

Mijnheer de Rector Magnificus,
Zeer gewaardeerde toehoorders.

1 Inleiding

Vanmiddag wil ik met u aan grensverkenning gaan doen. Ik zie een aantal fiscalisten schrikken: die keurige Hemels gaat toch geen fiscale grensverkenning¹ propageren? Nee, weest u gerust. Ik blijf ruim binnen de grenzen van het fiscaal toelaatbare. De grenzen die ik vanmiddag wil verkennen, zijn die van de fiscale wetenschap.

De aan de Erasmus School of Law verbonden fiscalisten houden zich de komende jaren bezig met het onderzoeksprogramma 'Fiscale autonomie en haar grenzen'. Het begrip 'autonomie' heeft in de loop der tijd diverse betekenissen gekregen. Ik gebruik het vandaag in de dicht bij de Griekse oorsprong² liggende betekenis van het woord: de onafhankelijkheid van de belastingwetgever bij het opleggen van belastingwetten. Artikel 81 Grondwet geeft de regering en de Staten-Generaal de bevoegdheid gezamenlijk wetten vast te stellen. Deze organen, die samen de wetgever vormen, kunnen ondanks deze exclusieve grondwettelijke bevoegdheid niet in volledige onafhankelijkheid opereren, ook niet als het belastingwetgeving betreft. De belastingwetgever wordt namelijk op verschillende wijzen in zijn autonomie begrensd. Nationaal en internationaal, juridisch, maar ook niet-juridisch. Evenals de inwoners van Babel moet de fiscale wetgever rekening houden met de grenzen van zijn mogelijkheden en kan hij niet in totale onafhankelijkheid opereren. De bouw van de fiscale wetgevingstoren kan op enig moment door buiten de directe invloedssfeer van de belastingwetgever liggende factoren worden belemmerd of zelfs worden gestopt.³

De grenzen aan de autonomie van de belastingwetgever hebben ook gevolgen voor de fiscale wetenschapsbeoefening. Ik wil vanmiddag betogen dat fiscalisten zich in hun onderzoek niet hoeven te beperken tot hun eigen gebied. De belastingwetenschap kan naar mijn mening verder komen door grensoverschrijdend onderzoek. De belastingwetgever kan hier vervolgens zijn voordeel mee doen. Hiervoor is het van belang om samenwerking te zoeken met onderzoekers uit andere juridische disciplines, andere wetenschappen en andere landen. Wetenschapsgrenzen zijn niet absoluut, maar fluïde.

¹ Zie voor een recente beschouwing over fiscale grensverkenning A.J. van Lint, 'Fiscale grensverkenning en horizontaal toezicht' *NtFR* 2011/160.

² Autonomie is afgeleid van het Grieks *αυτονομία*: *autonomía*, *autos* (zelf) + *nomos* (wet), *autonomos*: eigen wetten opleggend.

³ Bij deze rede neem ik de letterlijke tekst van het verhaal over de bouw van de toren van Babel als uitgangspunt. De negatieve lading die aan het verhaal is gegeven, waarbij de nadruk wordt gelegd op de hoogmoed van de inwoners van Babel, betrek ik niet in mijn analogie. In tegenstelling tot wat vaak wordt gedacht, staat in het Bijbelverhaal niet dat het slecht afloopt met de toren. Deze wordt niet vernietigd en stort niet in. De toren wordt simpelweg niet afgebouwd. Pas later wordt Babel vernietigd.

Een goed voorbeeld is de verhouding tussen het bestuursrecht en het belastingrecht. Belastingrecht is een vorm van bestuursrecht. Het is zelfs een van de belangrijkste 'families' in het bestuursrecht genoemd, vanwege zijn relatief hoge ouderdom en het grote aantal fiscale overheidsbeschikkingen.⁴ Door de Algemene wet bestuursrecht (Awb) is het belastingrecht steeds meer geïntegreerd in het bestuursrecht. In eerste instantie stuitte dit op weerstand, maar inmiddels heeft de Awb een vaste plaats verworven in het belastingrecht.⁵ De hoogste belastingrechter, de Hoge Raad, verwijst bij de toepassing van de Awb op fiscale geschillen met enige regelmaat naar jurisprudentie van andere hoogste bestuursrechters.⁶ Dit neemt niet weg dat er nog steeds belangrijke verschillen bestaan tussen beide rechtsgebieden. Volledige uniformiteit ligt niet in de lijn der verwachtingen.⁷ Ondanks deze verschillen brengt uitwisseling van kennis beide rechtsgebieden verder. Donner sprak zelfs over een onverbreekelijke, wederzijds bevruchtende band.⁸

De stelling van Donner kan ook naar andere wetenschapsgebieden worden uitgebreid. We hoeven geen eigen territoir te verdedigen. Het is eerder omgekeerd: door samenwerking met andere wetenschappen komt de fiscale wetenschap verder en vice versa. Ik wil wetenschappers uit andere gebieden daarom van harte uitnodigen om vaker de grens naar de fiscale wereld over te steken. Om u hiertoe te verleiden bespreek ik diverse voorbeelden van begrenzings van de autonomie van de belastingwetgever die mogelijkheden bieden voor interdisciplinair en rechtsvergelijkend onderzoek. Deze voorbeelden liggen zowel op het gebied van de sociale, historische en economische wetenschappen als op het gebied van andere juridische disciplines, zoals het staats- en bestuursrecht, het internationaal publiekrecht, het ondernemingsrecht en het Europees recht.

⁴ Deel 177 in de serie Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, *Rapport van de commissie ter bestudering van de betekenis van de Algemene wet bestuursrecht voor het belastingrecht*, Deventer: Kluwer 1989, p. 5.

⁵ In het als deel 177 in de serie Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap gepubliceerde *Rapport van de commissie ter bestudering van de betekenis van de Algemene wet bestuursrecht voor het belastingrecht*, Deventer: Kluwer 1989, p. 48, staat in conclusie 8 dat het verreweg de beste oplossing is het belastingrecht uit te zonderen voor de toepassing van de Awb. Deze kritische houding werd vermoedelijk vooral veroorzaakt doordat in het toen voorliggende voorontwerp nauwelijks rekening leek te zijn gehouden met het (bestaan van) het belastingrecht (zie bijvoorbeeld p. 5-7, 16 en 47 van het rapport). In 1994 concludeerde Geppaart echter al dat de weerstand in fiscale kring was afgebrokkeld (CH.P.A. Geppaart in deel 194 van de serie Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, *De invloed van de Awb op het fiscale procesrecht (2)*, Deventer: Kluwer 1994, p. 7. In 2010 constateerden Happé c.s. zelfs dat zulke negatieve geluiden geheel zijn verdwenen (R.H. Happé, P.M.F. van Loon, J.P.F. Slijpen, M.R.T. Pauwels, *Algemeen fiscaal bestuursrecht* Deventer: Kluwer 2010, p. 1).

⁶ Bijvoorbeeld Hoge Raad 24 september 2010, nr. 09/03257, LJN BN8049, NTFR 2010/2250, r.o. 3.1.2, Hoge Raad 3 december 2010, nr. 09/04397, LJN BO5988, NTFR 2010/2833, r.o. 3.5.2 en HR 28 januari 2011, nr. 10/02285, LJN: BP2138, NTFR 2011/257, r.o. 3.5.3. Zie voor een algemene beschouwing over kruisbestuiving die plaatsvindt tussen de hoogste bestuursrechters: M.W.C. Feteris, '15 jaar Awb en belastingrecht', in: T. Barkhuysen, W. den Ouden en J.E.M. Polak, *Bestuursrecht harmoniseren: 15 jaar Awb*, Den Haag: Boom 2010, p. 368.

⁷ In deze zin: M.W.C. Feteris, '15 jaar Awb en belastingrecht', in: T. Barkhuysen, W. den Ouden en J.E.M. Polak, *Bestuursrecht harmoniseren: 15 jaar Awb*, Den Haag: Boom 2010, p. 359, 368 en 371.

⁸ A.M. Donner, *Nederlands Bestuursrecht, Algemeen Deel* Alphen aan den Rijn: Samsom 1974, p. 61. In de volgende druk (uit 1987) is deze opmerking overigens verdwenen.

2 De autonomie van de belastingwetgever begrensd door de calculerende burger

Belastingwetten zijn zeer veranderlijk. De belastingwettenpocket die ieder jaar in januari verschijnt, is meestal in april al niet meer 100% actueel. Voor de praktijkfiscalist is het erg belangrijk om zijn cliënten te adviseren op grond van de actuele wettekst. Ook de fiscale wetenschapper zal vaak de nu geldende of een voorgestelde toekomstige wettekst als uitgangspunt nemen. Niets in deze wereld staat echter op zichzelf, alles heeft een verleden en een maatschappelijke context. Ook het fiscale heden kunnen we slechts begrijpen als we het fiscale verleden kennen. Dat verleden is niet alleen de recente, en ontegenzegglijk stormachtige, geschiedenis van een bepaling als de deelnemingsvrijstelling.⁹ Het is ook het verdere verleden dat de belastingwetenschapper helpt om de huidige wettelijke bepalingen in een context te zetten. Ferdinand Grapperhaus heeft veel gedaan voor de verbinding van het belastingrecht met de historische wetenschappen. Ik ben een van de fiscalisten die op zijn werk hoopt voort te bouwen.

Als de geschiedenis ons iets leert over een niet-juridische grens aan de autonomie van de belastingwetgever is het dat de wetgever altijd rekening moet houden met gedragsreacties. Als de calculerende burger op eenvoudige wijze belastingheffing kan vermijden, zal hij dit over het algemeen niet laten. De belastingopbrengst kan dan danig tegenvallen.

2.1 Belasting op ramen en deuren

Stille getuigen van belastingontwijking uit vroeger tijden zijn de dichtgemetselde ramen in steden en dorpen. Van 1822 tot 1896 hief Nederland een personele belasting op ‘uiterlijke tekenen van welstand’. Eén van deze tekenen van welstand was het aantal vensters, waarbij in eerste instantie voor ramen op de tweede verdieping een hoger tarief gold. Deze belasting gaf aanleiding tot gedetailleerde juridische discussies. In 1823 verscheen een tweetal pamfletten waarin twee, slechts met hun initialen aangeduide, vrienden debatteerden over wat ‘buitendeuren en vensters’ zijn. De ene auteur meende dat ‘het Zijner Majesteits voornemen niet is geweest, om andere deuren en vensters te

⁹ Artikel 13 Wet op de vennootschapsbelasting 1969. De deelnemingsvrijstelling is van oudsher een *unique selling point* van de BV Nederland (dat overigens door steeds meer landen op enigerlei wijze is gekopieerd). Grofweg houdt deze faciliteit in dat de vennootschapsbelastingplichtige aandeelhouder vervreemdingsresultaten en dividenden opkomend uit aandelenbelangen van ten minste 5% onbelast kan ontvangen, behalve als sprake is van een niet kwalificerende beleggingsdeelneming. De deelnemingsvrijstelling heeft de afgelopen jaren veel wijzigingen ondergaan. Ik geef slechts een drietal voorbeelden. Op 1 januari 2004 werd de aftrekbeperking voor kosten gemaakt voor buitenlandse deelnemingen geschrapt (Wet van 18 december 2003, houdende wijziging van enkele belastingwetten c.a. (Belastingplan 2004), Stb. 2003/526). Deze wijziging was een direct gevolg van het Bosal arrest van het Europese Hof van Justitie (HvJ 18 september 2003, zaak C-168/01). Op 1 januari 2007 bracht de Wet Werken aan winst ingrijpende wijzigingen in de deelnemingsvrijstelling aan, onder meer een aanscherping van de criteria voor laagbelaste beleggingsdeelnemingen (Wet van 30 november 2006, houdende wijziging van belastingwetten ter realisering van de doelstelling uit de nota ‘Werken aan winst’, Stb. 2006/631). De wetgever paste deze wijzigingen drie jaar later al weer aan, omdat de aanscherping uit 2007 ongewenste effecten bleek te hebben (Wet van 23 december 2009 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2010), Stb.2009/610).

belasten *dan zoodanige waaruit men op de publieke wegen en wateren zien kan*'.¹⁰ De andere auteur geloofde echter niet dat deuren en vensters op achter- of binnenplaatsen vrij zouden zijn van deze belasting, omdat 'de benaming van *buiten*-deuren en vensters alleen aldáár moet begrepen worden, in tegenoverstelling van binnen-deuren en vensters'.¹¹ Beide auteurs halen passages uit de memorie van toelichting aan om hun gelijk te onderbouwen. De retoriek van fiscale discussies is in zoverre niet veranderd.

Ongeacht het antwoord op de vraag wat buitendeuren en vensters precies zijn, onze voorouders waren niet van plan deze belasting passief te ondergaan en metselden overbodige ramen dicht. Dit is geen typisch Nederlands verschijnsel. Ook in andere landen, zoals Engeland en België, heeft de ramenbelasting haar sporen in het straatbeeld achtergelaten. Er waren overigens ook burgers die juist door een groot aantal ramen wereldkundig maakten dat zij het zich wel konden veroorloven om veel belasting te betalen. Dit was echter een minderheid.

Ook in de huidige tijd laat belastingheffing haar sporen na in de bebouwde omgeving. Wie wel eens door landen als Griekenland en Egypte heeft gereisd, zal zijn opgevallen dat veel reeds bewoonde huizen niet zijn afgebouwd. Een belangrijke reden hiervoor is dat in bepaalde landen geen of minder belasting hoeft te worden betaald zolang een woning nog in aanbouw is. Grieken en Egyptenaren beperken hun belastingdruk door in een huis te wonen waarvan de bovenste verdieping ontbreekt. Deze gedragsreactie heeft niet alleen een minder fraai straatbeeld, maar ook een weinig effectieve belastingwet tot gevolg.

Deze voorbeelden illustreren op zichtbare wijze hoe gedragsreacties grenzen stellen aan de autonomie van de belastingwetgever. Door bevindingen uit sociale wetenschappen als economie en psychologie te betrekken bij het denken over belastingen, kan de effectiviteit van belastingwetten worden verbeterd. Anderzijds levert het effect van belastingen op het gedrag van burgers interessant studiemateriaal op voor sociale wetenschappers en (kunst)historici.

2.2 Vliegtax en *Luftverkehrssteuer*

Een wetgever moet zich bij het maken van belastingwetten en het berekenen van de belastingopbrengst altijd rekenschap geven van mogelijke vormen van belastingvermijding en de economische consequenties daarvan. Deze historische les van de dichtgemetselde ramen lijkt bijvoorbeeld niet te zijn betrokken bij het ontwerp van de vliegbelasting. Deze belasting werd vanaf 1 juli 2008 geheven van passagiers die vanuit Nederland vertrokken. Zij bedroeg € 11,25 bij vliegtrips binnen de EU of tot 2500 kilometer, voor andere reizen was het tarief € 45. Deze bedragen waren voor veel Nederlanders voldoende om de Nederlandse vliegvelden links te laten liggen en uit te

¹⁰ Q.N. *Iets over de nieuwe belasting op de buitendeuren en vensters* Amsterdam: Lodewijk van Es 1823, p. 6.

¹¹ G.V.B. *Aanmerkingen over de verschillende gedachten omtrent de nieuwe belasting, wegens den vrijdom, al dan niet van deuren en vensters op de achter- of binnen-plaatsen uitkomende en in achter-gevels gevonden wordende* Amsterdam: Schalekamp & Van de Grampel 1823, p. 9-10.

wijken naar Duitsland en België. Zo maar wat cijfers uit september 2008, drie maanden na invoering van de belasting: uit Düsseldorf vertrokken 62 procent meer Nederlanders, de stijging in Brussel was 74 procent en in het vlak bij mijn ouderlijk huis over de grens met Duitsland gelegen Weeze nam het aantal Nederlanders zelfs met driehonderd procent toe.¹² Gezien de schade die de Nederlandse vliegvelden en reisorganisaties hierdoor leden, werd de belasting vanaf 1 juli 2009 niet meer geheven. Zeker voor een klein land als Nederland met veel buitengrenzen kan het solistisch invoeren van een dergelijke belasting leiden tot weinig winst voor het milieu en de schatkist en tot een onevenredige schade voor de nationale economie. Met dergelijke economische effecten moet de wetgever terdege rekening houden.

