

WFR 2024/298

Het evenredigheidsbeginsel: een wankle weegschaal?

Tirza Cramwinckel, datum 04-11-2024

Datum	04-11-2024
Auteur	Tirza Cramwinckel ^[1]
JCDI	JCDI:ADS984373:1
Vakgebied(en)	Fiscaal bestuursrecht / Algemeen
Wetgeving	Fiscaal bestuursrecht / Algemene rechtsbeginselen en abbb Art. 3:4 Awb

In het belastingrecht is er, als het gaat om belastingaanslagen, weinig tot geen ruimte voor een soepele benadering. Belastingen worden geheven uit kracht van een wet (art. 104 Grondwet) en niet op basis van een redelijkheidsoordeel of belangenafweging van de inspecteur. Toch ligt de vraag op tafel of er verandering op komst is. Het evenredigheidsbeginsel, tot voor kort een grijze muis in het belastingrecht, maakt dankzij recente ontwikkelingen in de algemeen bestuursrechtelijke rechtspraak langzaam maar zeker zijn hernieuwde entree. Vooral bij belastingaanslagen als gebonden beschikkingen - beslissingen waar de inspecteur geen discretionaire ruimte heeft en de hoogte van de aanslag volgt uit dwingend recht - roept dat de vraag op of dit beginsel een relevante, of zelfs potentieel ontwrichtende, rol gaat spelen.

Het evenredigheidsbeginsel is deels gecodificeerd in art. 3:4 lid 2 Awb, dat in zijn huidige vorm regelt dat de voor een of meer belanghebbenden nadelige gevolgen van een besluit niet onevenredig mogen zijn in verhouding tot de met het besluit te dienen doelen. Naar geldend recht is art. 3:4 lid 2 Awb enkel toepasbaar bij besluiten die hun grondslag vinden in een discretionaire bevoegdheid ('kan'-bepaling). Besluiten die daarentegen zijn gebaseerd op dwingende wetsbepalingen (gebonden bevoegdheid), zoals belastingaanslagen, vallen buiten de reikwijdte van art. 3:4 lid 2 Awb. Idee is dat de wetgever reeds een belangenafweging heeft gemaakt; het staat de inspecteur of rechter niet vrij dat over te doen (art. 3:4 lid 1 Awb).

Echter, het speelveld verandert. Recent hebben de hoogste algemene bestuursrechters een koerswijziging ten aanzien van het evenredigheidsbeginsel ingezet, die ook fiscaal relevant is. Hoe prettig leesbaar die uitspraken ook zijn, niet elke fiscalist zal kennisnemen van bestuursrechtelijke jurisprudentie. Ik vat de stand uit de drie kernuitspraken in een notendop samen. Voor (i) besluiten die berusten op een discretionaire bevoegdheid maakt ABRvS 2 februari 2022, ECLI:NL:RVS:2022:285, *V-N 2022/11.10 (Harderwijkse drugspand)* duidelijk dat als het gaat om de toetsing van een besluit aan art. 3:4 lid 2 Awb, de evenredigheid niet langer terughoudend moet worden getoetst, maar dat een indringendere toets geldt (glijdende schaal). Daarbij hangt de toetsingsintensiteit af van, kort gezegd, de relevante belangen en de ingrijpendheid van het besluit. Voor (ii) besluiten die berusten op een gebonden bevoegdheid gebaseerd op een wet in formele zin (denk aan belastingaanslagen op grond van materiële belastingwetten) verzet de uitspraak van ABRvS 1 maart 2023, ECLI:NL:RVS:2023:772, *BNB 2023/147 (aanvraagtermijn kinderopvangtoeslag)* de bakens: (ook) bij een besluit dat is gebaseerd op een wet in formele zin en waarbij de wet dwingt om een besluit met een bepaalde inhoud te nemen (gebonden bevoegdheid) is toetsing aan het (ongeschreven) evenredigheidsbeginsel mogelijk. De evenredigheidstoetsing kan plaatsvinden op twee niveaus: (a) de regel zelf ('exceptieve toetsing') en (b) het concrete geval ('rechtstreekse toetsing'). Deze uitspraak maakt (ook) duidelijk dat het evenredigheidsbeginsel *contra legem*-toepassing kan hebben, met als gevolg dat het wettelijk voorschrift niet wordt toegepast. Tot slot verruimt de uitspraak van het CBb 26 maart 2024,

