kwestie en samenvatting van het oordeel van de Hoge Raad en van de uitspraak van het EHRM. Daarop laten we commentaar volgen, eerst op de uitspraak van het EHRM en dan op de arresten (§§ 5-6). Dat is de opstap voor de uiteenzetting dat en waarom wij twijfelen aan de benadering van de Hoge Raad (§ 7). Dat is uiteraard een gepasseerd station, maar dat zou er sowieso niet toe hebben gedaan voor degenen die bezwaar hadden gemaakt. Wij menen namelijk dat zij ook bij een andere benadering van de Hoge Raad

geen reële kans hadden op het door hen verhoopde resultaat (§ 8). In § 9 gaan we in op de betekenis van de arresten. Die is o.i. vooral dat zij duidelijk maken dat – behalve bij onderscheid naar ras, sekse en etnische kenmerken – niet zinvol is om met een beroep op het gelijkheidsbeginsel bij de Hoge Raad aan te kloppen.

2. De kwestie

De BOF strekt ertoe te voorkomen dat het liquideitsbeslag van de erf- of schenkbelasting de overdracht van een onderneming binnen de familie belemmert. De faciliteit is in haar oorspronkelijke vorm geïntroduceerd in 1981. Aanvankelijk voorzag zij in uitstel van betaling van de belasting. In 1997 werd een kwijtscheldingsregeling toegevoegd, die uitwerkte als een vrijstelling van 25%. De vrijstelling werd in de daaropvolgende jaren stapsgewijs verhoogd, van 30 naar 60 naar 75 naar 90%, om uiteindelijk – in 2010 – te eindigen bij gehele vrijstelling van de eerste € 1 miljoen en 83% van het meerdere. Daarnaast is steeds de mogelijkheid van uitstel van betaling blijven bestaan ter zake van de belasting over het meerdere (thans dus de belasting over 17% boven het eerste miljoen). Gaandeweg dit uitdijen van de faciliteit is de spanning met het gelijkheidsbeginsel ontstaan. Die spanning is gelegen in het zogenoemde 'cadeau-effect'.⁵ Daarmee wordt

* Beide zijn advocaat te Amsterdam. Laatstgenoemde heeft als advocaat in een van de in dit artikel besproken cassatiezaken opgetreden. (debont@debontadvocaten.nl) (pelinck@debontadvocaten.nl)

1. Rechtbank Breda 13 juli 2012, ECLI:NL:RBBRE:2012:BX3386, V-N 2012/1914.
2. Art. 25a AWR. Bij een afwijzend oordeel van de Hoge Raad in de proefprocedure(s) wordt dan middels een publicatie 'collectief uitspraak' gedaan. In de onderhavige kwestie gebeurde dat op 4 december 2013. Degene die zijn zaak dan toch aan de rechter wil voorleggen, kan dat doen door de inspecteur binnen redelijke termijn te verzoeken de collectieve uitspraak voor zijn geval te vervangen door een individuele.
3. HR 22 november 2013, ECLI:NL:HR2013:1206; -1209; -1210; -1211 en -1212. Twee van de vijf zaken zijn gepubliceerd in *BNB* 2014/30 en 31, m.nt. Happé.
4. Het EHRM heeft zijn uitspraak gedaan op de door moeder en zoon Berkvens ingediende klacht. Op haar website beweert SMCO geen bemoeienis te hebben gehad met deze zaak (www.collectiefonrecht.nl).
5. De uitdrukking is gemunt door Hoogeveen in haar proefschrift over het onderwerp, "De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving", Sdu 2011.

bedoeld dat de verkrijgers van ondernemingsvermogen een veel groter fiscaal voordeel genieten, dan door het doel van de regeling wordt gerechtvaardigd. Dat doet zich voor op twee punten. Ten eerste geldt de vrijstelling generiek bij verkrijging van ondernemingsvermogen, ook als überhaupt niet enig liquiditeitsprobleem in het verschieft ligt (doordat er naast de onderneming nog ander vermogen vererft, doordat de verkrijger sowieso al over voldoende middelen beschikt e.d.). Ten tweede gaat vrijstelling verder dan nodig is om het probleem op te lossen. Om een liquiditeitsprobleem te ondervangen, zou in beginsel een betalingsregeling moeten volstaan. Een gedeeltelijke vrijstelling laat zich wellicht nog denken, bijvoorbeeld als middel om tot een soepel uitvoerbare regeling te komen, maar de oplossing om de hele verkrijging vrij te stellen schiet hoe dan ook het doel voorbij. Naar onze indruk is het vooral dit aspect dat in brede kring de aandacht heeft getrokken, vooral omdat van de stapsgewijze 'scheppen' die bovenop de oorspronkelijk vrijstelling zijn gedaan (van 25 naar 30, 60, 75, 90 en uiteindelijk 100%) niet valt te bedenken welk probleem daar nu eigenlijk mee wordt opgelost. De gestelde discriminatie is dus niet erin gelegen dat ondernemingsvermogen anders behandeld wordt, als zodanig. Waar het om gaat is dat de faciliteit veel groter is dan het probleem, waardoor de verkrijger van ondernemingsvermogen een onterecht voordeel in de schoot geworpen krijgt. Rechtbank Breda zag in dit cadeau-effect een schending van het gelijkheidsbeginsel, waaraan het de consequentie verbond dat hetzelfde cadeau moet worden gegund aan de verkrijgers van 'gewoon' vermogen.