Het Nederlandse fiasco heeft Duitsland er overigens niet van weerhouden om per 1 januari 2011 een vliegbelasting in te voeren. Anders dan in Nederland lijkt dit niet primair een milieudoelstelling te hebben, maar heeft de belasting vooral een budgettaire achtergrond. Deze moet de Duitse schatkist jaarlijks € 1 miljard opleveren. Duitsland heeft het tarief voor binnenlandse en intra-Europese vluchten met € 8 relatief laag gehouden.¹³ Mogelijk dat dit de drang van de Duitse vakantieganger beperkt om naar een buitenlandse luchthaven uit te wijken. Vanwege de grote oppervlakte van Duitsland zal er bovendien niet altijd een buitenlands alternatief in de buurt zijn, wat het moeilijker maakt de belasting te vermijden. Toch heeft een low cost carrier als Ryanair al besloten om het aantal vluchten uit Duitsland te verminderen, met als gevolg een verlies van 150 arbeidsplaatsen bij de luchtvaartmaatschappij zelf en 1000 banen bij andere bedrijven.¹⁴ Nederlandse en Belgische luchthavens verheugen zich inmiddels op passagiers uit de Duitse grensstreek. Lufthansa dochter Germanwings vliegt sinds maart 2011 twee keer per dag tussen Maastricht en Berlijn om Duitse passagiers de mogelijkheid te geven de vliegtaks te vermijden.¹⁵ Overigens maakt deze Duitse maatregel het voor Nederland makkelijker om een herinvoering van de belasting te overwegen. Of dit economische argument het politieke antisentiment kan overwinnen, is echter de vraag.

¹² 'Nederlanders ontwijken vliegtaks' *Nu.nl* 27 september 2008

<http://www.nu.nl/economie/1764426/nederlanders-ontwijken-vliegtaks.html>.

¹³ Het tarief voor middellange afstanden bedraagt € 25, voor lange afstanden € 45.

¹⁴ 'Ryanair streicht Flüge von Hahn' *Frankfurter Allgemeine Zeitung* 27 oktober 2010,

www.faz.net/s/RubD16E1F55D21144C4AE3F9DDF52B6E1D9/Doc~E16C80BE8FECE4F079E29994D73F17DD8~ATpl~Ecommon~Scontent.html.

¹⁵ L. van der Heide 'Toestroom van Duitse passagiers' *NRC Handelsblad* 23 december 2010.

3 Constitutionele toetsing van belastingen

Belastingen maken inbreuk op het eigendomsrecht van burgers: ze dwingen burgers immers om een deel van hun inkomen aan de overheid af te staan. De overheid is daarbij aan duidelijke grenzen gebonden. Zo bepaalt artikel 104 van de Nederlandse Grondwet dat de rijksoverheid slechts belastingen kan heffen uit kracht van een wet. Hiermee wordt gewaarborgd dat belastingen slechts na instemming door het parlement kunnen worden ingevoerd.¹⁶ Zoals Happé schreef: “Geen inbreuk op het eigendomsrecht zonder instemming van degenen die de inbreuk ondervinden.”¹⁷

3.1 Duitsland, Argentinië en Hongarije versus Nederland

In sommige landen kunnen rechters belastingwetten aan de grondwet toetsen, wat de autonomie om belasting te heffen verder begrenst. Zo besliste de Duitse constitutionele rechter – kort gezegd - dat de mogelijkheid om vermogensbelasting te heffen wordt begrensd door de eis dat de totale belasting (vermogensbelasting en inkomstenbelasting) over inkomen uit vermogensbestanddelen niet meer dan 50% mag zijn.¹⁸ Als deze gelijke verdeling wordt doorbroken, zou volgens het *Bundesverfassungsgericht* een stapsgewijze confiscatie plaatsvinden. De Duitse belastingwetgever moet zich bij het maken van wetten derhalve steeds bewust zijn van de beperkingen die de grondwet en de uitleg daarvan door het Constitutionele Hof hem opleggen. Voor beoefenaren van het Duitse staatsrecht is het belastingrecht, anders dan in Nederland volgens Teunissen, een belangrijk aandachtsgebied.¹⁹

Ook andere belastingwetgevers worden in hun autonomie beperkt door de grondwet. Zo bepaalde het Argentijnse Hooggerechtshof in juni 2010 dat een belasting over fictieve inkomsten gebaseerd op de bezittingen van een bedrijf onder omstandigheden in strijd is met de Argentijnse Grondwet.²⁰ De reden hiervoor was dat ook belasting moet worden betaald als feitelijk geen inkomen is genoten, bijvoorbeeld in een verliessituatie. De heffing kwam daardoor in strijd met het eigendomsrecht.²¹ Nederland kent een vergelijkbare heffing in de inkomstenbelasting, de fictieve rendementsheffing van box 3. Deze heffing houdt in dat een particulier wordt geacht een rendement van 4% te behalen op het saldo van zijn bezittingen en schulden. Ook als hij in een jaar verliezen heeft geleden of de spaarrente niet meer dan 1% bedraagt, is hij deze belasting verschuldigd.

¹⁶ Zie voor een kritische beschouwing over deze grondwettelijke waarborg D. Brüll, ‘Grondwet, grondrechten en grondbeginselen’ *Weekblad fiscaal recht* nr. 5518, 1981, p. 1157-1171.

¹⁷ R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming* Deventer: Kluwer 1996, p. 1. De eerste paragraaf van dit boek bevat een nadere beschouwing over de historie en betekenis van het legaliteitsbeginsel.

¹⁸ BVerfG, Beschluss vom 22. 6. 1995 - 2 BvL 37/ 91, <http://lexetius.com/2001/8/224>.

¹⁹ J.M.H.F. Teunissen, ‘Vrijheid, gelijkheid en belastingen’, *Weekblad Fiscaal Recht* nr. 6860, 2010, p. 674-683. Teunissen, zelf hoogleraar staats- en bestuursrecht, pleit overigens voor ruimere aandacht bij Nederlandse staatsrechtwetenschappers voor het Nederlandse belastingrecht en in het bijzonder de rechtstatelijke aanvaardbaarheid daarvan.

²⁰ Corte Suprema de Justicia (Argentinië) 15 juni 2010, *Hermitage S.A. c/ P.E.N. – Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos -Título V- Ley 25.063 s/ proceso de conocimiento*.

²¹ Artikel 17 van de Argentijnse Grondwet:

http://www.argentina.gov.ar/argentina/portal/documentos/constitucion_nacional.pdf.

Een ander land waar constitutionele toetsing mogelijk is, is Hongarije. Het Hongaarse Constitutionele Hof zette in het najaar van 2010 een streep door een wetsvoorstel op grond waarvan ambtenaren die een ontslagvergoeding van meer dan 2 miljoen forint (ongeveer € 7100) ontvangen, met terugwerkende kracht tegen 98% belast zouden worden.²² Ook in Nederland worden bepaalde ontslagvergoedingen zwaarder belast. Het betreft een gecombineerde werkgevers- en werknemersheffing van in beginsel 82%, die overigens alleen geldt voor werknemers met een zogenoemd toetsloon van meer dan € 522.000 en voorzover de vertrekvergoeding – kort gezegd- meer dan dat toetsloon bedraagt.²³ Overigens zag het bezwaar van het Hongaarse constitutionele hof primair op de terugwerkende kracht van de maatregel, deze gold namelijk voor alle in 2010 ontvangen ontslagvergoedingen²⁴ en op het feit dat de belasting onvoldoende specifiek was, omdat deze niet alleen zag op ontslagvergoedingen die waren ontvangen in strijd met *good morals*.²⁵

De Nederlandse rechter kan noch de vermogensrendementsheffing noch de belastingheffing over ontslagvergoedingen of enige andere bepaling in de belastingwet aan de Grondwet toetsen. Artikel 120 van de Grondwet bepaalt namelijk dat de rechter niet in de beoordeling treedt van wetten en verdragen. Dit staat al sinds 1848 in onze Grondwet. Nederland wijkt daarin af van de meeste andere landen in de Europese Unie.²⁶ Happé noemde dit toetsingsverbod ‘anachronistisch’.²⁷ Op het eerste gezicht lijkt de Nederlandse wetgever momenteel een ruimere autonomie te hebben dan wetgevers in andere landen.

Aan deze uitzonderingspositie komt mogelijk een eind. Femke Halsema heeft toen zij nog voor Groen Links lid was van de Tweede Kamer, een initiatiefwetsvoorstel ingediend om in Nederland een beperkte grondwettelijke toetsing mogelijk te maken.²⁸

²² M. Feher, ‘Hungarian Government Strikes Back at Constitutional Court’. *The Wall Street Journal blogs* 26 oktober 2010 <http://blogs.wsj.com/new-europe/2010/10/26/hungarian-government-strikes-back-at-constitutional-court/>. Uitspraak van het Constitutionele Hof van 26 oktober 2010, No. 1268/B/2010AB.

²³ Artikel 32bb Wet op de loonbelasting 1964. De werkgever betaalt een heffing van 30% over de excessieve vertrekvergoeding en de werknemer betaalt daarnaast het reguliere loonbelastingtarief van 52%. Indien de werknemer gebruik maakt van de stamrechtvrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel g Wet op de loonbelasting 1964, kan hij de reguliere heffing van loonbelasting uitstellen (de werkgeversheffing kan niet worden uitgesteld). Te zijner tijd zijn de uitkeringen uit het (aangegroeide) stamrecht echter belast. Afhankelijk van het tarief bij uitkering van het stamrecht, de rentestand en de (verwachte) aangroei van het stamrecht, kan de contante belastinglast onder omstandigheden lager uitkomen dan 82%.

²⁴ M. Feher, ‘Hungarian Government’s Strike at Constitutional Court Triggers Popular Outrage’ *The Wall Street Journal blogs* 29 oktober 2010, <http://blogs.wsj.com/new-europe/2010/10/29/hungarian-governments-strike-at-constitutional-court-triggers-popular-outrage/>.²⁵ D. Deak, ‘Hungary introduces special taxes’ *European Taxation* December 2010, p. 549.

²⁵ D. Deak, ‘Hungary introduces special taxes’ *European Taxation* December 2010, p. 549.

²⁶ Kamerstukken II, 2001–2002, 28 331, nr. 3.

²⁷ R. H. Happé, ‘Verboden toegang voor fiscale flutzaken!’ *Nederlands Juristenblad (NJB)* aflevering 42, 25 november 2005, p. 2201-2202.

²⁸ Voorstel van wet van het lid Halsema tot verandering in de Grondwet, strekkende tot invoering van de bevoegdheid tot toetsing van wetten aan een aantal bepalingen van de Grondwet door de rechter, Kamerstukken II, 2009-2010, 32.334, nr. 2. Dit initiatiefwetsvoorstel bevat de tweede lezing voor de

Het wetsvoorstel is op dit moment aan de tweede lezing bezig. Dit betekent dat zowel de Tweede als de Eerste Kamer het voorstel met tweederde meerderheid moeten aannemen om het in werking te laten treden. Het wetsvoorstel maakt toetsing aan de zogenoemde klassieke grondrechten mogelijk, zoals het gelijkheidsbeginsel van artikel 1, de vrijheid van meningsuiting van artikel 7 en het briefgeheim van artikel 13. Aan de sociale grondrechten, zoals de spreiding van welvaart kan niet worden getoetst. Bovendien heeft de Nederlandse rechter na de grondwetswijziging nog steeds geen *wettelijke*²⁹ mogelijkheid om te toetsen aan algemene rechtsbeginselen, zoals het rechtszekerheidsbeginsel. Deze beperkte grondwettelijke toetsing voegt daarom op het gebied van het belastingrecht nauwelijks waarborgen toe. Anders dan in Hongarije het geval was, maakt de Grondwet het ook na inwerkingtreding van dit wetsvoorstel niet mogelijk om invoering van belastingwetten met terugwerkende kracht aan een rechterlijke toetsing te onderwerpen.³⁰ Van der Geld pleitte daarom al in 2002 voor invoering van toetsing aan algemene rechtsbeginselen, al dan niet via opname van deze rechtsbeginselen in de Grondwet.³¹

3.2 Wetgever en rechter: wederzijdse begrenzingen van de autonomie

Het feit dat toetsing aan de Grondwet mogelijk is, betekent overigens niet altijd dat de wetgever zich zonder slag of stoot neerlegt bij de begrenzing van zijn autonomie. Toen de Hongaarse Constitutionele rechter in het najaar van 2010 de belasting op de ontslagvergoedingen verbood, kondigde de regeringspartij een wetsvoorstel aan op grond waarvan het constitutionele hof niet meer zou mogen oordelen over begrotings- en

grondwetswijziging. De Eerste Kamer heeft het overwegingsvoorstel 28.331, de eerste lezing van de grondwetsherziening, op 2 december 2008 aangenomen.

²⁹ In paragraaf 5 bespreek ik de toetsingmogelijkheden die de Nederlandse rechter heeft op grond van internationale verdragen.

³⁰ Dit betekent overigens niet dat de Nederlandse belastingrechter invoering van wetten met terugwerkende kracht in het geheel niet kan toetsen. In paragraaf 5 bespreek ik de mogelijkheid om wetgeving aan internationale verdragen te toetsen. Op 2 oktober 2009 (nr. 07/10481, NTFR 2009/2093 en nr. 07/13624, NTFR 2009/2094) toetste de Hoge Raad bijvoorbeeld of het afschaffen van de pc-privéregeling met terugwerkende kracht tot de datum waarop deze afschaffing in een persbericht werd aangekondigd een inbreuk vormt op het recht op het ongestoorde genot van eigendom van artikel 1 van het Eerste Protocol bij het Europese Verdrag voor de Rechten van de Mens (EVRM, zie ook paragraaf 5.3). De Hoge Raad overwoog dat belastingheffing met terugwerkende kracht is toegestaan als een wet in formele zin hier met terugwerkende kracht een juridische basis aan verleent, behalve als de terugwerkende kracht een inbreuk vormt op de voornoemde bepaling uit het EVRM. Van een inbreuk op deze bepaling is pas sprake als de wet geen 'fair balance' teweegbrengt tussen de betrokken belangen, waaronder het belang van de belastingplichtige dat diens gerechtvaardigde verwachtingen worden gerespecteerd. De Hoge Raad verwees in dit kader naar EHRM 10 juni 2003, nr. 27793/95, M.A. and 34 others v. Finland, NTFR 2003/2025. Door het persbericht was voorzienbaar dat de pc-vergoeding zou worden belast op grond van met terugwerkende kracht in te voeren wetgeving. Voor invoering van de wetgeving met terugwerkende kracht was volgens de Hoge Raad een redelijke grond. De vrees bestond dat invoering van de wetgeving zonder terugwerkende kracht tot een grote budgettaire derving zou leiden doordat werknemers na de aankondiging nog snel een computer zouden aanschaffen. De financiële gevolgen voor de belastingplichtige waren bovendien relatief gering. De Hoge Raad oordeelde daarom dat van strijd met het EVRM geen sprake was.

³¹ J.A.G. van der Geld, 'Constitutionele toetsing, ook fiscaal van belang' *Weekblad fiscaal recht* nr. 6490, 2002, p. 1035-1036.

belastingwetten.³² De regeringspartij heeft net voldoende meerderheid om een grondwetswijziging door te kunnen voeren en in Hongarije geldt een eenvoudiger procedure voor grondwetswijzigingen dan in Nederland. Het voorstel is dan ook al op 16 november 2010 aangenomen.³³ Het Constitutionele Hof mag nu alleen nog interveniëren in fiscale zaken als fundamentele mensenrechten zoals de vrijheid van meningsuiting en van godsdienst worden bedreigd. Het mag belastingwetten echter niet meer toetsen aan het eigendomsrecht en de vrijheid van ondernemerschap.³⁴ De door het Constitutionele Hof afgewezen wet over de ontslagvergoedingen is inmiddels met een aantal wijzigingen alsnog ingevoerd. Het bedrag is voor gewone ambtenaren opgetrokken naar 3,5 miljoen forint (ongeveer € 12.500), voor bepaalde 'key employees' is de drempel nog steeds 2 miljoen forint.³⁵ Het wetsvoorstel werkt nu echter terug tot sinds 2006 ontvangen ontslagvergoedingen.³⁶

De wet over de ontslagvergoedingen vormde overigens slechts de directe aanleiding voor de grondwetswijzigingen. De belangrijkste reden voor deze wijziging was dat de Hongaarse regering er zeker van wilde zijn dat het Constitutionele Hof een aantal andere controversiële belastingwetten niet zou blokkeren.³⁷ De, eveneens met terugwerkende kracht (tot 1 januari 2010) ingevoerde 'crisisbelastingen'³⁸ kon het Hongaarse Constitutionele Hof nu niet meer toetsen. Deze crisisbelastingen en de belastingheffing op ontslagvergoedingen ontlokten de Hongaarse hoogleraar Daniel Deak de forse uitspraak: "what is unusual is the magnitude and brutality of the taxes in comparison to similar taxes introduced in other countries".³⁹ Hij wijst ook op de negatieve economische effecten die deze *over-taxation* kan veroorzaken. Deze effecten kunnen ook na uitschakeling van het Constitutionele Hof grenzen stellen aan de autonomie van de Hongaarse wetgever.