ECLI:NL:CBB:2024:190, *BNB* 2024/100 (*COVID 19-subsidie*) de toetsingsmogelijkheid van het evenredigheidsbeginsel bij (iii) besluiten die berusten op een gebonden bevoegdheid gebaseerd op een algemeen verbindend voorschrift, waardoor hierbij (ook) toepassing *contra legem* mogelijk wordt (denk in de fiscale context aan een besluit op grond van een AMvB of ministeriële regeling, zoals het Uitvoeringsbesluit IB 2001 of de Uitvoeringsregeling IB 2001). Kortom, ook fiscale besluiten, inclusief belastingaanslagen, kunnen worden onderworpen aan een evenredigheidstoetsing.

Zal deze jurisprudentie leiden tot fundamentele veranderingen in het belastingrecht? Het is verleidelijk om te denken van niet. Maar in realiteit is de invloed van het (herijkte) evenredigheidsbeginsel zichtbaar in de fiscale rechtspraak, hoewel - eerlijk is eerlijk - de impact ervan vooralsnog beperkt is (o.a. HR 9 juni 2023, ECLI:NL:HR:2023:815, *BNB* 2023/118; HR 6 oktober 2023, ECLI:NL:HR:2023:1371, *BNB* 2023/157; Conclusie A-G Pauwels 28 juni 2024, ECLI:NL:PHR:2024:710, *V-N* 2024/38.13, punt 13 en Rechtbank Noord Nederland 7 november 2024, ECLI:NL:RBNNE:2024:4361).

Moeiteloos kan worden geconstateerd dat - ingezoomd op belastingaanslagen gebaseerd op een wet in formele zin (zie (ii)) - de evenredigheidstoetsing geen 'kat in het bakkie' is. Bij de verschillende toetsingskaders ligt de drempel voor een geslaagd beroep op het evenredigheidsbeginsel voor deze categorie relatief het hoogste. Hiervoor gelden de criteria van (1) de 'verdisconteringsbeperking' (er moeten zich bijzondere omstandigheden voordoen die niet of niet ten volle zijn verdisconteerd in de afweging van de wetgever; dergelijke omstandigheden kunnen gelegen zijn in (a) handelen van het bestuursorgaan en (b) gevolgen van de wettoepassing die niet stroken met wat de wetgever kan hebben bedoeld of voorzien); en (2) de 'zozeer in strijd'-eis (de niet-verdisconteerde bijzondere omstandigheden doen de toepassing van de regel zozeer in strijd zijn met algemene rechtsbeginselen of (ander) ongeschreven recht dat die toepassing achterwege dient te blijven).

Vanwege die hoge drempels mag niet worden genegeerd dat de Awb-wetgever de evenredigheidstoetsing intussen wenst te verruimen, zodanig dat alle - ook gebonden - besluiten kunnen worden getoetst aan het evenredigheidsbeginsel van art. 3:4 lid 2 Awb (conceptwetsvoorstel Wet versterking waarborgfunctie Awb, *V-N* 2024/19.22, par. 3.2.1). Bovendien beoogt de Awb-wetgever het criterium ten aanzien van niet-verdisconteerde omstandigheden uit te breiden: de uitkomst mag niet onevenredig zijn ten opzichte van het doel dat de wetgever voor ogen had. Ik lees hierin een politieke wens tot een meer resultaatgerichte benadering van het evenredigheidsbeginsel. Leidt een mechanische regeltoepassing tot een onevenredige uitkomst gezien het doel van de regel? Dan biedt het evenredigheidsbeginsel een instrument om tot een juridisch gefundeerde afwijking van een strikte regeltoepassing te komen.