3. HR 22 november 2013

De Hoge Raad ziet het als gezegd anders. De motivering van zijn oordeel begint met een uiteenzetting van het toetsingskader, zoals dat is ontwikkeld in de rechtspraak van het EHRM (ov. 3.3.1 van de arresten). Dat kader bestaat uit een beslismodel van drie stappen en de door het EHRM in zaken als de onderhavige gehanteerde maatstaf. De eerste stap is de vraag of de gevallen gelijk zijn. Dat zijn ze, aldus de Hoge Raad: gezien het uitgangspunt van de Successiewet om belasting te heffen over al hetgeen krachtens erfrecht of door schenking wordt verkregen, is de verkrijging van ondernemingsvermogen niet 'iets anders' (ov. 3.3.2). Daarmee is nog niet discriminatie gegeven. Die is er niet, als het verschil in behandeling wordt gedragen door een redelijke en objectieve rechtvaardiging (ov. 3.3.3). Voor deze tweede stap gaat de Hoge Raad te rade bij de totstandkominggeschiedenis (ov. 3.3.4 - 3.3.7). Daaruit komt naar voren dat de wetgever zich erdoor heeft laten leiden dat - samengevat - heffing van erf- en schenkbelasting de voortzetting van ondernemingen binnen familiekring kan bedreigen en dat dit onwenselijk is vanuit een algemeen sociaal-economisch belang, zulks omdat juist met voortzetting in familieverband de werkgelegenheid, economische

diversiteit en stabiliteit zou zijn gediend. Naar het oordeel van de Hoge Raad kunnen deze overwegingen een verschil in behandeling als zodanig dragen (ov. 3.3.8). Blijft over de derde vraag van het beslismodel, het vereiste dat het middel in een redelijke verhouding moet staan tot het doel (ov. 3.3.9). Daarentoent overweegt de Hoge Raad dat er weliswaar aanwijzingen zijn dat in lang niet alle gevallen waarin de faciliteit van toepassing is zich daadwerkelijk een liquiditeitsprobleem voordoet, maar dat anderszijds niet kan worden ontkend dat de faciliteit een bijdrage levert aan de oplossing van dat probleem waar het zich manifesteert; dat de wetgever bij de keuze voor een generieke maatregel het argument van uitvoerbaarheid heeft genoemd; terwijl voorts de faciliteit ook in meer algemene zin is bedoeld het ondernemerschap te stimuleren (ov. 3.3.12). Deze overwegingen monden uit in het oordeel dat de wetgever niet buiten de hem toekomende beoordelingsmarge is getreden nu "de faciliteit ... berust op een keuze ... waarvan niet kan worden gezegd dat zij evident van redelijke grond is ontbloeit", waarmee niet van discriminatie sprake is (ov. 3.3.13).

4. EHRM 27 mei 2014

Het EVRM heeft de klacht over de BOF als 'manifestly ill-founded' niet-ontvankelijk verklaard.⁶ Dat betekent iets anders dan op het eerste gezicht lijkt. 'Kennelijk ongegrond' houdt niet in dat er geen zinvolle argumenten voor de klacht zijn aan te voeren, of iets dergelijks, maar slechts dat het EHRM al op basis van de klacht zelf tot het oordeel kan komen dat zich geen verdragsschending voordoet. Afhankelijk van de omstandigheden wordt het niet-ontvankelijkheidsoordeel gegeven door een unus, een comité van drie of een kamer van zeven. In casu was het een kamer van zeven.⁷ Anders dan de niet-ont-

6. Zie het kopje van onderdeel 3 en ov. 37 van de uitspraak. De mogelijkheid wordt geboden door art. 35, lid 3, letter b, EVRM: "Het Hof verklaart elk individueel verzoekschrift ... niet-ontvankelijk, wanneer het van oordeel is dat ... het kennelijk ongegrond is." Van deze mogelijkheid maakt het EHRM zeer ruim gebruik, als middel om de stroom klachten het hoofd te kunnen bieden (rond de 80.000 per jaar).