³² M. de Koning, 'Hongaarse rechters onder druk. Partij van premier Orbán wil macht Constitutioneel Hof beperken' *NRC Handelsblad* 2 november 2010. Zie ook R. Hellinga, 'Revolutie' *Hungary and further* 30 oktober 2010, <http://www.scribblesfromhungary.com/2010/10/revolutie.html>.

³³ A. Riley, 'Hungary Parliament restricts Constitutional Court's powers', *Jurist* 17 november 2010, <http://jurist.org/paperchase/2010/11/hungary-parliament-restricts-constitutional-courts-powers.php> en C. Bryant, 'Hungary curbs constitutional court's powers' *FT.com* 16 november 2010, <http://www.ft.com/cms/s/0/9ac8db2a-f1af-11df-bb5a-00144feab49a.html#axzz17z4iLKCS>.

³⁴ V. Gulyas en M. Feher, 'Hungary Ensures Constitutional Court Hinders Tax, Budget Policy No More' *The Wall Street Journal blogs* 16 november 2010, <http://blogs.wsj.com/new-europe/2010/11/16/hungary-ensures-constitutional-court-hinders-tax-budget-policy-no-more/>.

³⁵ R. Hellinga, 'Dag Grondwet' *Hungary and further* 16 november 2010, <http://www.scribblesfromhungary.com/2010/11/dag-grondwet.html>. Hellinga merkt overigens op dat toen bleek dat een door de vorige regering Orbán benoemde ambtenaar, Karoly Szász, door deze wet belast zou worden over de 131 miljoen forint die hij bij zijn ontslag had gekregen, de regeringspartij ervoor zorgde dat een speciale *Lex Szász* werd aangenomen, waardoor deze ambtenaar niet door de 98% heffing werd getroffen.

³⁶ De vraag die zich vervolgens aandient is of het Europese Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) deze belastingheffing met terugwerkende kracht mogelijk in strijd zal vinden met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM (zie noot 31 en paragraaf 5.3).

³⁷ 'Region: Fidesz looks to alter Constitution' *The Prague Post* 3 november 2010, <http://www.praguepost.com/news/6276-region-fidesz-looks-to-alter-constitution.html>.

³⁸ Zie voor een inhoudelijke, Engelstalige bespreking van deze belastingen D. Deak, 'Hungary introduces special taxes' *European Taxation* December 2010, p. 545-549.

³⁹ D. Deak, 'Hungary introduces special taxes' *European Taxation* December 2010, p. 545.

De Hongaarse wetgever liep bovendien tegen een andere grens van zijn fiscale autonomie aan: de Europese Commissie. De crisisbelastingen treffen namelijk de sectoren financiën, telecom, energie en detailhandel. Dit zijn bij uitstek sectoren waarin veel buitenlandse bedrijven actief zijn.⁴⁰ De belastingen zijn bovendien zo vormgegeven dat Hongaarse bedrijven feitelijk worden gespaard. Diverse Europese multinationals, waaronder ING, Aegon en SPAR, hebben daarom bij de Europese Commissie geklaagd dat deze fiscale maatregelen in strijd zijn met de Europese interne markt.⁴¹ De Europese Commissie is een onderzoek gestart.⁴²

“Ach”, denkt u nu misschien, “dat is Hongarije”. Dat een dergelijke politieke inperking van de bevoegdheden van de rechterlijke macht ook in Nederland niet ondenkbaar is, bewijst de motie die het CDA op 25 november 2010 indiende bij de behandeling van de begroting van het Ministerie van Justitie.⁴³ Het CDA stelde dat het Europese Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) soms wat te ver lijkt te gaan in zijn opvattingen over mensenrechten en dat landen meer ruimte nodig hebben om hun eigen beleid te maken, de zogenoemde *margin of appreciation*. Deze motie verzocht de regering daarom ‘de mogelijkheden te bezien om zich vaker te voegen bij andere staten in reeds aanhangige zaken tegen die staten om zo een signaal richting het EHRM af te geven betreffende de “margin of appreciation” ’ en tevens ‘om in het hervormingsproces van de Raad van Europa duidelijk te pleiten voor een ruimere margin of appreciation’. De bezwaren van het CDA leken vooral te zien op het niet mogen ophangen van een kruisbeeld in een klas en het recht op heterogene ivf.⁴⁴ De afgelopen maanden heeft ook in de Nederlandse pers een discussie plaatsgevonden over de bevoegdheden van het EHRM.⁴⁵ Het Britse Lagerhuis ging nog verder. In februari 2011 verklaarde het – in de woorden van Jensma – ‘de oorlog’ aan het EHRM.⁴⁶ Met 234 tegen 22 stemmen besloot het Lagerhuis de 140 jaar oude regel te handhaven dat gedetineerden niet mogen stemmen. Hiermee legde het een andersluidend arrest van het EHRM naast zich neer. Een paar dagen eerder had de Britse conservatieve denktank *Policy Exchange* een rapport gepubliceerd waarin stond

⁴⁰ In deze zin ook D. Deak, ‘Hungary introduces special taxes’ *European Taxation* December 2010, p. 545.

⁴¹ Het *Financieele Dagblad* heeft de brief van de multinationals gepubliceerd op www.fd.nl bij het bericht H.D. Hekking, ‘Hongarije veegt kritiek ING en Aegon van tafel’ *fd.nl* 6 januari 2011. Zie voor de verdediging van de Hongaarse regering: Ministry for National Economy, *Those pay who can afford it: the introduction of crisis tax in Hungary* Budapest 1 December 2010, http://www.ngm.gov.hu/data/cms2089077/Crisis_tax.pdf.

⁴² ‘Weer twijfel aan Hongarije in Europa’ *NRC Handelsblad* 4 januari 2011. Zie voor de redenen op grond waarvan de Europese Commissie deze belastingen zou kunnen bestrijden: D. Deak, ‘Hungary introduces special taxes’ *European Taxation* December 2010, p. 547-548.

⁴³ Motie van de leden Çörüz en Omzigt, Kamerstukken II, 2010-2011, 32500 VI, nr. 29. Minister Opstelten bestempelde de motie als ondersteuning van beleid (Handelingen II, vergadering 25 november 2010, p. 27-73). De motie is vervolgens aangehouden en niet in stemming gebracht.

⁴⁴ Handelingen II, vergadering 25 november 2010, p. 27-63.

⁴⁵ Zie bijvoorbeeld T. Zwart, ‘Biedt dat mensenrechtenhof weerwerk’ *NRC Handelsblad* 17 januari 2011, R. Lawson, ‘Het mensenrechtenhof beschaaft Hongarije en Griekenland’ *NRC Handelsblad* 31 januari 2011 en T. Baudet, ‘Brits verzet tegen Europees Hof is terecht’ *NRC Handelsblad* 14 februari 2011.

⁴⁶ F. Jensma, ‘Britse regering moet zwichten voor arrest uit Straatsburg maar heeft er geen zin in’ *ncr.nl* 10 februari 2011, <http://weblogs.nrc.nl/rechtenbestuur/2011/02/10/britse-regering-moet-zwichten-voor-arrest-uit-straatsburg-maar-heeft-er-geen-zin-in/>.

dat het Verenigd Koninkrijk zich niet langer moet onderwerpen aan de jurisdictie van het EHRM als het Hof geen hervormingen doorvoert.⁴⁷

De gebeurtenissen in Hongarije lijken derhalve niet op zichzelf te staan. Als een rechterlijke beslissing fiscale wetgeving doorkruist, is ook in landen als Nederland en het Verenigd Koninkrijk een parlementaire roep om inperking van die rechterlijke toets niet ondenkbaar.

Op Europees niveau werd een dergelijk ongenoegen over rechterlijke interventies in fiscale wetgeving rond 2005 gehoord vanwege het zich opstapelende aantal arresten van het Europese Hof van Justitie (HvJ) met een negatieve uitkomst voor de nationale schatkisten.⁴⁸ Een voorbeeld van zo'n arrest was het Bosal arrest uit 2003 dat de Nederlandse vennootschapsbelasting betrof.⁴⁹ De Nederlandse regering schatte in dat dit arrest tot een incidentele inkomstenderving van € 1,6 miljard zou leiden.⁵⁰ In diverse lidstaten, waaronder Duitsland, gingen stemmen op voor inperking van de macht van het HvJ op het gebied van belastingen. Zelfs voormalig advocaat-generaal bij het HvJ, Geelhoed, maande in 2006 tot grote voorzichtigheid bij het op de directe belastingen toepassen van de rechtsbeginselen die het HvJ heeft uitgewerkt rond de verkeersvrijheden.⁵¹ De macht van het HvJ is niet ingeperkt. Feit is wel dat in de tweede helft van het afgelopen decennium lidstaten meer zaken bij het HvJ hebben gewonnen dan voorheen.⁵² Dit kan er natuurlijk mee te maken hebben dat lidstaten hun zaken Europeesrechtelijk beter op orde hebben. Het kan echter niet worden ontkend dat het HvJ sinds het eind 2005 gewezen arrest Marks & Spencer⁵³ lidstaten ruimere mogelijkheden heeft gegeven om fiscale belemmeringen van de uitoefening van de verkeersvrijheden te rechtvaardigen. Zo rechtvaardigde de evenwichtige verdeling van heffingsbevoegdheden tussen lidstaten volgens het HvJ bijvoorbeeld dat Nederland de fiscale eenheid niet openstelt voor in het buitenland gevestigde dochters.⁵⁴ Een fiscalist kan dergelijke ontwikkelingen signaleren en uit fiscaal oogpunt bestuderen. Samenwerking met andere

⁴⁷ M. Pinto-Duschinsky, *Bringing Rights Back Home. Making human rights compatible with parliamentary democracy in the UK* London: Policy Exchange, 2011, p. 72.

⁴⁸ Eerder was dergelijk ongenoegen ook al uitgesproken, naar het lijkt zonder effect. Zie bijvoorbeeld het stuk van de toenmalige staatssecretaris van Financiën (dat hij ook onder die titel schreef), W. Vermeend 'The Court of Justice of the European Communities and direct taxes: 'Est-ce que la justice est de ce monde?'' *EC Tax Review* 1996-2, p. 54-55.

⁴⁹ HvJ 18 september 2003, zaak C- 168/01 (Bosal Holding), *BNB* 2003/344, *NTFR* 2003/1594.

⁵⁰ Kamerstukken II, 2003–2004, 29 210, nr. 8, p. 6.

⁵¹ Het betreft een lezing die L.A. Geelhoed hield tijdens een gezamenlijke vergadering van de Vereniging voor Belastingwetenschap en de Nederlandse Vereniging voor Europees Recht op 14 december 2006 en die is gepubliceerd in *De soevereiniteit van de lidstaten van de Europese Unie op het terrein van de directe belastingen* Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, deel 230, Deventer: Kluwer 2007, p. 9-11. Ook Wattel leverde tijdens deze bijeenkomst scherpe kritiek op de rechtspraak van het HvJ (gepubliceerd in dezelfde bundel, p. 16-22).

⁵² Wattel zei hierover tijdens de hiervoor genoemde bijeenkomst 'De taxpayer win rate in 's Hofs jurisprudentie is duidelijk aan het zakken. Tot een jaar of vijf geleden kon je veilig je geld zetten op de belastingplichtige. Die ging winnen. De laatste jaren (...) wordt duidelijk meer aandacht besteed aan de positie van de lidstaten.' (Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, deel 230, p. 21).

⁵³ HvJ 13 december 2005, zaak C-446/03 (Marks & Spencer), *BNB* 2006/72, *NTFR* 2005/1718.

⁵⁴ HvJ 25 februari 2010, zaak C-337/08 (X Holding BV), *BNB* 2010/166, *NTFR* 2010/541.

wetenschappelijke disciplines kan echter bijdragen aan de duiding en het in een breder kader plaatsen hiervan.

4 Belastingen en de vrijheid van meningsuiting

Een grondrecht dat ook niet-juridische pennen in heden en verleden altijd flink in beweging weet te krijgen, is het recht op vrijheid van meningsuiting. Artikel 7, lid 1 van onze Grondwet bepaalt dat niemand vooraf verlof nodig heeft om door de drukpers gedachten of gevoelens te openbaren, behoudens ieders verantwoordelijkheid volgens de wet. Op grond van het derde lid geldt dit eveneens voor het openbaren van gedachten en gevoelens op andere wijze dan via drukpers of radio- en televisie (waarvoor het tweede lid de vrijheid waarborgt). Tussen persvrijheid en het belastingrecht bestaat al lang een, niet altijd even harmonieuze, relatie. In de loop van de geschiedenis zijn overheden er, al dan niet terecht, talloze malen van beschuldigd door het gebruik van belastingen de pers op indirecte wijze te muilkorven. Belastingen tasten de vrijheid van meningsuiting weliswaar niet aan, maar ze kunnen het kostbaar maken om van deze vrijheid gebruik te maken. Dit is ook wel ‘economische’ persvrijheid genoemd ter onderscheiding van de in Nederland sinds 1848 in de Grondwet opgenomen ‘ideële’ of ‘juridische’ persvrijheid.⁵⁵

4.1 Krant en fiscus: *Taxes on Knowledge*

In 1712 voerde Engeland een belasting in op gedrukt papier, pamfletten en advertenties met als belangrijkste doel het beteugelen van Queen Anne en haar regering onwelgevallig commentaar en kritiek.⁵⁶ Anders dan in Holland, waar al in 1674 een impost op nieuwsbladen was ingevoerd om de oorlog te financieren, had de belasting in Engeland primair een instrumentele en niet, zoals in Holland, een budgettaire functie.⁵⁷ Op 31 juli 1712, de dag voordat de belasting inging, schreef de *Spectator*: “This is the day on which many eminent authors will publish their last words.”⁵⁸ Meer dan anderhalve eeuw werd gestreden voor afschaffing van deze zogenoemde *Taxes on Knowledge*.⁵⁹ Deze strijd had niet primair een fiscale achtergrond, maar had als doel de waarborging van de vrijheid van meningsuiting. Met name goedkope, op armere bevolkingsgroepen gerichte kranten hadden last van deze belasting. Op 13 februari 1851 werd de strijd geformaliseerd door de oprichting van een Association for Promoting the Repeal of the Taxes on Knowledge.⁶⁰ Het doel van deze vereniging werd bereikt in 1861 met de afschaffing van

⁵⁵ J.M.H.J. Hemels, *De Nederlandse pers voor en na de afschaffing van het dagbladzegel in 1869* Assen: Van Gorcum & Comp. 1969, p. 38. In stelling 5 bij zijn proefschrift spreekt Hemels over ‘juridische’ in plaats van ‘ideële’ persvrijheid, de term op p. 38 van het boek. Mijn voorkeur gaat uit naar de in de stellingen gehanteerde terminologie.

⁵⁶ C.D. Collet, *History of the taxes on knowledge* London: Watts & Co 1933, p. 5 e.v. Ik heb de herdruk van dit boek uit 1933 gebruikt, het origineel verscheen in 1899.

⁵⁷ J.M.H.J. Hemels, *De Nederlandse pers voor en na de afschaffing van het dagbladzegel in 1869* Assen: Van Gorcum & Comp. NV 1969, p. 28-29.

⁵⁸ Geciteerd in C.D. Collet, *History of the taxes on knowledge* London: Watts & Co 1933, p. 7.

⁵⁹ Zie W. Stewart, ‘John Lennox and the “Greenock Newsclout”’: A Fight against the Taxes on Knowledge’ *The Scottish Historical Review* vol. 15, no. 60 (July 1918), p. 322, waar hij met een verwijzing naar een stuk uit 1835 een zekere Dr. Adam citeert die kennelijk regelmatig riep dat ‘A tax upon paper is a tax upon knowledge’.

⁶⁰ C.D. Collet, *History of the taxes on knowledge* London: Watts & Co 1933, p.72 e.v. Collet was de eerste secretaris van deze vereniging.

de laatste *tax on knowledge*, de *Paper Duty* op 1 oktober.⁶¹ Het debat over belastingen op kennis is echter nooit meer echt verstomd.

In Engeland bestonden de *taxes on knowledge* bijna 150 jaar. De poging om deze belasting aan de toenmalige kolonie Amerika op te leggen, had minder succes. Toen het Britse parlement in 1765 de *Stamp Act* aannam, riep dit hevige weerstand op.⁶² De belasting had vooral een budgettaire functie: deze moest de in de kolonie gelegerde troepen financieren. Het verzet zag niet zozeer op het feit dat op bijvoorbeeld kranten een belasting drukte, maar vooral op de schending van het principe 'no taxation without representation': de Amerikaanse kolonisten waren niet vertegenwoordigd in het Britse parlement. In 1766 werd de belasting al weer ingetrokken. Amerikanen bleven echter gevoelig voor belastingen op informatie.