Voor het belastingrecht verwacht ik dat bij de door de Awb-wetgever beoogde uitbreiding van de verdisconteringsbeperking in de evenredigheidstoets ook nog interessant kan worden de verhouding tussen enerzijds (fiscale) regels die als doel hebben een bepaald rechtsgevolg tot stand te brengen (in het algemene belang, bijv. de wens om belasting te heffen over inkomensbestanddeel X, een fiscale faciliteit toe te kennen in geval Y of een fiscaal gevolg te onthouden aan categorie Z) en anderzijds regels die de uitvoering ervan dienen (bijv. een peildatum, bewijslastverdelingsregels, een forfait, formele aspecten zoals een schriftelijkheidseis, een formulier, een vinkje). In dat laatste geval kan 'een workaround' denkbaar zijn zonder afbreuk te doen aan het algemene belang (concept Mvt, p. 48). Dat impliceert dat juist in die gevallen het evenredigheidsbeginsel bij knellende gevallen (eerder) uitkomst kan en moet bieden. Als voorbeeld denk ik aan de onacceptabel aanvoelende uitkomst in HR 28 juni 2019, ECLI:NL:HR:2019:1051, *BNB* 2019/152, waarbij (enkel) niet aan de IACK-inschrijvingseis kon worden voldaan vanwege veiligheidsredenen. Een recenter voorbeeld betreft HR 6 oktober 2023, ECLI:NL:HR:2023:1371, *BNB* 2023/157, waarbij vaststond dat geen sprake was van kennelijk onbehoorlijk bestuur maar de bestuurder toch hard werd geraakt door de stringente bestuurdersaansprakelijkheid-bewijsregel. Een aardig positief voorbeeld biedt Rb. Zeeland-West-Brabant 9 september 2021, ECLI:NL:RBZWB:2021:4546, r.o. 4.2.7, waarin een bepaald document niet op tijd was, maar wel aan de relevante materiële voorwaarden was voldaan. Zie ook recent Rechtbank Noord Nederland 7 november 2024, ECLI:NL:RBNNE:2024:4361, waarin het belastingrentepercentage van 8% voor de Vpb in strijd werd geoordeeld met het evenredigheidsbeginsel.

De vraag is hoe ver de ontwikkelingen zullen gaan. In de literatuur worden ook zorgen geuit. Zal het evenredigheidsbeginsel de fundamenten van het belastingrecht (zoals rechtsgelijkheid, rechtszekerheid) aan

het wankelen brengen? Gaan we toe naar een systeem waar menselijke omstandigheden (minstens) net zo zwaar wegen als een strikte wetstoepassing? Wordt belastingheffing dan een willekeurige aangelegenheid, waarbij het gelijkheidsbeginsel wordt ondermijnd? Ik verwacht niet dat de toekomst die kant op zal gaan. De huidige ontwikkelingen geven ook geen reëel aanknopingspunt dat die vrees bewaarheid wordt. Wat wel zeker is, is dat het evenredigheidsbeginsel de belastingwetgever (en vervolgens ook de uitvoerder en rechter) dwingt om terug te keren naar een kernvraag in de verhouding tussen de (heffende) overheid en de burger: zijn de regels op grond waarvan belastingheffing plaatsvindt op orde? En op individueel niveau: is de uitkomst van een besluit niet alleen juridisch juist, maar ook juridisch juist in het concrete geval? Dat lijken mij terechte vragen, die als instrument kunnen dienen om het belastingrecht eerder stabiel te maken dan aan het wankelen te brengen.

Voetnoten

[1] Mr. dr. T.A. Cramwinckel is advocaat bij Stibbe en universitair docent bij de Universiteit Leiden.