7. In het algemeen begint een zaak bij een unus, die kan besluiten haar door te sturen naar een comité van drie of kamer van zeven. Een zaak kan echter ook meteen aan een comité worden toegewezen, dat de zaak aan de kamer moet verwijzen als het geen eenstemmigheid bereikt en dat kan doen als het daar anderszins reden voor ziet. De zaak kan ook meteen aan een kamer worden toegewezen, maar dat gebeurt alleen als er iets bijzonders aan de hand is. Een en ander speelt zich intern af, zodat daarover alleen valt te speculeren. Het lijkt evenwel niet gewaagd te veronderstellen dat (de Nederlandse rechter bij) het EHRM heeft waargenomen wat er in Nederland gaande was rond de BOF; dat het met het oog daarop de zaak zo snel mogelijk heeft willen afdoen en dat zij daarom meteen bij een kamer van zeven is neergelegd.

vankelijkheid suggereert, heeft het EHRM wel degelijk een inhoudelijk en gemotiveerd oordeel gegeven. In de motivering is het toetsingskader weergegeven (ov. 28 en 30-33). In ov. 31 en 32 beschrijft het hof de maatstaf: omdat het als internationaal rechter niet is geëquipeerd om de lokale omstandigheden en verhoudingen af te wegen, zal het in sociaal-economische aangelegenheden de afweging van de wetgeving respecteren "unless it is devoid of reasonable foundation". Het EHRM toetst dus marginaal; niet omdat het de zaak beoordeelt op kennelijke ongegrondheid, maar vanwege de aard van de wetgeving. Bij de eerste stap van het beslismodel valt het EHRM de Hoge Raad erin bij, dat de gevallen gelijk zijn (ov. 29). Bij de tweede stap refereert het EHRM naar het onderzoek van de Hoge Raad naar de totstandkoming, en gaat het erin mee dat het voorkomen van een continuïteitsbedreigend liquiditeitsprobleem een 'legitimate aim' is dat een verschil in behandeling kan rechtvaardigen (ov. 34). Bij de eerste twee stappen put het EHRM dus uit de arresten van de Hoge Raad, maar niet bij de derde. Het acht de maatregel niet disproportioneel, met de navolgende motivering:

"35. It remains to be considered whether there was a 'reasonable relationship of proportionality' between the means employed - the distinction between 'enterprise assets' and other assets - and the legitimate aim identified. 36. The exemption, as it is applied in practice, would appear to be an effective counter to the problems which it was intended to solve. At all events, since by their very nature similar problems cannot arise in respect of assets to which the exemption does not apply, the distinction made between the two situations does not constitute a disproportionate measure."

5. Proportionaliteit volgens het EHRM

Geparafraseerd: het middel is het onderscheid tussen ondernemings- en ander vermogen, en dat onderscheid is niet disproportioneel nu het liquiditeitsprobleem bij overdracht van ondernemingsvermogen zich alleen voordoet bij overdracht van ondernemingsvermogen. Dit kan niet dienen als motivering voor een oordeel over de verhouding tussen middel en doel. Dit zegt niet meer dan dat verschil in behandeling is toegelaten, maar dat had het EHRM bij de tweede stap al gezegd. De motivering begint natuurlijk al verkeerd: het middel is uiteraard niet het onderscheid, maar de vrijstelling. In het midden van de motivering schakelt het EHRM daarop over. 'Het komt hem voor', zo overweegt het, dat vrijstelling van de belasting een effectieve oplossing is voor het liquiditeitsprobleem dat kan ontstaan ten gevolgen van de belasting. Dat is te zacht uitgedrukt. Over de effectiviteit is geen twijfel mogelijk. Sterker nog, de kwestie is nu juist dat het middel te effectief is (over zijn doel heen schiet). Belangrijker: met de constatering dat de regeling

effectief is, is nog niet iets gezegd over de verhouding tussen middel en doel. De vraag is echter of het EHRM daar überhaupt wel iets over zou moeten (willen) zeggen. Het beoordeelt beleid op sociaal-economisch terrein met uiterste terughoudendheid. Een beoordeling van de proportionaliteit past daar niet bij. Dat vereist hoe dan ook een afweging - het gaat immers om een verhouding -, waar uit de aard van de zaak niet aan kan worden toegekomen als de beoordeling stopt bij de constatering dat een zinvol argument voor de gemaakte keuze valt te noemen. Bij de toetssteen 'unless devoid of reasonable foundation' en de redenen om deze te hanteren, zou het EHRM het ook erbij kunnen laten dat het niet is toegerust een proportionaliteitsafweging te maken, in plaats van met een manifest niet-steekhoudende motivering te doen alsof.