In 1936 noemde het Amerikaanse Supreme Court de vraag of een belasting op kranten de persvrijheid beperkt zelfs "a question of the utmost gravity and importance, for, if well made, it goes to the heart of the natural right of the members of an organized society, united for their common good, to impart and acquire information about their common interests."⁶³ De persvrijheid maakt niet voor niets deel uit van de First Amendment van de Bill of Rights van de Verenigde Staten. De zaak waar het Supreme Court in 1936 over moest oordelen, betrof een belasting van 2% die de staat Louisiana hief op advertentie-inkomsten van kranten met een oplage van meer dan 20.000 exemplaren per week. Volgens het Supreme Court was daarmee sprake van een dubbele beperking: zowel van advertentie-inkomsten als van oplage. Door de belasting te koppelen aan de oplage, werd de verspreiding van een specifieke groep kranten belemmerd. Het Supreme Court oordeelde dat de belasting ongrondwettelijk was, omdat deze de persvrijheid beperkte: "The tax here involved is bad not because it takes money from the pockets of the appellees. (...) It is bad because, in the light of its history and of its present setting, it is seen to be a deliberate and calculated device in the guise of a tax to limit the circulation of information to which the public is entitled in virtue of the constitutional guaranties."

Ook in Nederland is in het verleden een strijd gestreden over de belastingheffing op kranten, het zogenoemde dagbladzegel. Nederland kende sinds 1867 een 'Anti-Dagbladzegel-Verbond'.⁶⁴ Mijn vader, een pershistoricus en communicatiewetenschapper, heeft uitgebreid over deze strijd bericht in zijn proefschrift uit 1969 over de Nederlandse pers voor en na de afschaffing van het dagbladzegel in 1869.⁶⁵ Ook in latere publicaties heeft hij, die verder belastingen maar ingewikkeld en weinig boeiend vindt, veel aandacht aan dit fenomeen besteed. Zelfs voor zulke antifiscalisten als mijn vader kunnen belastingen een buitengewoon interessant en goed te doorgronden studieobject zijn.

⁶¹ C.D. Collet, *History of the taxes on knowledge* London: Watts & Co 1933, p. 186.

⁶² Wet van 22 maart 1765, inwerkingtredingsdatum 1 november 1765. Zie voor de tekst van de wet: <http://www.ushistory.org/declaration/related/stampact.htm>.

⁶³ Supreme Court of the United States, 10 februari 1936, no. 303, *Grosjean v. American Press Co., Inc.*

⁶⁴ J.M.H.J. Hemels, *De Nederlandse pers voor en na de afschaffing van het dagbladzegel in 1869*, Assen: Van Gorcum & Comp. NV 1969, p. 128.

⁶⁵ J.M.H.J. Hemels, *De Nederlandse pers voor en na de afschaffing van het dagbladzegel in 1869*, Assen: Van Gorcum & Comp. NV 1969.

Taxes on knowledge zijn echter niet slechts een boeiend studieobject voor historici. Zoals ik al aangaf, duurt het debat hierover nog steeds voort. In dit kader is ook van belang wat een *tax on knowledge* precies is. Is dit iedere belasting die informatiedragers treft, daaronder begrepen algemene consumptiebelastingen, of is deze term alleen van toepassing op een belasting die specifiek op informatiedragers drukt, zoals in het geval van de hiervoor besproken belastingen in Louisiana, Engeland en Nederland. Het lijkt niet voor de hand te liggen om een algemene belasting, zoals bijvoorbeeld de BTW, afhankelijk van de aard van de prestatie als een *tax on knowledge* te betitelen. Deze belasting drukt immers op alle consumptie en heeft zeker niet als doel het inperken van de persvrijheid. Toch werd en wordt BTW op kranten met dit argument bestreden. In Nederland kwam dit met name aan de oppervlakte toen bij de invoering van de Wet op de omzetbelasting 1968 de vrijstelling voor kranten zou worden vervangen door het verlaagde BTW-tarief. Er kwam een stevige lobby op gang. Deze had succes. Met als argument het bevorderen van de vrijheid van meningsuiting gold tot 1980 een 0% tarief voor kranten. Sindsdien vallen kranten in Nederland onder het verlaagde BTW-tarief, maar nog regelmatig klinkt zowel in Nederland als in de rest van Europa de roep om invoering van een 0% tarief voor kranten ter verzekering van de persvrijheid.⁶⁶ In Engeland, waar voor boeken, kranten en tijdschriften nog steeds een BTW-tarief van 0% geldt,⁶⁷ is regelmatig campagne gevoerd tegen een ‘*VAT on Reading*’ als het 0% tarief dreigde te sneuvelen.⁶⁸

4.2 SMS en fiscus: *Text tax*

De Europese Commissie lijkt niet gevoelig voor de argumenten tegen belastingen op informatie. Sterker nog, in een uitgelekt conceptrapport uit 2009 opperde de Commissie zelfs om ter vergroting van de eigen middelen van de EU een belasting te heffen op communicatie, zoals sms-jes.⁶⁹ Dit idee was niet nieuw: al in 2006 stelde een Franse Europarlementariër een heffing op sms- en emailberichten voor.⁷⁰ De belasting over binnen een lidstaat verzonden berichten zou ten goede komen aan de lidstaat zelf, de belasting over tussen lidstaten verzonden berichten zou aan het budget van de EU worden toegevoegd. Zowel dit parlementslid als de Europese Commissie leken dit voorstel vooral

⁶⁶ Bijvoorbeeld tijdens de *European Publishers' Forum* op 7 december 2005: <http://www.faep.org/news/index.php?id=53&title=07.12.2005+%2F+Europe's+Publishing+Leaders+call+on+EU+institutions+to+nurture+fundamental+press+freedoms+and+competitiveness> en in een persbericht van de European Publishers Council van 29 februari 2008 <http://www.epceurope.org/presscentre/archive/epc-europes-publishers-respond-to-the-commissions-communication-on-creative-content-online.shtml>.

⁶⁷ Zie voor een beschrijving van de items waarvoor dit tarief geldt *Zero-rating of books etc* HMRC VAT Notice 701/10 (October 2010), http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_PublicNoticesAndInfoSheets&propertyType=document&columns=1&id=HMCE_CL_000102#P293_29418.

⁶⁸ Zie bijvoorbeeld <http://hansard.millbanksystems.com/search/%22Vat%20on%20reading%22>.

⁶⁹ Europese Commissie, *A Reform agenda for a global Europe [Reforming the budget, changing Europe]* Brussel: draft 6 oktober 2009, p. 29, http://lowcarbonbudget.eu/documents/Draft_document_reforming_the_budget_oct_2009.pdf.

⁷⁰ Mark Beunderman, ‘French MEP suggests EU tax on SMS and emails’ *Euobserver* 9 mei 2006, <http://euobserver.com/9/21541>.

uit budgettaire en niet uit instrumentele overwegingen te doen. Protest tegen een *sms-tax*, bijvoorbeeld door SP-Kamerlid van Bommel,⁷¹ leek ook niet primair ideëel gemotiveerd.

De Filippijnse staatssecretaris van handel, Favila, stelde in 2008 echter voor om een instrumentele belasting op sms-jes in te voeren, zodat Filippino's zich met productievere activiteiten zouden bezig houden.⁷² De discussie over een belasting op sms-verkeer loopt in de Filippijnen al sinds het begin van deze eeuw,⁷³ maar had eerder vooral een budgettaire motivering. Nu leek de belasting ook een instrumentele functie te worden toegedicht. Eerder al had de regering opgeroepen voorzichtiger te zijn met het via sms verspreiden van geruchten, met name als deze destabiliserend zijn. Een dergelijke belasting treft vooral armere bevolkingsgroepen. Sms is immers een goedkoper communicatiemiddel dan telefoneren. In deze context kan zo'n belasting een economische beperking van de vrijheid van meningsuiting tot gevolg hebben. De uitspraken van de staatssecretaris leidden tot een groot volksprotest, een *texters' revolt*. Consumentengroep TXTPower deed een oproep om via sms-jes aan de staatssecretaris te protesteren:

“TXTPower calls on all texters and mobile phone subscribers to join the texters' revolt. Text Trade Sec. Peter Favila at 0917-8176110 with this message: 'NO TO TEXT TAX!'”⁷⁴

en

“U want to pay P1.50/txt? If not, pls txt GMA's Trade Sec Peter Favila @ 09178176110 & tell him NO TO TXT TAX! Pls Pass – TXTPower,”⁷⁵

Aan deze oproep werd massaal gehoor gegeven. De staatssecretaris veranderde zijn nummer en de overheid kwam snel met de mededeling dat er geen plannen waren om een *text tax* in te voeren.⁷⁶ Overigens lijkt de discussie over de *text tax* in de Filippijnen nog steeds niet definitief gesloten.⁷⁷ Ook in Ierland,⁷⁸ Pakistan⁷⁹ en de stad Vallejo⁸⁰ in

⁷¹ ‘SP fel tegen Europese SMS-tax’ *SP.nl* 2 december 2009,

http://www.sp.nl/europa/nieuwsberichten/7156/091202-sp_fel_tegen_europese_sms_tax.html.

⁷² ‘Gov't eyes tax on SMS to cover loss from oil tariff reduction’ *GMA News.TV* 9 januari 2008,

<http://www.gmanews.tv/story/75917/Govt-eyes-tax-on-SMS-to-cover-loss-from-oil-tariff-reduction>.

⁷³ Zie ‘Philippines Considers Tax on Text’ *textually.org* 29 maart 2004,

<http://www.textually.org/textually/archives/2004/03/003433.htm>.

⁷⁴ ‘Palace, Favila distance selves from text tax amid flak’ *GMA News.TV* 11 januari 2008,

<http://www.gmanews.tv/story/76103/Palace-Favila-distance-selves-from-text-tax-amid-flak>.

⁷⁵ <http://tonyocruz.com/?p=621>.

⁷⁶ Zie voor een overzicht van berichten in de Filippijnse pers: <http://tonyocruz.com/?cat=29&paged=9>, bij 12 januari 2008.

⁷⁷ ‘Revival of SMS Tax Proposal Attempted While Attention on Typhoon Relief Efforts’ *technogra.ph* 16 oktober 2009, <http://technogra.ph/2009/10/16/with-attention-on-ondoy-and-pepeng-relief-efforts-sneaky-congressmen-try-reviving-text-tax-proposal/>.

⁷⁸ ‘Irish government considering to tax SMS’ *Intomobile* 14 maart 2009,

<http://www.intomobile.com/2009/03/14/irish-government-considering-to-tax-sms/>.

⁷⁹ A. Mir, ‘Withdrawal of Tax on SMS’ *TelekomPK* 17 juni 2009,

<http://telecompk.net/2009/06/17/withdrawal-of-tax-on-sms/> en A. Atta, ‘Official: SMS Tax Taken Back’ *Pro Pakistani* 22 juni 2009, <http://propakistani.pk/2009/06/22/official-sms-tax-taken-back/>.

Californië werd in 2009 gesuggereerd om een sms-belasting in te voeren. Evenals de *taxes on knowledge* lijken dergelijke belastingen op communicatie vooral armere bevolkingsgroepen te treffen. In het Amerikaanse commentaar op de sms-belasting werd bovendien direct de link met de vrijheid van meningsuiting en het First Amendement gelegd: *tax on free speech*.⁸¹ De belastingwetgever moet ook in de 21^{ste} eeuw nog steeds ter dege rekening houden met het belang dat burgers hechten aan de juridische en economische vrijheid van meningsuiting. Dit betreft zowel een juridische als een niet-juridische begrenzing van zijn autonomie. Dit onderwerp leent zich daarom uitstekend voor interdisciplinair en rechtsvergelijkend onderzoek, daaronder begrepen fiscale interdisciplinariteit, omdat dergelijke belastingen vaak indirecte belastingen zijn.

⁸⁰ Jessica Greene, 'Taxing Texting... WTF?!' *nbcbayarea.com* 2 november 2009, <http://www.nbcbayarea.com/news/local-beat/Taxing-Texting-WTF-68572137.html>.

⁸¹ Ibidem en Fred, 'SMS Tax? VoIP Tax? PBX Tax? Really?' *VoIP Tech Chat* 3 november 2009, <http://www.voiptechchat.com/voip/341/sms-voip-pbx-tax/>.

5 Begrenzing van de autonomie door mensenrechtenverdragen

De Nederlandse belastingwetten kunnen zoals gezegd op dit moment niet aan de Grondwet worden getoetst. Dit betekent echter niet dat de rechter deze wetgeving in het geheel niet kan toetsen. Artikel 94 van de Grondwet bepaalt namelijk dat wettelijke voorschriften geen toepassing vinden indien dit niet verenigbaar is met een ieder verbindende bepalingen van verdragen en van besluiten van volkenrechtelijke organisaties. Belangrijk zijn in dit verband het Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke rechten⁸² (BUPO) en het Europees Verdrag tot Bescherming van de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden⁸³ (EVRM). Rechtstreeks werkende bepalingen uit deze verdragen hebben voorrang op wettelijke bepalingen. Burgers kunnen zich bij de rechter beroepen op deze bepalingen. De autonomie van de belastingwetgever vindt daarmee haar begrenzing in internationale verdragen en overeenkomsten. Het oversteken van de grens met het internationaal publiekrecht levert de fiscalist daarom interessante inzichten op.⁸⁴

5.1 Fiscale flutzaken?

Ik kan mij voorstellen dat voor sommigen het idee dat mensenrechtenverdragen van invloed zijn op het belastingrecht niet direct voor de hand ligt. Weinigen vinden het leuk om belasting te moeten betalen en artikel 26 BUPO en artikel 14 EVRM kennen weliswaar ruim geformuleerde discriminatieverboden, maar bij een schending van mensenrechten is de eerste gedachte niet het weigeren van een aftrekpost. Wattel heeft zich in het verleden dan ook kritisch uitgelaten over belastingplichtigen die menen mensenrechtenverdragen in te moeten roepen in ‘fiscaal-technocratische flutkwesies’⁸⁵ en ook Happé ergerde zich aan dergelijke ‘fiscale flutzaken’.⁸⁶ Wattel wees er op dat het discriminatieverbod zich (slechts) richt tegen onderscheidingen die in enige mate afdoen aan de menselijke waardigheid, en niet tegen elke vorm van (wets)technocratisch onderscheid: door hem het ‘kniesoorbeginsel’ gedoopt.⁸⁷ In reactie hierop waarschuwden Feteris en Zwemmer tegen een te ruime toepassing van dit beginsel.⁸⁸ Volgens Baudet

⁸² Verdrag van 19 december 1966. Downloadbaar via

http://treaties.un.org/pages/ViewDetails.aspx?src=TREATY&mtdsg_no=IV-4&chapter=4&lang=en.

⁸³ Verdrag van 4 november 1950. In de meest recente versie te downloaden via

http://www.echr.coe.int/NR/rdonlyres/655FDBCF-1D46-4B36-9DAB-99F4CB59863C/0/NLD_CONV.pdf.

⁸⁴ Dit geldt overigens niet alleen voor de fiscalist. Zie bijvoorbeeld de oratie van Castermans over de invloed van mensenrechten op het burgerlijk recht: A.G. Castermans, *De burger in het burgerlijk recht* Den Haag: Boom 2009.

⁸⁵ Noot in *BNB* 2002/126 bij de zaak Auerbach van het EHRM van 29 januari 2002.

⁸⁶ R. H. Happé, ‘Verboden toegang voor fiscale flutzaken!’ *Nederlands Juristenblad (NJB)* aflevering 42, 25 november 2005, p. 2201-2202.

⁸⁷ P.J. Wattel, ‘De reikwijdte van fundamentele rechten in belastingzaken’ in: *De reikwijdte van fundamentele rechten*, preadvies opgenomen in de Handelingen van de Nederlandse Juristen-Vereniging 1995-I, Zwolle: Tjeenk Willink 1995, p. 209-210. Zie bijvoorbeeld ook zijn noot in *BNB* 2002/126 en zijn conclusie bij HR 18 december 2009, nr. 44 021, *BNB* 2010/79.

⁸⁸ Interventie van M.W.C. Feteris resp. J.W. Zwemmer, in het *Verslag van de op 9 juni 1995 te Amsterdam gehouden algemene vergadering over: De reikwijdte van fundamentele rechten* opgenomen in de Handelingen van de Nederlandse Juristen-Vereniging 1995-II, Zwolle: Tjeenk Willink 1995, resp. p. 12 en 29.

tast het EHRM zijn eigen legitimiteit aan door zich met andere dan fundamentele mensenrechten bezig te houden: “Juist voor het Hof is het van het grootste belang dat ‘mensenrechtenschending’ een zeer zware kwalificatie blijft, die niet te pas en te onpas wordt gebruikt. Hoe meer het zijn tentakels uitstrekt naar nationale kwesties die daar niets mee te maken hebben des te zwakker wordt zijn legitimiteit.” Koch behandelde in 2007 tijdens een lezing aan de Erasmus Universiteit de kritiek op het veronderstelde brede toepassingsbereik van de mensenrechten en de negatieve consequenties daarvan, maar relativeerde dit door te wijzen op de beperkingen die op de meeste rechten zijn aangebracht.⁸⁹

De rechterlijke toetsing van belastingwetten aan mensenrechtenverdragen is van relatief recente datum, maar heeft een grote vlucht genomen, niet in het minst omdat belastingplichtigen zich hier met enige regelmaat (maar meestal zonder veel succes) op beroepen.⁹⁰ Tot de jaren tachtig van de vorige eeuw was de Nederlandse rechterlijke macht zeer terughoudend met het toetsen van wetgeving aan mensenrechtenverdragen.⁹¹ Dit gold voor alle wetgeving: Van Dijk vond in de periode tot 1980 slechts één uitspraak waarin een rechter, in casu Rechtbank Maastricht, een wet buiten toepassing liet vanwege onverenigbaarheid met een mensenrechtenverdrag.⁹² Dit was overigens geen belastingwet, maar een artikel uit de Wegenverkeerswet. In 1985 bepaalde de Hoge Raad voor het eerst in een fiscale zaak dat de mensenrechtenverdragen in acht moesten worden genomen.⁹³ Ook dit was een zaak die met een auto te maken had. Aantasting van de heilige koe vormde kennelijk een goede aanleiding om de reikwijdte van de mensenrechtenverdragen te onderzoeken. Deze zaak betrof een boete⁹⁴ opgelegd bij de heffing van Motorrijtuigenbelasting. De Hoge Raad oordeelde in navolging van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM)⁹⁵ dat een administratieve boete een strafvervolgving vormt, waarbij de waarborgen van artikel 6 EVRM, dat gaat over het recht op een eerlijk proces, in acht moeten worden genomen. Een paar jaar later breidde de Hoge Raad de invloed van de mensenrechtenverdragen op het belastingrecht in

⁸⁹ Deze lezing van 9 mei 2007 is gepubliceerd in I.E. Koch, *Human rights: A conflict between positive individual and collective democratic interests?* Den Haag: Boom 2008.

⁹⁰ Zie voor een overzicht van de invloed van het EVRM op belastingzaken tot het jaar 2000 M. Feteris, ‘50 jaar EVRM en het belastingrecht’ *NJCM-bulletin* januari/februari 2000, p. 463-486.

⁹¹ P. van Dijk, ‘De houding van de Hoge Raad jegens de verdragen inzake de rechten van de mens’ in: *De plaats van de Hoge Raad in het huidige staatsbestel* Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, 1988, p. 180-184.

⁹² P. van Dijk, ‘De houding van de Hoge Raad jegens de verdragen inzake de rechten van de mens’ in: *De plaats van de Hoge Raad in het huidige staatsbestel* Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, 1988, p. 184.

⁹³ Hoge Raad 19 juni 1985, nr. 22076, *BNB* 1986/29. Eerder was het EVRM ook al wel ingeroepen in relatie tot belastingwetten, maar zonder succes. In het arrest Stad Rotterdam (HR 10 december 1974, nr. 67.574, *BNB* 1975/52) weigerde een verzekeraar de belastingdienst inzage te geven in verzekeringsgegevens die de belastingdienst nodig had voor de belastingheffing van derden. Het bedrijf werd vervolgens strafrechtelijk vervolgd wegens het niet voldoen aan de verplichtingen van artikel 49 (nu: 47) AWR. De verzekeraar verweerde zich hiertegen met een beroep op het privacyrecht van artikel 8 EVRM. De Hoge Raad oordeelde echter dat zo al een beroep op deze bepaling mogelijk was, artikel 8, lid 2 EVRM deze beperking van het recht op privacy toestaat als zijnde noodzakelijk in een democratische samenleving voor het economisch welzijn van het land. Dit bepaalde de Hoge Raad later overigens ook voor informatieverplichtingen ten behoeve van de eigen belastingheffing (HR 28 mei 1986, nr. 23.784, *BNB* 1986/238).

⁹⁴ Toen nog ‘verhoging’ genoemd.

⁹⁵ EHRM 21 februari 1984, nr. 8544/79, *Öztürk v. Germany*, *NJ* 1988, 937.

belangrijke mate uit. Niet alleen moeten fiscale boeten aan de verdragswaarborgen voldoen. De Hoge Raad zag ook een mogelijkheid om belastingwetten te toetsen aan de discriminatieverboden van artikel 26 BUPO en - in latere instantie- van artikel 14 EVRM. Deze artikelen verzekeren het recht op gelijke behandeling. Een dergelijke toetsing was in het op emancipatoir gebied toch enigszins achter gebleven Nederland, zeker waar het belastingheffing betrof, geen overbodige luxe.

5.2 Fiscale behandeling van de gehuwde vrouw

Van Dijck hield al in 1974 een inleiding over de belastingheffing van de gehuwde vrouw, waarin hij aangaf dat men zich terecht kon ergeren aan de onzelfstandige fiscale positie die zij op dat moment had.⁹⁶ De persoon die door zijn aanstekelijke enthousiasme tijdens de colleges Inleiding belastingrecht er in wezen verantwoordelijk voor is dat ik hier vandaag sta, Leo Stevens, heeft veel onderzoek gedaan naar de fiscale behandeling van samenlevingsvormen.⁹⁷ De fiscaliteit heeft op dit gebied altijd ruim achter gelopen op de maatschappelijke ontwikkelingen en – met name in eerste instantie – op de ontwikkelingen in andere rechtsgebieden. Zo was de gehuwde vrouw tot 1965 geen belastingplichtige voor de inkomstenbelasting. Met haar huwelijk ging haar fiscale zelfstandigheid teniet en werd haar inkomen een fiscale aangelegenheid van haar echtgenoot. Weliswaar kreeg de gehuwde vrouw haar fiscale bestaansrecht terug in 1965, maar tot 1973 werden al haar inkomensbestanddelen toegerekend aan haar man, ook als zij feitelijk kostwinner was. Mijn moeder, een op haar eigen beschaafde wijze al vroeg geëmancipeerde vrouw, kon zich jaren later nog druk maken over het feit dat haar zus, die arts was en meer verdiende dan haar echtgenoot, fiscaal toch niet meer was dan een aanhangsel van haar man. Mijn oom en tante hebben overigens nog steeds een zeer gelukkig huwelijk. Maar toch. Pas in 1973 kreeg de gehuwde vrouw een beperkte fiscale zelfstandigheid. De man had in beginsel een hogere belastingvrije som dan de vrouw, behalve als expliciet om rolwisseling werd verzocht, waardoor de vrouw de hogere belastingvrije som kreeg. Persoonlijke verplichtingen, zoals de aftrek van hypotheekrente, werden ook in dat geval altijd aan de man toegerekend. In mijn familiekring werd over deze ongelijke behandeling weliswaar schande gesproken, als mijn tante de rente had mogen aftrekken was het belastingvoordeel immers veel groter geweest, maar de belastingwetgever maakte zich hier in het Nederland van de jaren zeventig niet echt druk over. Pas in 1984 werd het onderscheid in belastingvrije sommen afgeschaft en werden persoonlijke verplichtingen niet langer automatisch aan de man toebedeeld. Deze

⁹⁶ Een stenografisch verslag van deze op 23 november 1974 gehouden inleiding is gepubliceerd in J.E.A.M. van Dijck, *Belastingheffing van de gehuwde vrouw*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, deel 138, Deventer: Kluwer 1975. Aardig is dat waar Van Dijck op p. 14 het echtpaar met twee halve banen in 1975 nog als ‘hypermodern’ moest bestempelen, dit in 2011 het (toegegeven, niet altijd bereikbare) ideaal van veel partners is. Tegelijkertijd werd in deze uitgave uit 1975 consequent over ‘concubinaat’ gesproken, een woord met een enigszins negatieve connotatie dat we tegenwoordig niet snel meer voor samenwonen zouden gebruiken.

⁹⁷ In zijn proefschrift uit 1980 beschrijft Stevens al de negatieve inkomensgevolgen als een groter deel van het gezinsinkomen door de vrouw werd verdiend en pleitte hij voor een fifty-fifty-verdeling (L.G.M. Stevens, *Belasting naar draagkracht* Deventer/Alphen aan den Rijn: Kluwer/Samsom 1980, p. 274-284). Een onderzoek van drie Rotterdamse fiscalisten waarin nadrukkelijk een relatie met de maatschappelijke ontwikkelingen wordt gelegd is H.P.A.M. van Arendonk, P. Kavelaars, L.G.M. Stevens, *Eenvoud in praktijk. Oort-wetgeving* Deventer: Kluwer, 1991.

‘achterlijkheid’ van het Nederlandse belastingstelsel tot midden jaren tachtig, laat ook zien dat de gelijke behandeling van mannen en vrouwen ook in Nederland nog niet zo lang een algemeen aanvaard gemeengoed is.

Maar terug naar de toetsing van belastingwetten aan mensenrechtenverdragen. Het tweede arrest waarin de Hoge Raad belastingwetten aan het gelijkheidsbeginsel toetste, was het zogenoemde ‘tandartsvrouw arrest’⁹⁸ uit 1989, waarin de fiscale onzelfstandigheid van de gehuwde vrouw, zoals die in 1981 nog gedeeltelijk gold, aan de orde was. De Hoge Raad vond dat voor de ongelijke behandeling van gehuwde mannen en gehuwde vrouwen die erin bestond dat de man als belastingplichtige werd aangewezen, een redelijke rechtvaardiging bestond, namelijk eenvoud en praktische uitvoerbaarheid van de wet die gehuwden als een economische eenheid beschouwt. Interessant is overigens dat het EHRM in het later voor de premieheffing gewezen Van Raalte arrest wel een discriminatie zag bij een verschil in behandeling van ongehuwde mannen en vrouwen.⁹⁹ Het EVRM vond dat Nederland in strijd handelde met het discriminatieverbod van artikel 14 EVRM door ongehuwde kinderloze vrouwen boven de 45 geen premie voor kinderbijslag te laten betalen en in dezelfde omstandigheden verkerende mannen wel. De reden die Nederland voor dit onderscheid aanvoerde was dat het wreed zou zijn om vrouwen die nooit aanspraak hebben gemaakt op kinderbijslag en die hier biologisch gezien ook geen aanspraak meer op zullen maken, mee te laten betalen aan deze regeling. Een soort ‘zielige oude vrijsters’ bepaling dus. Mannen van boven de 45 kunnen nog steeds kinderen krijgen en in potentie een beroep doen op kinderbijslag. Het EVRM vond dit echter geen rechtvaardiging voor de ongelijke behandeling. Uit cijfers van het Centraal Bureau voor de Statistiek bleek namelijk dat in 1985 177 kinderen waren geboren met een gehuwde moeder boven de 45 (2341 kinderen hadden een gehuwde vader boven de 45). Volgens het Hof kunnen vrouwen boven de 45 dus nog wel degelijk kinderen krijgen (biologisch of door met een man met kinderen te trouwen) en zijn er mannen onder de 45 die onvruchtbaar zijn. Het opleggen van een premie kinderbijslag aan ongehuwde kinderloze mannen en kinderloze echtparen kan bovendien ook tot een zware emotionele belasting leiden. Het onderscheid was daarom volgens het EVRM niet te rechtvaardigen. In 1989 was de kinderbijslagregeling overigens al op dit punt aangepast. Anderzijds vond de Europese Commissie voor de Rechten van de Mens (ECRM) in 1986 de Engelse inkomstenbelasting die een echtpaar waarvan de vrouw de kostwinnaar was een hogere belastingvrije som toekende dan een echtpaar met de man als kostwinnaar, niet in strijd met het EVRM.¹⁰⁰ Evenals in Nederland verloor een vrouw destijds in het Verenigd Koninkrijk op haar huwelijksdag haar fiscale zelfstandigheid. Zowel van de huisvrouw als van de vrouwelijke kostwinnaar werd de belastingvrije som en het inkomen aan de man toegerekend. Het argument dat de overheid aanvoerde voor de hogere belastingvrije som voor het echtpaar met een vrouwelijke kostwinnaar was de economische noodzaak om vrouwen na de Tweede Wereldoorlog aan te moedigen om te gaan werken. Volgens het Verenigd Koninkrijk werd daardoor juist de gelijkheid van man en vrouw bevorderd. De ECRM vond deze positieve discriminatie een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor het verschil in

⁹⁸ Hoge Raad 27 september 1989, nr. 24297, *BNB* 1990/61.

⁹⁹ EHRM 21 februari 1997, nr. 20060/92, Van Raalte v. the Netherlands, *NJCM-bulletin* 2000/20.

¹⁰⁰ ECRM 11 november 1986, nr. 11089/84, Lindsay v. United Kingdom.

behandeling. In de jaren negentig is overigens ook het Engelse systeem aangepast en maakt het voor de hoogte van de belastingvrije som niet meer uit wie het gezinsinkomen verdient.

In het tandartsvrouw arrest vond de Hoge Raad evenmin dat de ongelijke fiscale positie van mannen en vrouwen een ongerechtvaardigde discriminatie vormde. Het feit dat door de aanwijzing van de man als belastingplichtige de vrouw geen mogelijkheid had om bezwaar en beroep aan te tekenen tegen de aan haar man opgelegde aanslag, vormde volgens de Hoge Raad echter wel een ongerechtvaardigde discriminatie.

Dit arrest kondigde reeds aan dat de Hoge Raad zich zeer terughoudend opstelt bij de toetsing van belastingwetten aan mensenrechtenverdragen. De Hoge Raad heeft over het algemeen minder mogelijkheden dan rechters die aan een Grondwet kunnen toetsen. Van den Berge wees er bijvoorbeeld op dat de Duitse Grondwet specifiekere bepalingen bevat om wetgeving aan te toetsen dan het EVRM, waardoor het Duitse Bundesverfassungsgericht wetten aan het draagkrachtbeginsel kan toetsen.¹⁰¹ Het EVRM is minder specifiek en het daarin begrepen gelijkheidsbeginsel biedt de Hoge Raad volgens Van den Berge te weinig grondslag voor toetsing aan het draagkrachtbeginsel. Hierbij merk ik op dat het Belgische Grondwettelijk Hof een successierechttaf van meer dan 80% mede vanwege artikel 1 van het Eerste Protocol van het EVRM strijdig achtte met het in de Belgische Grondwet opgenomen discriminatieverbod.¹⁰² Hier was niet het draagkrachtbeginsel in geding, maar het recht op het ongestoorde genot van eigendom. Dit beginsel kan de Nederlandse Hoge Raad door het EVRM ook zonder grondwettelijke toets op belastingwetten toepassen.

De marge van de Hoge Raad is echter beperkt. Al in zijn eerste arresten over de toepassing van het EVRM op belastingwetten wijst de Hoge Raad er op dat de wetgever een zekere beoordelingsvrijheid toekomt bij het beantwoorden van de vraag of gevallen voor de toepassing van de mensenrechtenverdragen als gelijk moeten worden beschouwd, en of, in het bevestigende geval, een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat om die gevallen niettemin in verschillende zin te regelen.¹⁰³ De Hoge Raad volgt hiermee het Europese Hof voor de Rechten van de Mens, dat wetgevers een *margin of appreciation* geeft, waarvan de reikwijdte afhangt van ‘the nature of the aim of the restriction’ en ‘the nature of the right involved’.¹⁰⁴ Volgens de Europese Commissie voor de Rechten van de Mens is zelfs sprake van een ‘wide margin of appreciation in the field of taxation as to the aims to be pursued and the means by which they are pursued’.¹⁰⁵ Het EVRM sprak over een ‘wide margin of appreciation in assessing whether and to what extent

¹⁰¹ J.W. van den Berge, ‘Gelijkheid, de toepassing van het non-discriminatiebeginsel (art. 14 EVRM en art. 26 IVBPR)’ *Weekblad fiscaal recht* nr. 6391, 2000, p. 895-901, paragraaf 3.

¹⁰² Arrest nr. 107/2005 van 22 juni 2005, rolnummer 3003, www.const-court.be.