6. Proportionaliteit volgens de Hoge Raad

De Hoge Raad heeft zijn oordeel over de proportionaliteit uitgebreider gemotiveerd dan het EHRM. Zijn motivering oogt robuust. Bij nadere beschouwing overtuigt zij echter evenmin. De Hoge Raad overweegt dat de faciliteit ook van toepassing is als niet een liquiditeitsprobleem in het verschieft ligt, maar dat zij anderzijds stellig bijdraagt aan de oplossing van dat probleem als het zich voordoet. Dat zegt alleen iets over effectiviteit, niet over proportionaliteit. Daarop volgt de overweging dat de wetgever mede om reden van praktische uitvoerbaarheid gekozen heeft voor een generieke maatregel. Dat raakt wel de proportionaliteit. Het belang van de uitvoerbaarheid kan immers voldoende zwaarwegend zijn om voor lief te nemen, dat de regeling ook van toepassing is in gevallen waarvoor ze niet geschreven is. De Hoge Raad heeft het één echter niet tegenover het ander afgewogen, maar heeft zich ertoe beperkt dat de wetgever indertijd het argument van uitvoerbaarheid heeft genoemd. Hij heeft het argument dus niet inhoudelijk beoordeeld. Daar komt bij dat de opmerking van de wetgever dateert uit 2001, op het moment dat de vrijstelling naar 30% ging.⁸ Dat zegt dus maar weinig over het relatieve gewicht van het uitvoerbaarheidsaspect bij een vrijstelling van 100%. Tot slot overweegt de Hoge Raad dat de faciliteit niet uitsluitend

8. In de oorspronkelijke regeling werd de betalingscapaciteit wel getoetst. Die toets is vervallen per 1 januari 2002, op het moment dat de vrijstelling naar 30% ging, en is bij de stapsgewijze verhoging van de vrijstelling in de jaren daarna niet meer aan de orde gekomen. De laatste maal dat het achterwege laten van deze toets in de parlementaire stukken naar voren komt, althans de laatste verwijzing die wij hebben kunnen vinden, is in het Rapport Bedrijfsoverdracht 2004, dat vermeldt dat "... uit overwegingen van eenvoud en doelmatigheid gekozen is voor een generiek karakter" (*Kamerstukken II*, 2003-2004, 28 607, nr. 66).

is bedoeld om het liquiditeitsprobleem te ondervangen, maar mede tot doel heeft het ondernemerschap meer in het algemeen te stimuleren. Hij heeft dit afgeleid uit een opmerking tijdens de parlementaire behandeling met de strekking, dat de BOF past binnen het algemene beleid van het kabinet om ondernemerschap te stimuleren.⁹ Volgens ons 'verbreedt' dat niet het doel van de regeling zelf, maar ook los daarvan zien wij niet wat de toegevoegde waarde van een dergelijke algemeenheid is bij de beoordeling van de proportionaliteit van het middel. Op de keper beschouwd zegt de Hoge Raad ter motivering niet meer, dan dat mede om overwegingen van uitvoerbaarheid voor een generieke regeling is gekozen. Daarmee zegt hij alleen iets over één van de twee punten waarop de regeling over haar doel heen schiet. Het tweede punt – dat vrijstelling te ver gaat om passend te zijn als oplossing voor een liquiditeitsprobleem – komt niet anders aan de orde dan met de opmerking dat bij de totstandkoming enige malen is verwezen naar 'uitgebrachte rapporten' (ov. 3.3.10 en 3.3.11). In die rapporten – genoemd in ov. 3.3.6 en 3.3.7 – is er echter geen argument voor te vinden dat (waarom) een uitstelregeling niet toereikend zou zijn. Wezenlijk is daar niet meer in te lezen, dan dat 'verschillende organisaties' voor verhoging van de vrijstelling hebben gepleit¹⁰ en dat belastingadviseurs desgevraagd veelal antwoorden dat zij vrijstelling een goed idee vinden.^{11, 12}