¹⁰³ Zie bijvoorbeeld r.o. 4.5 van het eerder genoemde tandartsvrouwarrest *BNB* 1990/61.

¹⁰⁴ Zie bijvoorbeeld paragraaf 40 van de uitspraak van 28 november 1984, nr. 8777/79, Rasmussen v. Denmark, *NJ* 1986, 4, waarin het EHRM tevens een overzicht van de eerdere rechtspraak hierover geeft en paragraaf 55 van de uitspraak van 24 november 1986, nr. 9063/80, Gillow v. the United Kingdom. Deze uitspraken zijn on line terug te vinden via de database op de website van het EHRM, www.echr.coe.int/.

¹⁰⁵ ECRM 13 oktober 1993, nr. 21 663/93, Feteris-Geerards v. the Netherlands, *FED* 1993/816.

differences in otherwise similar situations justify a different treatment'.¹⁰⁶ Het beroep dat belastingplichtigen sinds eind jaren tachtig met enige regelmaat op de mensenrechtenverdragen doen, honoreert de Hoge Raad dan ook zelden. Niessen constateerde dat in de periode 1988-2009 slechts in negen van de ongeveer 125 gepubliceerde arresten waarin de belastingplichtige een beroep deed op het gelijkheidsbeginsel, de Hoge Raad een onderdeel uit een belastingwet strijdig achtte met dit beginsel uit de mensenrechtenverdragen.¹⁰⁷

5.3 De Fierensmarge

In de meeste gevallen levert een beroep op de mensenrechtenverdragen belastingplichtigen dus niet zo veel op. Het was dan ook groot nieuws, niet alleen in fiscaal Nederland, toen de Hoge Raad in het najaar van 2010 een fiscale maatregel strijdig achtte met artikel 1 van het Eerste Protocol van het EVRM, het recht op het ongestoord genot van eigendom.¹⁰⁸ De zaak betrof de in de Wet waardering onroerende zaken (Wet WOZ) opgenomen 'Fierensmarge'.¹⁰⁹ Diverse belastingen worden geheven over de waarde van een onroerende zaak die de gemeente op grond van de Wet WOZ vaststelt, de zogenoemde WOZ-waarde. Een bekende belasting is de onroerende zaakbelasting die Nederlandse gemeenten heffen van hun inwoners.¹¹⁰ Maar ook andere belastingen sluiten aan bij deze waarde, bijvoorbeeld de watersysteemheffing van de

¹⁰⁶ EHRM 22 juni 1999, nr. 46757/99, Della Ciaja v. Italy, BNB 2002/398. Nog algemener was EHRM 21 mei 2002, nr. 28856/95, Jokela v. Finland, paragraaf 57: '(...) the second paragraph of Article 1 of Protocol No. 1 (...) expressly reserves the right of Contracting States to enforce such laws as they may deem necessary to secure the payment of taxes (...). The margin of appreciation afforded to the national authorities must likewise be wide.' Als de belastingwetgeving echter een harde verdragseis schendt, zoals bijvoorbeeld het niet mogen maken van een onderscheid op grond van sekse of nationaliteit, is de beoordelingsvrijheid beperkter. Zie ook R.E.C.M. Niessen, 'De belastingrechter en het gelijkheidsbeginsel' *Tijdschrift Formeel Belastingrecht* 2009/01, paragraaf 4.2.

¹⁰⁷ R.E.C.M. Niessen, 'De belastingrechter en het gelijkheidsbeginsel' *Tijdschrift Formeel Belastingrecht* 2009/01, paragraaf 2.1 en 3.1.

¹⁰⁸ Hoge Raad 22 oktober 2010, nr. 08/02324, BNB 2010/335, NTFR 2010/2458. Artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM bepaalt:

'Bescherming van eigendom

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 in de algemene beginselen van internationaal recht.

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.'

Twee recente publicaties hierover zijn: C. Bruijsten, 'Art. 1 Eerste protocol EVRM: het recht op ongestoord genot van eigendom' *Weekblad fiscaal recht* nr. 6890, 2011, p. 68-76 en R. Ergec 'Taxation and property rights under the European Convention on Human Rights' *Intertax* vol. 39, issue 1, 2011, p. 2-11.

¹⁰⁹ Voor een nadere beschouwing over het arrest verwijs ik naar W.G. van den Ban, 'Alternatieven voor de bezwaardrempels in de Wet WOZ' *Weekblad fiscaal recht* nr. 6891, 2011, p. 103-109, A.O. Lubbers, 'Fierensmarge-arrest' *Ars Aequi* januari 2011, p. 41-44 en A.P. Monsma, 'Ontwikkelingen op het gebied van lokale belastingen' *Weekblad fiscaal recht* nr. 6894, 2011, p. 214-222.

¹¹⁰ Artikel 220c Gemeentewet.

waterschappen,¹¹¹ de schenk- en erfbelasting voor de waardebeoordeling van een verkregen woning¹¹² en de inkomstenbelasting voor de bepaling van het eigenwoningforfait¹¹³ en de box 3 heffing.¹¹⁴ Bovendien bepaalt deze WOZ-waarde in hoeverre ondernemers kunnen afschrijven op hun onroerende zaken.¹¹⁵ De gemeente stelt de waarde vast bij voor bezwaar vatbare beschikking.¹¹⁶ Als een burger van mening is dat de vastgestelde waarde te hoog is, kan hij daarom bezwaar maken tegen die waarde. De Tweede Kamer vond echter dat de burger niet voor iedere kleine afwijking naar de rechter moest kunnen. Om de uitvoeringslasten voor gemeenten en rechters te beperken nam de Kamer een amendement van mevrouw Fierens aan. Dit amendement zorgde ervoor dat artikel 26a Wet WOZ gemeenten bij de waardering een bepaalde foutenmarge toestaat, de Fierensmarge. Voor het gemiddelde Nederlandse huis dat een waarde van ongeveer € 350.000 heeft,¹¹⁷ heeft deze Fierensmarge tot gevolg dat de gemeente er maximaal € 14.000 naast mag zitten.¹¹⁸ Het huis dat in werkelijkheid € 350.000 waard is, mag de gemeente daarom voor € 364.000 aanslaan, zonder dat de burger zich hiertegen kan verzetten. In 2008 ging de Hoge Raad nog uit van de verbindendheid van deze Fierensmarge.¹¹⁹ Op 22 oktober 2010 ging de Hoge Raad echter expliciet om.¹²⁰ De Hoge Raad overwoog namelijk dat artikel 1 van het Protocol met zich brengt dat effectieve betwisting mogelijk moet zijn van de rechtmatigheid van elke maatregel die het ongestoorde genot van eigendom aantast. Dit is ook vaste jurisprudentie van het EHRM.¹²¹ In wezen gebruikte de Hoge Raad dus een vergelijkbaar argument als eerder bij de belastingheffing van de gehuwde vrouw: de belastingplichtige moet in bezwaar en beroep kunnen gaan als van hem belasting wordt geheven. De Fierensmarge maakt effectieve betwisting van een onjuiste, maar binnen de marge liggende waarde onmogelijk en is daarom vanwege artikel 1 van het Protocol onverbindend. Het bestuursorgaan en de rechter moeten artikel 26a Wet WOZ in alle gevallen buiten toepassing laten. Het EVRM begrenst hier op nadrukkelijke wijze de autonomie van de Nederlandse wetgever. De Hoge Raad heeft geen moeite met belastingheffing op zich,

¹¹¹ Artikel 121, lid 1 Waterschapswet.

¹¹² Artikel 21, lid 5 Successiewet 1956.

¹¹³ Artikel 3.112 Wet IB 2001.

¹¹⁴ Artikel 5.20 Wet IB 2001.

¹¹⁵ Voor natuurlijke personen die winst uit onderneming genieten is dit vastgelegd in artikel 3.30 Wet IB 2001. Dit artikel geldt op grond van artikel 8, lid 1 Wet Vpb ook voor vennootschapsbelastingplichtige lichamen.

¹¹⁶ Artikel 22, lid 1 Wet WOZ.

¹¹⁷ www.gemiddeldehuizenprijs.nl.

¹¹⁸ Het percentage dat bij deze waarde hoort is 4%, 4% van € 350.000 is € 14.000.

¹¹⁹ Hoge Raad 15 februari 2008, nr. 43 934, *BNB* 2008/99, *NTFR* 2008/459.

¹²⁰ Zie r.o. 3.4.12 waarin staat: “De Hoge Raad merkt op dat hij met deze beslissing terugkomt van zijn arrest van 15 februari 2008, nr. 43934, LJN BC4335, *BNB* 2008/99, waarin nog is uitgegaan van de verbindendheid van deze wetsbepaling.”

¹²¹ De Hoge Raad verwees in dit kader naar EHRM 24 november 2005, nr. 49429/99, *Capital Bank AD v. Bulgaria*, paragraaf 134, en HR 10 juli 2009, nr. 08/01578, LJN BG4156, *BNB* 2009/246, *NTFR* 2009/1748. Het EHRM had dit beginsel ook al in eerdere rechtspraak vastgelegd, zie bijvoorbeeld paragraaf 45 van de uitspraak van 21 mei 2002, nr. 28856/95, *Jokela v. Finland*: ‘Although Article 1 of Protocol No. 1 contains no explicit procedural requirements, the proceedings at issue must also afford the individual a reasonable opportunity of putting his or her case to the responsible authorities for the purpose of effectively challenging the measures interfering with the rights guaranteed by this provision. In ascertaining whether this condition has been satisfied, a comprehensive view must be taken of the applicable procedures.’

artikel 1 van het Protocol staat landen ook expliciet toe om belasting te heffen. Anders dan het Argentijnse Hof dat een belasting over fictieve inkomsten onconstitutioneel verklaarde, ging onze Hoge Raad op 26 november 2010 niet mee in het betoog van een belanghebbende dat een belastingheffing over fictief inkomen een schending vormt van het recht op het ongestoord genot van eigendom, dit mede op grond van de ruime beoordelingsmarge van de wetgever.¹²² De Hoge Raad bemoeit zich dus over het algemeen niet met de fiscale keuzes die de wetgever maakt, maar dwingt de wetgever met het EVRM in de hand wel tot een goede rechtsbescherming.¹²³

Het arrest over de Fierensmarge brengt in herinnering dat het belastingrecht meer omvat dan alleen de Rijksbelastingen. Ook de heffingen van lokale overheden zijn een interessant studieobject voor de fiscalist. Bij die belastingen speelt bovendien niet alleen de fiscale autonomie vraag in internationaal perspectief, maar ook op binnenlands niveau. Zo beperkt de op landelijk niveau vastgestelde Gemeentewet de mogelijkheden van gemeenten om belastingen te heffen.¹²⁴ Artikel 219, lid 2 van de Gemeentewet bepaalt bijvoorbeeld expliciet dat het bedrag van een gemeentelijke belasting niet afhankelijk mag worden gesteld van het inkomen, de winst of het vermogen. Een gemeente kan daarom bijvoorbeeld niet beslissen om hondenbelasting naar rato van de draagkracht van hondeneigenaren te heffen. Artikel 226 van de Gemeentewet bepaalt dat deze belasting wordt geheven naar het aantal honden dat wordt gehouden. Het inkomen van het baasje mag op grond van artikel 219 en 226 Gemeentewet geen rol spelen. Ook de fiscalist die zich vooral met rijksbelastingen bezig houdt kan in dit onderzoeksgebied inspiratie op doen. Ik prijs mij dan ook gelukkig met het Erasmus Studiecentrum Belastingen Lokale

¹²² Hoge Raad 26 november 2010, nr. 09/03219, *NTR* 2010/2839. Belanghebbende had gesteld dat sprake was van schending van het Protocol omdat hij zijn blote eigendom te gelde zou moeten maken om aan de belastingverplichting te voldoen als hij geen andere bezittingen zou hebben dan het vermogensbestanddeel dat aanleiding gaf tot de fictieve heffing. Dit argument ‘– wat daarvan verder zij-’ faalt volgens de Hoge Raad reeds omdat belanghebbende niet had aangevoerd dat van een dergelijk gedwongen te gelde maken in zijn geval daadwerkelijk sprake was. Ook het argument dat er vanuit de belaste bron geen (kas)inkomsten zijn waaruit de verschuldigde belasting kan worden voldaan, faalde. Mede gelet op de ruime beoordelingsmarge die het Protocol de verdragsluitende partijen laat bij de heffing van belastingen, rechtvaardigt dit enkele feit volgens de Hoge Raad niet de conclusie dat het Protocol wordt geschonden.

¹²³ Een ander voorbeeld is het arrest HR 10 juli 2009, nr. 08/011578, *BNB* 2009/246, *NTR* 2009/1748, waarin de Hoge Raad oordeelde dat het toenmalige artikel 7, lid 2, van de Kostenwet buiten toepassing moest blijven wegens strijd met artikel 1 van het Protocol bij het EVRM. Door deze bepaling kon een belastingplichtige zijn bezwaar of beroep tegen in rekening gebrachte invorderingskosten niet motiveren met de stelling dat hij het aanslagbiljet, de aanmaning of het dwangbevel niet had ontvangen. De Hoge Raad overwoog dat de berekening van invorderingskosten leidt tot een aantasting van het ongestoorde genot van eigendom en wees er op dat artikel 1 van het Protocol meebrengt dat iedere maatregel die het ongestoorde genot van eigendom aantast, vergezeld moet gaan van procedurele garanties die de betrokkene een redelijke mogelijkheid bieden tot effectieve betwisting van de rechtmatigheid van die maatregel (hierbij verwees de Hoge Raad naar *EHRM* 24 november 2005, no. 49429/99, *Capital Bank AD v. Bulgaria*, paragraaf 134). Omdat artikel 7, lid 2, van de Kostenwet een dergelijke betwisting verhinderde, moest het buiten toepassing blijven. Sinds 1 januari 2011 is dit artikel voorzien van een tegenbewijsregeling en is bezwaar en beroep wel mogelijk als degene van wie de kosten worden gevorderd aannemelijk maakt dat ontvangst redelijkerwijs moet worden betwijfeld. Deze wijziging was opgenomen in het Belastingplan 2011 met als doel de wet in overeenstemming te brengen met deze jurisprudentie (Tweede Kamer, vergaderjaar 2010–2011, 32 505, nr. 3, p. 11, 14 en 43-44).

¹²⁴ Hoofdstuk XV van de Gemeentewet, in het bijzonder artikel 219 Gemeentewet.

Overheden, waarvan de onderzoekers deel uitmaken van onze capgroep. Dit biedt interessante mogelijkheden voor onderzoek op het grensvlak van lokale en rijksbelastingen.

6 Grenzen gesteld door het Verdrag inzake de Werking van de Europese Unie

De belastingrechter heeft nog een mogelijkheid om wetten te toetsen. Deze ontleent hij niet aan de Grondwet, maar aan het Verdrag inzake de Werking van de Europese Unie¹²⁵ (VWEU). De Nederlandse belastingwetten moeten in overeenstemming zijn met de Europese regelgeving. Rechters zijn bevoegd om dit te toetsen en bij twijfel kunnen zij hierover vragen stellen aan het Europese Hof van Justitie (HvJ). Artikel 267 VWEU bevat zelfs een verplichting voor onze Hoge Raad om dergelijke vragen te stellen als geen sprake is van een zogenoemde *acte clair* of *acte éclairé*.¹²⁶ Het EU-recht vormt derhalve een begrenzing van de autonomie van de fiscale wetgever die de wetgever niet zelf kan opheffen of beperken. Daarmee is dit een krachtiger begrenzing dan grondwettelijke waarborgen. Sinds de inwerkingtreding van het Verdrag van Lissabon¹²⁷ maken de grondrechten van het EVRM bovendien als algemene beginselen deel uit van het recht van de Europese Unie, waardoor nationale en Europese rechters deze bepalingen met betrekking tot het Unierecht ook op grond van het EU Verdrag kunnen toepassen.¹²⁸ Eind 2010 heeft het Europese Parlement nadrukkelijk herinnerd aan deze uitbreiding van bevoegdheden.¹²⁹

De belangrijkste inperking van de autonomie van de Nederlandse fiscale wetgever vormen echter de fundamentele vrijheden in het VWEU. Deze verdragsbepalingen hebben in het verleden al tot veel jurisprudentie geleid. Dat zal in de nabije toekomst vermoedelijk niet veranderen. Het Europees recht is daarom voor fiscalisten een belangrijk aanpalend rechtsgebied geworden. Behalve de primair fiscale jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie kan ook niet-fiscale jurisprudentie van belang zijn voor de toetsing van belastingwetten aan de Europese regelgeving. Voorbeelden van dergelijke arresten zijn de arresten Daily Mail¹³⁰ Überseering¹³¹ en Cartesio.¹³² Deze arresten betreffen het ondernemingsrecht, maar hebben ook in de fiscale literatuur tot veel discussie aanleiding gegeven. Deze discussie gaat met name over het belang van deze arresten voor de vraag of lidstaten zogenoemde fiscale ‘exit’ heffingen mogen opleggen

¹²⁵ Verdrag van 25 maart 1957, later diverse malen gewijzigd. Sinds 1 december 2009 heeft het verdrag zijn huidige naam. De meest recente versie is te downloaden via <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2008:115:0047:0199:nl:PDF>.