7. De gehanteerde maatstaf

Welbeschouwd heeft de Hoge Raad de proportionaliteit beoordeeld met dezelfde terughoudendheid als het EHRM. Dat mag geen verbazing wekken, aangezien hij dezelfde maatstaf hanteert ('de keuze van de wetgever dient te worden geëerbiedigd, tenzij evident van redelijke grond ontbloom'). Zoals hiervoor al gesteld: bij deze maatstaf wordt niet toegekomen aan een beoordeling van de proportionaliteit. Dat zou anders zijn als men haar zou kunnen opvatten als de opdracht om bij de afweging terughoudend te zijn, maar het woordgebruik staat daaraan in de weg en dat is ook niet hoe de Hoge Raad ermee omgaat. Hij stopt immers bij de constatering dat de regeling effectief is en dat de wetgever op enig moment de overweging van praktische uitvoerbaarheid heeft genoemd. Aan de genoemde maatstaf acht de Hoge Raad zich gebonden. In ov. 3.1.1 legt hij uit waarom. Op die plaats overweegt hij dat uit de Grondwet voortvloeit dat de rechter wetgeving in formele zin slechts dan buiten toepassing kan laten, als de toepassing ervan onverenigbaar is met verdragsrecht. Wat betreft art. 14 EVRM betekent dat, zo vervolgt hij, dat de rechter zodanige onverenigbaarheid niet kan aannemen "op basis van een uitleg van het daarin gebruikte begrip discriminatie, die zou leiden tot een verdergaande bescherming dan mag worden aangenomen op grond van de rechtspraak van het EHRM". Tegen deze redenering als zodanig is niet iets in te brengen. Het lijkt ons althans niet voor discussie vatbaar dat voor de reik-

wijde van de verdragsnormen de interpretatie van het EHRM leidend is, en evenmin dat het toetsingsverbod van art. 120 Gw eraan in de weg staat verder te gaan. Toch hebben we twijfel over de benadering van de Hoge Raad. Dat zit 'm erin dat naar onze indruk het EHRM de maatstaf '... niet evident van redelijke grond ontbloom' niet heeft geformuleerd om inhoud aan het begrip discriminatie te geven, maar om zijn eigen rol af te bakenen. De reden om er zo over te denken, is dat het EHRM zelf met zoveel woorden zegt dat het bij die formulering gaat om zijn internationale-rechterschap. Standaard overweegt hij in zaken als de onderhavige (en zo ook in casu):

"Because of their direct knowledge of their society and its needs, the national authorities are in principle better placed than the international judge to appreciate what is in the public interest on social or economic grounds. The Court will generally respect the legislature's policy choice in this field unless it is 'manifestly without reasonable foundation'."¹³

9. Die opmerking, geciteerd in ov. 3.3.5 van de arresten, luidt als volgt: "de financiële middelen die kunnen worden vrijgemaakt worden – in lijn met de prioriteiten van het kabinetsbeleid – ingezet om het ondernemerschap te stimuleren" (*Kamerstukken II*, 2001/02, 28 015, nr. A, p. 20).
10. "Bedrijfsoverdracht: continuïteit door fiscaliteit". Dit rapport had de Staatssecretaris van Financiën laten opstellen naar aanleiding van een motie en was door hem aan de kamer aangeboden bij brief van 12 juli 2004. Brief en rapport zijn te vinden in *V-N* 2004 37.7. Wie die 'diverse organisaties' zijn, laat zich raden: dat is het georganiseerde bedrijfsleven (vgl. § 8.4 van de bijlage bij de conclusies van de A-G bij de arresten). Sallant is overigens dat op grond van het rapport verhoging van de vrijstelling tot boven de 30% niet aan de orde zou moeten komen. Vgl. *Kamerstukken II*, 2004-05, 29 767, nr. 14, p. 38-39 (aangehaald in § 3.23 van de conclusie van de A-G bij de arresten).
11. "Civiele en fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. Een praktijkonderzoek". Dit rapport is een product van het BDO Private Wealth Tax Fund en legt – wat betreft het fiscale gedeelte – verslag van de resultaten van een enquête onder belastingadviseurs. Het is o.a. te vinden op www.pure.uvt.nl. Uit deze enquête blijkt dat 85% van de ondervraagde 167 adviseurs een vrijstelling noodzakelijk vindt, en dat 65% een uitstelregeling voldoende acht. Die uitkomst is uiteraard inconsistent, zoals in het rapport ook met nadruk wordt opgemerkt.
12. Voor de goede orde: de Hoge Raad zegt niet dat in die rapporten iets van een argument voor vrijstelling te vinden is, en weegt ze zo te zien ook niet mee bij zijn beoordeling van de proportionaliteit van de maatregel.
13. Citaat uit *Burden en Burden I*, EHRM 12 december 2006, *V-N* 2007/54.4. In ov. 32 van de onderhavige uitspraak verwijst het EHRM verder naar *James and others*, 21 februari 1986, Series A no. 98 en *Stec*, EHRM 12 april 2006, *RVS* 2007/44. Vgl. ook *Carson et al.*, EHRM 4 november 2008, nr. 42184/05, waar de Hoge Raad in de BOF-arresten naar verwijst (- hij noemt de ov. 78 en 80, maar bedoeld zal zijn ov. 61).

Volgens het arrest *Handyside* behoort ook de nationale rechter tot de 'national authorities'.¹⁴ Dat arrest is weliswaar oud, maar ook los daarvan lijkt het er al wel op dat het bij de geciteerde overweging niet gaat om de afbakening van de rol van de rechter in zijn verhouding tot de wetgever, maar om die van het EHRM tot de verdragsstaten. Wij begrijpen de overweging dan ook zo, dat het EHRM aan de nationale rechter overlaat om te beoordelen of de wetgever in redelijkheid tot zijn keuze heeft kunnen komen, en dat het daar zelf pas in treedt als voor de wetgevende keuze werkelijk niets zinnigs te zeggen valt. Bij deze duiding valt de inhoud van het begrip discriminatie dus niet samen met de meetlat waarlangs het EHRM een concrete casus beoordeelt. Dat is echter wel hoe de Hoge Raad ermee omgaat. Zijn benadering komt erop neer dat hij niet meer bescherming tegen discriminatie geeft, dan men zou krijgen als men de gang naar Straatsburg maakt. Daarmee laat hij iets liggen, te weten de gevallen die wel discriminatie opleveren naar de inhoud van dat begrip maar die het EHRM ter beoordeling aan de nationale rechter overlaat. Zo bezien zou hij de opdracht verzuimen die in art. 94 Gw besloten ligt.

8. Art. 13 EVRM: 'remedy'

Het is te betreuren dat bij het EHRM alleen over schending van het gelijkheidsbeginsel is geklaagd en niet ook (of vooral) over schending van art. 13 EVRM. Dit artikel garandeert het recht op een daadwerkelijk rechtsmiddel voor een nationale instantie ('effective remedy'). Het wordt geschonden, zo kan men betogen, als de Hoge Raad een gat in de rechtsbescherming laat vallen door dezelfde maatstaf te hanteren als het EHRM. Daardoor komt het immers niet tot een inhoudelijke beoordeling van de proportionaliteit; niet door het EHRM omdat het daarvoor niet is toegerust, terwijl de rechter die wel over voldoende 'knowledge of the society and its needs' beschikt om te kunnen appreciëren 'what is in the public interest on social or economic grounds' het erbij laat zitten. Wij zouden graag hebben vernomen hoe het EHRM de klacht had beoordeeld dat in zoverre niet in een daadwerkelijke rechtsgang is voorzien. Voor de klagers zou dat minder interessant zijn. Als een klacht op art. 13 EVRM zou zijn geslaagd, dan houdt dat uiteraard nog niet in dat het EHRM de BOF als discriminerend zou hebben beoordeeld. Met het oog op de uitspraak van 27 mei 2014 zou dat er naar wij menen ook dan niet hebben in gezeten. Maar al zou het EHRM wel tot het oordeel 'discriminerend' zijn gekomen, dan nog zou de procedure niet hebben geleid tot het resultaat waar de klagers op hoopten. Dan rijst de vraag naar de consequentie die daaraan moet worden verbonden, wil het rechtsmiddel effectief mogen heten in de zin van art. 13 EVRM. Bij de toepassing van art. 41 EVRM (de toekenning van een billijke genoegdoening door het EHRM) is het uitgangspunt dat de klager zoveel mogelijk in de toestand moet worden gebracht waarin hij zich