¹²⁶ HvJ 6 oktober 1982, Zaak 283/81 (CILFIT).

¹²⁷ Verdrag van Lissabon tot wijziging van het Verdrag betreffende de Europese Unie en het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, ondertekend te Lissabon, 13 december 2007, *Publicatieblad* nr. C 306 van 17 december 2007, <http://eur-lex.europa.eu/JOHtml.do?uri=OJ:C:2007:306:SOM:NL:HTML>.

¹²⁸ Artikel 6 van het Verdrag betreffende de Europese Unie.

¹²⁹ Resolutie van het Europees Parlement van 15 december 2010 over de situatie van de grondrechten in de Europese Unie (2009) – effectieve tenuitvoerlegging na de inwerkingtreding van het Verdrag van Lissabon, P7_TA(2010)0483, <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P7-TA-2010-0483+0+DOC+XML+V0//NL>.

¹³⁰ HvJ 27 september 1988, zaak 81/87 (Daily Mail).

¹³¹ HvJ 5 november 2002, zaak C-208/00 (Überseering).

¹³² HvJ 16 december 2008, zaak C-210/06 (Cartesio), *NFR* 2010/2009/46.

aan vennootschappen die naar een ander land migreren. Ook de op vergelijkbare ondernemingsrechtelijke problematiek ziende zaak Vale,¹³³ waar het HvJ nog over moet oordelen, volgen fiscalisten met grote belangstelling. Het is daarom voor belastingwetenschappers belangrijk om over dergelijke jurisprudentie van gedachten te wisselen met collega's die gespecialiseerd zijn in Europees recht en het ondernemingsrecht. Omgekeerd heeft de fiscale Europese jurisprudentie en het fiscaalwetenschappelijke discours daarover collega's in andere rechtsgebieden veel te bieden. Zo is het in Europeesrechtelijke kringen zeer bekende Van Gend & Loos¹³⁴ arrest een arrest over een fiscaal geschil. In dit arrest ontwikkelde het HvJ het beginsel van de directe werking van het gemeenschapsrecht, waardoor de Europese burgers zich hier voor hun nationale rechters rechtstreeks op kunnen beroepen.

De uitwisseling van gedachten vindt overigens al plaats, zowel op deze als op andere juridische faculteiten. In de korte tijd dat ik op de Erasmus Universiteit werkzaam ben, heb ik al verschillende bijeenkomsten mogen meemaken waarbij een juridisch thema mede in het licht van de fiscaliteit werd onderzocht. Deze uitwisseling biedt beide vakgebieden nieuwe perspectieven. Laten we elkaar vooral blijven uitnodigen voor dit soort interdisciplinaire bijeenkomsten en de uitnodiging aanvaarden om hierbij aanwezig te zijn.

¹³³ Zaak C-378/10, VALE Építési Kft.

¹³⁴ HvJ 5 februari 1963, zaak 26/62 (Van Gend & Loos).

7 Maatschappelijke reacties: fiscaliteit van kunst en filantropie

Diverse voorbeelden die ik vanmiddag heb besproken, laten zien dat de belastingwetgever zich bij de uitoefening van zijn autonome bevoegdheden niet alleen rekenschap moet geven van eventuele juridische beperkingen, maar ook van mogelijke maatschappelijke reacties. Dit heeft de Nederlandse regering afgelopen jaar op pijnlijke wijze ervaren toen het Belastingplan 2011 bijna niet werd aangenomen vanwege de daarin begrepen BTW-verhoging voor de podiumkunsten. Het ging om een maatregel met een relatief gering financieel belang van € 48 miljoen per jaar. Ter vergelijking: met de in ditzelfde Belastingplan opgenomen tijdelijke verlaging van het BTW-tarief voor de renovatie van woningen was incidenteel € 98 miljoen gemoeid, met de verlaging van het vennootschapsbelastingtarief structureel € 480 miljoen en de oorspronkelijk voorgestelde maatregelen in het belastingpakket 2011 zorgden voor een lastenverlichting van incidenteel ruim € 2,5 miljard en structureel € 1,5 miljard.¹³⁵ In begrotingstermen was de bezuiniging van € 48 miljoen dus *peanuts*.

In de ruim tien jaar dat ik onderzoek doe naar belastingsubsidies voor kunst, cultuur en goede doelen, is mij duidelijk geworden dat dit bij uitstek belastingmaatregelen zijn die in hun maatschappelijke context moeten worden geplaatst. Kunst, cultuur en goede doelen raken mensen. Fiscale wetgeving op dit gebied roept daarom veel maatschappelijke reacties op. Toch lijkt de belastingwetgever daar niet altijd op bedacht. Dit kwam in 2009 naar voren bij de behandeling van het wetsvoorstel Schenk- en Erfbelasting,¹³⁶ toen de staatssecretaris van Financiën wat verrast leek te zijn door de maatschappelijke en politieke onrust die ontstond door de daarin opgenomen wijzigingen voor goede doelen.¹³⁷ Een aanpassing die door de opstellers van de wet kennelijk zo onbelangrijk werd gevonden dat deze niet voorkwam in de maar liefst negen regels tellende titel van de wet zoals die in het Staatsblad is gepubliceerd.

Vermoedelijk had de fiscale wetgever wel weerstand verwacht tegen de verhoging van het BTW-tarief voor de podiumkunsten. Dat dit het hele Belastingplan in gevaar zou brengen, kwam echter als een verrassing. Dit blijkt uit het feit dat de staatssecretaris van Financiën op de ochtend van de stemming over het Belastingplan in de Eerste Kamer nog vasthield aan de verhoging van het BTW-tarief. Voor deze in het gedoogakkoord opgenomen bezuiniging kon namelijk geen alternatief worden gevonden waar de Tweede Kamerfracties van het CDA, VVD en PVV zich in konden vinden. De staatssecretaris wenste niet verder te gaan dan het 'nauwgezet volgen' van de ontwikkelingen.¹³⁸ Als de bezoekersaantallen door de BTW-verhoging drastisch zouden dalen, was hij bereid tot heroverweging. Hij maakte hierbij een vergelijking met de vliegbelasting die na een jaar

¹³⁵ Kamerstukken II, 2010-2011, 32504, nr. 3, p. 20.

¹³⁶ Wetsvoorstel nr. 31 930. Gepubliceerd als Wet van 17 december 2009 tot wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten (vereenvoudiging bedrijfsopvolgingsregeling en herziening tariefstructuur in de Successiewet 1956, alsmede introductie van een regeling voor afgezonderd particulier vermogen in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Successiewet 1956), *Staatsblad* 2009, nr. 564.

¹³⁷ Zie hierover uitgebreider S.J.C. Hemels 'In het algemene en sociale belang ANBI en SBBI in de nieuwe schenk- en erfbelasting' *Tijdschrift fiscaal ondernemingsrecht* april 2010, p. 48-57.

¹³⁸ Brief van 20 december 2011, Eerste Kamer, 2010-2011, 32500, nr. S, p. 2.

weer was ingetrokken.¹³⁹ Of een dergelijk *trial and error* proces van wetgeving zo gelukkig is, betwijfel ik. Het invoeren en afschaffen van heffingen brengt immers maatschappelijke kosten met zich en kan ook een afnemend vertrouwen in de overheid tot gevolg hebben. Wat hier ook van zij, door de staatsrechtelijke bezwaren tegen uitstel van de verhoging die de minister-president ad interim een dag eerder nog in een brief¹⁴⁰ had opgenomen, prikte de Eerste Kamer snel heen. Deze bezwaren liet de staatssecretaris dan ook vallen.¹⁴¹ De BTW-verhoging was een louter politiek punt dat met fiscaliteit weinig te maken had. De Eerste Kamer had zowel politieke als juridische bezwaren waar de regering onvoldoende rekening mee had gehouden.

Een belangrijk punt van kritiek was het ontbreken van overgangsrecht. Eerste Kamerlid Essers wees er op dat het ontbreken van een overgangsregeling geen politiek punt was, maar direct fundamentele rechtsbeginselen raakte.¹⁴² Omdat de meeste contracten voor het lopende theaterseizoen al waren afgesloten en niet tussentijds konden worden opgebroken, zou het op 1 januari doorvoeren van de verhoging in strijd komen met het rechtszekerheidsbeginsel. Een betrouwbare overheid moet de sector tijd gunnen om op de BTW-wijziging in te spelen.

De Eerste Kamer heeft zich opgeworpen als hoeder van fundamentele rechtsbeginselen. Weliswaar heeft de Nederlandse rechter niet de mogelijkheid om belastingwetten aan deze beginselen te toetsen, het parlement heeft die bevoegdheid wel. De Eerste Kamer heeft daar in het geval van de BTW-verhoging ook gebruik van gemaakt. De staatssecretaris merkte hierover op: “Hier [hij doelde op de Eerste Kamer] bestaat meer dan in de Tweede Kamer belangstelling voor goed overgangsrecht”.¹⁴³ Het is zorgelijk dat de Tweede Kamer kennelijk minder interesse heeft voor overgangsrecht. De Tweede Kamer moet zich dit aantrekken en zich niet alleen met de politieke waan van de dag, maar ook met fundamentele rechtsbeginselen en dus met overgangsrecht bezig houden.¹⁴⁴

Het debat over de BTW-verhoging had ook een staatsrechtelijke lading. De Eerste Kamer bevocht de erkenning van haar staatsrechtelijke positie. Diverse Eerste Kamerleden¹⁴⁵ wezen er terecht op dat zij met de politieke verhoudingen in de Tweede Kamer en het regeer- of gedoogakkoord niets te maken hebben. De regering heeft een eigen relatie met en verantwoordelijkheid jegens de Eerste Kamer, verwijzingen naar de verhoudingen in de Tweede Kamer passen daarin niet. Dit geeft ook het onderliggende belang aan van de gebeurtenissen die zich op 21 december 2010 in de Eerste Kamer afspeelden. Het was

¹³⁹ Handelingen Eerste Kamer, 21 december 2010, p. 13-11 en 13-12.

¹⁴⁰ Brief van 20 december 2011, Eerste Kamer, 2010-2011, 32500, nr. S, p. 2.

¹⁴¹ Handelingen Eerste Kamer, 21 december 2010, p. 13-9 en 13-10.

¹⁴² Handelingen Eerste Kamer, 21 december 2010, p. 13-10, 13-11 en 13-39 en 13-40.

¹⁴³ Handelingen Eerste Kamer, 21 december 2010, p. 13-48.

¹⁴⁴ In dit kader verwijs ik naar het proefschrift van M. Bravenboer *Fiscaal overgangsbeleid. Een raamwerk voor het vormgeven en beoordelen van het overgangsbeleid van de fiscale wetgeving* Deventer: Kluwer 2009 en van M.R.T. Pauwels *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen* Amersfoort: Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers 2009.

¹⁴⁵ Bijvoorbeeld Essers (CDA, Handelingen Eerste Kamer, 21 december 2010, p. 13-10), Böhler (Groen Links, p. 13-11 en 13-44 en 13-45), Ten Hoeve (OSF, p. 13-13), Kox (SP, p. 13-20 en 13-38), Leijnse (PvdA, p. 13-39), Engels (D66, p. 13-43, 13-44 en 13-48) Biemans (p. 13-45) en De Boer (ChristenUnie, p. 13-48).

niet primair de fiscaliteit, de bezuiniging op cultuur of zelfs maar de € 48 miljoen die in het geding was, maar de rechtsstaat en het staatsrecht. Uiteindelijk koos de staatssecretaris eieren voor zijn geld en beloofde hij de tariefsverhoging bij beleidsbesluit uit te stellen tot 1 juli 2011. Dit beleidsbesluit werd nog dezelfde dag genomen en op 29 december 2010 gepubliceerd.¹⁴⁶

Helaas lijkt het kabinet niet echt te hebben opgelet bij deze les van de Eerste Kamer. Iets meer dan een maand na het Kamerdebat over de BTW diende de staatssecretaris van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap samen met de minister van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie en de staatssecretaris van Financiën een wetsvoorstel in op grond waarvan ook alle reeds voor 1 september 2011 ingeschreven studenten geconfronteerd zouden worden met een langstudeerdersboete.¹⁴⁷ Dit ondanks de kritiek van de Raad van State die met een beroep op het rechtszekerheidsbeginsel pleitte voor overgangsrecht voor studenten die op 1 september 2011 reeds studievertraging hebben opgelopen. Voor hen is het namelijk onmogelijk het hogere collegegeld te ontgaan.¹⁴⁸ Een vergelijkbare omissie dus als bij de BTW-verhoging voor de podiumkunsten die wederom slechts wordt verdedigd met een verwijzing naar in het regeerakkoord afgesproken bezuinigingen.¹⁴⁹

Vanwege de maatschappelijke reacties die fiscale maatregelen op het gebied van kunst, cultuur en goede doelen oproepen, is dit bij uitstek een gebied voor interdisciplinair onderzoek. De Erasmus Universiteit biedt hier goede mogelijkheden voor met de aanwezigheid van het interdisciplinaire Erasmus Centre for Strategic Philanthropy en de Erasmus School of History, Culture and Communication (voorheen de Faculteit der Historische en Kunstwetenschappen) met in het bijzonder het door Arjo Klamer en zijn groep uitgevoerde onderzoek op het gebied van culturele economie. De fiscaliteit van kunst, cultuur en goede doelen zal bovendien ook een van de speerpunten worden van het onderzoeksprogramma 'Fiscale autonomie en haar grenzen'. Ik hoop dit thema de komende jaren verder uit te bouwen, onder meer met Dick Molenaar die als gastonderzoeker aan onze groep verbonden is. Ook blijf ik graag samenwerken met wetenschappers van andere universiteiten in binnen- en buitenland, zoals met de Werkgroep Filantropische Studies van de Vrije Universiteit Amsterdam, Kazuko Goto van Saitama University Japan en de groep onderzoekers met wie ik onder voorzitterschap van professor Vanistendael werk aan het inhoudelijke programma van het European Association of Tax Law Professors congres over *Charities*. Deze internationale conferentie voor belastingwetenschappers vindt van 31 mei tot en met 2 juni 2012 plaats op de Erasmus Universiteit Rotterdam.

¹⁴⁶ Besluit van 21 december 2010, nr. DV2010-537M, *Staatscourant* 2010, 21338.

¹⁴⁷ Kamerstukken II, 2010-2011, 32618.

¹⁴⁸ Kamerstukken II, 2010-2011, 32618, nr. 4, paragraaf 3. Zie ook B. Funnekotter, 'Raad van State laat weinig heel van Zijlstra's plannen' *NRC Handelsblad* 2 februari 2011.

¹⁴⁹ Kamerstukken II, 2010-2011, 32618, nr. 4, paragraaf 2.1. Het is overigens opvallend dat de bij dit wetsvoorstel behorende Memorie van Toelichting slechts 8 pagina's telt, terwijl het advies van de Raad van State 12 pagina's omvat.

8 Tot slot

De Tilburgse hoogleraar belastingrecht Van Dijk verzuchtte in 1974: ‘Sociologen en psychologen begeven zich nauwelijks op ons terrein.’¹⁵⁰ Ik vermoed dat dit voor meer wetenschappers geldt. Het gezegde ‘onbekend maakt onbemind’ lijkt in sterke mate voor het belastingrecht te gelden. Menig jurist heeft mij de afgelopen jaren toevertrouwd zo ver mogelijk bij het belastingrecht vandaan te willen blijven. Een zekere afkeer van cijfers lijkt hier mede aan ten grondslag te liggen. Belastingrecht is echter geen wiskunde, maar een juridische discipline met grote maatschappelijke impact. Iedere jurist zou daarom enige kennis van het belastingrecht moeten hebben. Bovendien heeft het belastingrecht wetenschappers uit andere disciplines veel te bieden.

Grensverkenner kunnen alleen bestaan bij de gratie van specialisten die bepaalde wetenschapsgebieden verder uitdiepen. Beide rollen kunnen zich ook prima in één persoon verenigen. Ik ben dus niet tegen specialisatie,¹⁵¹ maar het is van belang om bewust te blijven van de maatschappelijke context waarin een fiscale onderzoeksvraag zich afspeelt.