zou hebben bevonden zonder de schending.¹⁵ De BOF is evenwel niet discriminerend in de zin dat een bepaalde klasse een voordeel wordt onthouden, maar doordat zij een kleine groep privilegieert. De toestand zonder discriminatie is die, zonder het privilege. Zij die niet onder de termen van de BOF vallen, missen zo bezien niet iets - lijden geen materiële schade¹⁶ -, waarmee er geen termen zijn voor een tegemoetkoming. Als het EHRM aan art. 41 EVRM zou zijn toegekomen,¹⁷ dan ligt het voor de hand dat het had geoordeeld dat de verzoekers hun genoegdoening moeten vinden in de vaststelling van de verdragsschending.¹⁸ De Hoge Raad hanteert een andere benadering, die evenwel op hetzelfde uitkomt. In nagenoeg alle gevallen waarin hij fiscale wetgeving als strijdig met het gelijkheidsbeginsel beoordeelde, heeft hij de aanslag in stand gelaten.¹⁹ De overweging daarbij is steeds dat de discriminatie op verschillende manieren kan worden opgelost; dat de keuze tussen die manieren berust op overwegingen die aan de wetgever zijn voorbehouden; en dat het daarom de rechtsvormende taak aan de rechter te buiten gaat om rechtsherstel te bieden door een bezwarende wettelijke regel buiten toepassing te

14. EHRM 7 december 1976, *Handyside*, NJ 1978, 236: "This margin [of appreciation] is given both to the domestic legislator ... and to the bodies, judicial amongst other, that are called upon to interpret and apply the laws in force."

15. 'Restitutio in integrum'; vgl. EHRM 26 oktober 1984, *Piersack*, ov. 12 en EHRM 28 november 2002, *Former King of Greece*, ov. 72.

16. Indirect is er wel schade, zo kan men betogen, daarin gelegen dat de belastingopbrengst die de Staat mist ten gevolge van het privilege ergens anders vandaan moet komen en aldus - door zwaardere belasting op een ander terrein - voor rekening komt van degenen die niet van het privilege profiteren. Het helpt echter niet die schade te vergoeden, aangezien dat evenzo ten laste van de algemene middelen en dus de belastingbetaler komt. Vgl. J.W. van den Berge, 'Gelijkheid, de toepassing van het non-discriminatiebeginsel (art. 14 EVRM en art. 26 IVBPR)', *WFR* 2000/6391, onderdeel 4.

17. Art. 41 EVRM is eerst van toepassing als het nationale recht niet volledig rechtsherstel toelaat. Zover was het niet: voor de deelnemers lag de gang naar de belastingrechter nog open. Zij zijn namelijk rechtstreeks bij het EHRM tegen de gestelde discriminatie opgekomen, als het goed is onder gelijktijdig maken van bezwaar tegen de aanslag. 'Als het goed is': SMCO heeft ook deelnemers aangetrokken wier aanslagen onherroepelijk zijn geworden doordat niet binnen de daarvoor gestelde termijn van zes weken bezwaar is gemaakt. Anders dan SMCO meent, had doorbreking van de formele rechtskracht er volgens ons niet in gezeten en was voor deze categorie de procedure al om die reden vanaf aanvang uitzichtloos.

18. In de rechtspraak van het EHRM is deze benadering met name te vinden bij de vaststelling van schending van de procedurerechten van de art. 5 en 6 EVRM.

19. De enige ons bekende gevallen waarin de Hoge Raad aan schending van het gelijkheidsbeginsel de consequentie van vermindering van de belasting verbond, zijn HR 27 september 1989, *BNB* 1990/61, HR 30 september 1992, *BNB* 1993/30 en HR 17 augustus 1998, *BNB* 1999/122.

laten dan wel een begunstigende regeling analoog toe te passen.²⁰ Naar wij menen kon een andere uitkomst in de BOF-zaak op voorhand al wel worden uitgesloten. Gaat men speculeren over de oplossing waar de wetgever voor zou kiezen, dan dringt zich immers onmiddellijk op dat hij de discriminatie zou wegnemen door de BOF te versoberen; niet door 'dan maar' helemaal af te zien van heffing van erf- en schenkbelasting. Het maximale resultaat dat van de procedure kon worden verwacht, is een oordeel dat de wetgever ertoe zou nopen naar de tekentafel terug te keren. Dat zou een bevredigende uitkomst zijn voor degene die om principiële redenen zijn opgekomen tegen de *Überprivilegierung* van de BOF,²¹ maar dat is allicht niet waarvoor de ruim 2.000 deelnemers aan de groepsactie € 495 of € 995 aan SMCO hebben betaald.²²

9. Slot

Het belang van de BOF-zaak is niet dat de Hoge Raad het criterium '... tenzij van redelijke grond ontbloomt' is gaan toepassen. Dat is niet nieuw: dat doet hij al sinds 2005.²³ In de BOF-arresten heeft de Hoge Raad uitgebreid toegelicht waar het criterium vandaan komt en waarom hij zich eraan gebonden acht, en zij verdienen om die reden de kwalificatie 'standaard', maar dat een en ander kon ook uit eerdere rechtspraak al wel worden afgeleid. Het werkelijke belang van de arresten is volgens ons, dat zij het einde markeren van de rol van het verdragsrechtelijke gelijkheidsbeginsel in het belastingrecht. Het lijkt erop dat de Hoge Raad daar niets meer van moet hebben. Dat leiden wij daaruit af, dat hij ook bij het criterium '... tenzij van redelijke grond ontbloomt' zeer wel tot het oordeel van discriminatie had kunnen komen. Voor de keuze voor vrijstelling is namelijk geen redelijke grond te geven. Wij hebben althans voor de achtereenvolgende verhogingen van de vrijstelling naar 30, 60, 75, 90 tot 100% geen enkel inhoudelijk argument gevonden, niet in de wetsgeschiedenis noch daarbuiten. Die keuze is niet tot iets anders terug te voeren dan gelobby van het georganiseerde bedrijfsleven. Daartegenover is bij de totstandkoming ettelijke malen naar voren gebracht, door de Raad van State, bewindslieden en parlementariërs, dat voor vrijstelling geen goede grond bestaat en dat zij zich slecht met het gelijkheidsbeginsel verdraagt.²⁴ Had de Hoge Raad gewild, dan had hij zeer wel kunnen oordelen dat de regeling disproportioneel is zonder met art. 120 Gw in de knoei te komen. Het oordeel dat de keuze voor vrijstelling evident zonder redelijke grond is, lijkt ons althans betrekkelijk veilig (niet alleen in de zin dat het zich min of meer onttrekt aan kritiek, maar ook omdat het geen gevolg voor de schatkist zou hebben aangezien het nog niet verlaging van de aanslag impliceert). Maar de Hoge Raad wil niet. Naar wij menen, kan zijn terugtred dan ook niet op het conto worden geschreven van de rechtspraak van het EHRM, maar gaat het vooral om een rechtspolitieke keuze. Klaarblijkelijk ziet de Hoge Raad

zichzelf niet in de rol van bewaker van een zeker minimaal kwaliteitsniveau van fiscale wetgeving. Behalve wanneer het ervan zou komen dat het dragen van een hoofddoek als belastbaar feit wordt aangemerkt, zien wij dan ook niet gebeuren dat het verdragsrechtelijke gelijkheidsbeginsel nog aan bod komt.

20. Zie, als voorbeeld uit vele, HR 12 mei 1999, *BNB* 1999/271.

21. Zo noemt het Bundesfinanzhof het effect van de Duitse, met de BOF op de relevante punten zeer vergelijkbare regeling die het op 29 september 2012 als *verfassungswidrig* beoordeelde wegens *Verstoß gegen den Gleichheitssatz* (www.juris.bundesfinanzhof.de, nr. II R 9/11). Dat hof toetst aan de grondwet en hoeft daarbij niet de keuze van de wetgever te respecteren zodra er een enigermate zinvol argument vóór te noemen valt, zodat het heeft kunnen toekomen aan een inhoudelijk beoordeling van proportionaliteit.

22. SMCO vroeg aan de deelnemers een bijdrage van, alternatief, € 495 plus 20% van de opbrengst of € 995 plus 10%.

23. HR 8 juli 2005, *BNB* 2005/310, zulks onder verwijzing naar het in voetnoot 13 hiervoor al genoemde arrest *James and others*.

24. De bewindspersoon zag in 1981 en 1984 geen reden voor vrijstelling (*Kamerstukken II*, 1979-80, 16 016, nr. 7, p. 28 en brief aan de kamer van 16 juni 1993, nr. AFP 93/165, *V-N* 1993/2013); de Raad van State zag er geen reden voor (*Kamerstukken II*, 2001-02, 28 015, nr. A); volgens de bewindspersoon zou een vrijstelling van 50% nog net niet met het gelijkheidsbeginsel in strijd zijn en hij ontraadde het amendement om haar te verhogen af (*Kamerstukken II*, 2004-05, 29 767, nr. 14, p. 68); volgens de Raad van State was al eerder de grens overschreden waarbij vrijstelling nog in de sleutel van de doelstelling van de regeling kan worden geplaatst (*Kamerstukken II*, 2008-09, 31 930, nr. 4); in de Eerste Kamer werd de vraag opgeworpen wat überhaupt de keuze voor vrijstelling rechtvaardigt - een inhoudelijk antwoord bleef uit (*Kamerstukken I*, 2009-10, 31 930, nr. D, p. 33).