Ik hoop u vandaag enthousiast te hebben gemaakt om vaker de grens over te steken en in samenwerking met fiscalisten onderzoek te doen. We spreken misschien niet exact dezelfde taal en zijn verspreid over de wereld die wetenschap heet, maar als we moeite doen kunnen we elkaar vast verstaan en met hetzelfde enthousiasme als de inwoners van Babel aan onze gezamenlijke wetenschapstoren bouwen. Ik van mijn kant steek graag naar u over. Ik ben ervan overtuigd dat er nog veel te ontdekken valt aan gene zijde van de wetenschapsgrens en dat die ontdekkingen ook de belastingwetenschap verder kunnen brengen.

¹⁵⁰ Lezing van 23 november 1974, gepubliceerd in J.E.A.M. van Dijk, *Belastingheffing van de gehuwde vrouw*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, deel 138, Deventer: Kluwer 1975.

¹⁵¹ Waarbij specialisatie iets anders is dan overspecialisatie. Van Dalen heeft in zijn oratie gewezen op de negatieve effecten die overspecialisatie heeft gehad voor de economische wetenschap: H. van Dalen, *Het stille onbehagen. Over ingenieurs, leunstoel economen en ezeldrijvers in de economie* Tilburg: Universiteit van Tilburg, 2010. Hij laakt daarnaast (p. 18 e.v.) de publicatiecultuur waarin alleen publicaties in internationale toptijdschriften worden beloond en publicaties voor een breder publiek en deelname aan het beleidsdebat worden ontmoedigd. In de juridische wetenschap is het denken over rangschikking van tijdschriften en publicaties nog maar net begonnen. De waarschuwing van Van Dalen, dat Nederland in zijn bibliometrie doorschiet en het enige land ter wereld is waar men denkt in termen van A en B publicaties, moet de juridische wetenschap zeker ter harte nemen. Volgens van Dalen voeren in een dergelijke publicatiecultuur cijfers van publicaties of citaties de boventoon en blijven de originele ideeën die schuil gaan achter de publicaties, verborgen.

9 Dankwoord

Hiermee kom ik aan het einde van mijn inaugurele rede, maar niet voordat ik een aantal woorden van dank heb uitgesproken. Zoals ik u vandaag heb voorgehouden, doe je wetenschapsbeoefening niet alleen. Dat ik hier sta heb ik dan ook aan een groot aantal personen te danken, die ik omwille van de tijd helaas niet allemaal kan noemen.

Mijn dank gaat allereerst uit naar het College van Bestuur van de Erasmus Universiteit Rotterdam, de decaan van de Erasmus School of Law, Maarten Kroeze, en de capaciteitsgroep fiscaal recht, in het bijzonder Henk van Arendonk en Sjaak Jansen voor het in mij gestelde vertrouwen en de mooie brede leerstoel Belastingrecht die u mij laat bekleden. Ik voel mij zeer welkom op deze universiteit en hoop een zinvolle bijdrage te leveren aan de universitaire en facultaire gemeenschap, zowel op wetenschappelijk als op ander gebied.

Beste studenten en oud-studenten: in mijn kamer hangt al jaren een uitspraak van Arjo Klamer: ‘Maak van studenten nieuwsgierige vorsers’. Dat èn het overdragen van enthousiasme over het belastingvak zie ik als mijn belangrijkste onderwijsopdracht.

Zonder verleden is er zoals gezegd geen heden. Ik ben daarom grote dank verschuldigd aan mijn collega’s in Leiden, in het bijzonder Tanja Bender, Allard Lubbers en Henk Vording. In de negen jaar dat ik onder jullie hoede stond, heb ik mij kunnen ontwikkelen tot een zelfstandig wetenschapper. Jullie lieten mij mijn eigen, niet altijd even conventionele, wetenschappelijke wegen bewandelen en stonden altijd klaar om, gevraagd en ongevraagd, goede raad te geven.

Veel dank aan de SDU en haar medewerkers, in het bijzonder Philip van Borselen, Hedda Treffers en vormgever Rudolf Martin, die van de uitgewerkte versie van deze rede een mooi boekje hebben gemaakt dat de uitgever u vanmiddag aanbiedt. Maarten Feteris, Han Kogels, Gerhard Opheikens, Joost Rompen en Birgit Snijder ben ik zeer erkentelijk voor hun commentaar op de concept-versie van deze tekst. Ágnes Bejó van Allen & Overy Hongarije heeft mij zeer geholpen met het begrijpen van de Hongaarse regelgeving. Fenneke van Dam, Suki Man en Ouafa el Ouasghiri zijn van onschatbare waarde geweest voor allerhande praktische zaken, zoals het versturen van de uitnodigingen voor vanmiddag.

Familie, vrienden, bekenden, collega’s en oud-collega’s: fijn dat jullie deze voor mij zo belangrijke middag met mij willen meemaken.

Lieve oma, ik weet zeker dat je op dit moment in de hemel een kaarsje voor mij brandt. Jouw hartelijke geest leeft voort in onze familie.

Mama en papa: jullie hebben een eigenwijze dochter, wat niet altijd even makkelijk is. Jullie hebben mij echter altijd onvoorwaardelijk gesteund. Zo kon ik uitgroeien tot een zelfstandige vrouw die de wereld met groot vertrouwen tegemoet treedt.

Lieve Joost. Om de woorden van jouw oom Luuk te gebruiken: onze wandeling is nog maar net begonnen, maar ik hoop dat we nog heel lang samen zullen lopen en lief, leed en fiscaliteit zullen delen.

10 Uitleiding

Op 20 september 1929 berichtte *Het Vaderland* over een door Duitse studenten georganiseerde bijeenkomst, waar de vroegere Pruisische Staatsminister Fischbeck en de Rijksminister van buitenlandse zaken, Stresemann, het woord voerden. De belastingdienst wilde gemakkelijksbelasting heffen, maar besloot uiteindelijk: “Daar de redevoeingen der heeren Fischbeck en Stresemann geen vermaak zijn, wordt de belasting ingetrokken”.¹⁵²

Ik dank u allen hartelijk voor uw aanwezigheid en hoop u vanmiddag wel enigszins te hebben vermaakt. Belasting hoeft u hierover niet te betalen.

Ik heb gezegd.

¹⁵² V.D. ‘Redevoeringen van ministers zijn vrij van... gemakkelijksbelasting’ *Het Vaderland* 20 september 1929, pagina 2.

11 Literatuur

- Arendonk, H.P.A.M. van, P. Kavelaars, L.G.M. Stevens, *Eenvoud in praktijk. Oortwetgeving* Deventer: Kluwer, 1991.
- Attaa, A., 'Official: SMS Tax Taken Back' *Pro Pakistani* 22 juni 2009.
- Ban, W.G. van den, 'Alternatieven voor de bezwaardrempels in de Wet WOZ' *Weekblad fiscaal recht* nr. 6891, 2011, p. 103-109.
- Berge, J.W. van den, 'Gelijkheid, de toepassing van het non-discriminatiebeginsel (art. 14 EVRM en art. 26 IVBPR)' *Weekblad fiscaal recht* nr. 6391, 2000, p. 895-901.
- Beunderman, M, 'French MEP suggests EU tax on SMS and emails' *Euobserver* 9 mei 2006.
- Bravenboer M., *Fiscaal overgangsbeleid. Een raamwerk voor het vormgeven en beoordelen van het overgangsbeleid van de fiscale wetgever* Deventer: Kluwer 2009.
- Bruijsten, C., 'Art. 1 Eerste protocol EVRM: het recht op ongestoord genot van eigendom' *Weekblad fiscaal recht* nr. 6890, 2011, p. 68-76.
- Brüll, D., 'Grondwet, grondrechten en grondbeginselen' *Weekblad fiscaal recht* nr. 5518, 1981, p. 1157-1171.
- Bryant, C., 'Hungary curbs constitutional court's powers' *FT.com* 16 november 2010.
- Baudet, T., 'Brits verzet tegen Europees Hof is terecht' *NRC Handelsblad* 14 februari 2011.
- Castermans, A.G., *De burger in het burgerlijk recht* Den Haag: Boom 2009.
- Collet, C.D., *History of the taxes on knowledge* London: Watts & Co 1933.
- Dalen, H. van, *Het stille onbehagen. Over ingenieurs, leunstoelconomen en ezeldrijvers in de economie* Tilburg: Universiteit van Tilburg 2010.
- Deak, D., 'Hungary introduces special taxes' *European Taxation* December 2010, p. 545-549.
- De invloed van de Awb op het fiscale procesrecht (2)*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, deel 194, Deventer: Kluwer 1994.
- De soevereiniteit van de lidstaten van de Europese Unie op het terrein van de directe belastingen* Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, deel 230, Deventer: Kluwer 2007.

- Dijk, J.E.A.M. van, *Belastingheffing van de gehuwde vrouw* Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, deel 138, Deventer: Kluwer 1975.
- Dijk, P. van, 'De houding van de Hoge Raad jegens de verdragen inzake de rechten van de mens' in: *De plaats van de Hoge Raad in het huidige staatsbestel* Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, 1988.
- Donner, A.M., *Nederlands Bestuursrecht. Algemeen Deel* Alphen aan den Rijn: Samsom 1974.
- R. Ergec 'Taxation and property rights under the European Convention on Human Rights' *Intertax* vol. 39, issue 1, 2011, p. 2-11.
- Europese Commissie, *A Reform agenda for a global Europe [Reforming the budget, changing Europe]* Brussel: draft 6 oktober 2009.
- Feteris, M.W.C., '50 jaar EVRM en het belastingrecht' *NJCM-bulletin* januari/februari 2000, p. 463-486.
- Feteris, M.W.C., '15 jaar Awb en belastingrecht' in: T. Barkhuysen, W. den Ouden en J.E.M. Polak, *Bestuursrecht harmoniseren: 15 jaar Awb* Den Haag: Boom 2010.
- Fred, 'SMS Tax? VoIP Tax? PBX Tax? Really?' *VoIP Tech Chat* 3 november 2009.
- Funnekotter, B, 'Raad van State laat weinig heel van Zijlstra's plannen' *NRC Handelsblad* 2 februari 2011.
- Geld, J.A.G. van der, 'Constitutionele toetsing, ook fiscaal van belang' *Weekblad fiscaal recht* nr. 6490, 2002, p. 1035-1036.
- G.V.B., *Aanmerkingen over de verschillende gedachten omtrent de nieuwe belasting, wegens den vrijdom, al dan niet van deuren en vensters op de achter- of binnen-plaatsen uitkomende en in achter-gevels gevonden wordende* Amsterdam: Schalekamp & Van de Grampel 1823.
- Feher, M., 'Hungarian Government's Strike at Constitutional Court Triggers Popular Outrage' *The Wall Street Journal blogs* 29 oktober 2010.
- 'Gov't eyes tax on SMS to cover loss from oil tariff reduction' *GMANews.TV*, 9 januari 2008.
- Greene, J., 'Taxing Texting... WTF?!' *nbcbayarea.com* 2 november 2009.
- Gulyas, V. en M. Feher, 'Hungary Ensures Constitutional Court Hinders Tax, Budget Policy No More' *The Wall Street Journal blogs* 16 november 2010.

- Happé, R.H., *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming* Deventer: Kluwer 1996.
- Happé, R. H., 'Verboden toegang voor fiscale flutzaken!' *Nederlands Juristenblad (NJB)* aflevering 42, 25 november 2005, p. 2201-2202.
- Happé, R.H., P.M.F. van Loon, J.P.F. Slijpen, M.R.T. Pauwels, *Algemeen fiscaal bestuursrecht* Deventer: Kluwer 2010.
- Heide, L. van der, 'Toestroom van Duitse passagiers' *NRC Handelsblad* 23 december 2010.
- Hekking, H.D., 'Hongarije veegt kritiek ING en Aegon van tafel' *fd.nl* 6 januari 2011.
- Hellinga, R., 'Revolutie' *Hungary and further* 30 oktober 2010.
- Hellinga, R., 'Dag Grondwet' *Hungary and further* 16 november 2010.
- Hemels, J.M.H.J., *De Nederlandse pers voor en na de afschaffing van het dagbladzegel in 1869* Assen: Van Gorcum & Comp. 1969.
- Hemels, S.J.C., 'In het algemene en sociale belang ANBI en SBBI in de nieuwe schenken erfbelasting' *Tijdschrift fiscaal ondernemingsrecht* april 2010, p. 48-57.
- 'Irish government considering to tax SMS' *Intomobile* 14 maart 2009.
- Jensma, F., 'Britse regering moet zwichten voor arrest uit Straatsburg maar heeft er geen zin in' *ncr.nl* 10 februari 2011.
- Koch, I.E., *Human rights: A conflict between positive individual and collective democratic interests?* Den Haag: Boom 2008.
- Koning, M. de, 'Hongaarse rechters onder druk. Partij van premier Orbán wil macht Constitutioneel Hof beperken' *NRC Handelsblad* 2 november 2010.
- Lawson, R., 'Het mensenrechtenhof beschaaft Hongarije en Griekenland' *NRC Handelsblad* 31 januari 2011.
- Lint, A.J. van, 'Fiscale grensverkenning en horizontaal toezicht' *NTRF* 2011/160.
- Lubbers, A.O., 'Fierensmarge-arrest' *Ars Aequi* januari 2011, p. 41-44.
- Ministry for National Economy, *Those pay who can afford it: the introduction of crisis tax in Hungary* Budapest 1 December 2010.
- Mir, A., 'Withdrawal of Tax on SMS' *TelekomPK* 17 juni 2009.

Monsma, A.P., 'Ontwikkelingen op het gebied van lokale belastingen' *Weekblad fiscaal recht* nr. 6894, 2011, p. 214-222.

Niessen, R.E.C.M., 'De belastingrechter en het gelijkheidsbeginsel' *Tijdschrift Formeel Belastingrecht* 2009/01.

'Nederlanders ontwijken vliegtaks' *Nu.nl* 27 september 2008.

'Palace, Favila distance selves from text tax amid flak' *GMANews.TV* 11 januari 2008.

Pauwels M.R.T., *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen* Amersfoort: Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers 2009.

'Philippines Considers Tax on Text' *textually.org* 29 maart 2004.

Pinto-Duschinsky, M., *Bringing Rights Back Home. Making human rights compatible with parliamentary democracy in the UK* London: Policy Exchange, 2011.

Q.N., *Iets over de nieuwe belasting op de buitendeuren en vensters* Amsterdam: Lodewijk van Es 1823.

Rapport van de commissie ter bestudering van de betekenis van de Algemene wet bestuursrecht voor het belastingrecht, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, deel 177, Deventer: Kluwer 1989.

'Region: Fidesz looks to alter Constitution' *The Prague Post* 3 november 2010.

'Revival of SMS Tax Proposal Attempted While Attention on Typhoon Relief Efforts' *technogra.ph* 16 oktober 2009.

Riley, A., 'Hungary Parliament restricts Constitutional Court's powers' *Jurist* 17 november 2010.

'Ryanair streicht Flüge von Hahn' *Frankfurter Allgemeine Zeitung* 27 oktober 2010.

'SP fel tegen Europese SMS-tax' *SP.nl* 2 december 2009.

Stevens, L.G.M., *Belasting naar draagkracht* Deventer/Alphen aan den Rijn: Kluwer/Samsom 1980.

Stewart, W., 'John Lennox and the "Greenock Newsclout": A Fight against the Taxes on Knowledge' *The Scottish Historical Review* vol. 15, no. 60, July 1918.

Teunissen, J.M.H.F., 'Vrijheid, gelijkheid en belastingen' *Weekblad Fiscaal Recht* nr. 6860, 2010, p. 674-683.

Vermeend, W., 'The Court of Justice of the European Communities and direct taxes: 'Est-ce que la justice est de ce monde'? *EC Tax Review* 1996-2, p. 54-55.

Verlag van de op 9 juni 1995 te Amsterdam gehouden algemene vergadering over: De reikwijdte van fundamentele rechten opgenomen in de Handelingen van de Nederlandse Juristen-Vereniging 1995-II, Zwolle: Tjeenk Willink 1995.

Wattel, P.J., 'De reikwijdte van fundamentele rechten in belastingzaken' in: *De reikwijdte van fundamentele rechten*; preadvies opgenomen in de Handelingen van de Nederlandse Juristen-Vereniging 1995-I, Zwolle: Tjeenk Willink 1995.

'Weer twijfel aan Hongarije in Europa' *NRC Handelsblad* 4 januari 2011.

Zwart, T., 'Biedt dat mensenrechtenhof weerwerk' *NRC Handelsblad* 17 januari 2011.