

ANNOTATIE

# **Waldner t. Frankrijk (EHRM 26604/16) – Belastingheffing over niet genoten inkomen schendt het recht op eigendom**

***T.C. Gerverdinck***

*Annotatie bij Europees Hof voor de Rechten van de Mens, 07-12-2023,  
ECLI:CE:ECHR:2023:1207JUD002660416 (EHRC-2024-0032)*

1. Deze zaak gaat over een – in ieder geval vanuit Nederlandse optiek – vrij bijzondere fiscale regeling. Vanaf 2006 werd het aangegeven belastbaar inkomen van zelfstandigen in Frankrijk verhoogd met 25%, als de zelfstandige niet lid was van een van de zogenoemde *organismes de gestion agréés* (OGA). De OGA ondersteunde haar leden met raad en daad over hun fiscale verplichtingen. Zo kon de OGA op verzoek hulp bieden bij het opstellen van de belastingaangifte. Het lidmaatschap bracht echter ook verplichtingen voor de leden mee die *compliance* met betrekking tot de fiscale verplichtingen beoogden te bevorderen (zie voor een overzicht van die verplichtingen par. 26 van het arrest).

2. Tot het jaar 2006 mochten leden van een OGA een aftrekpost ter grootte van 20% van het inkomen in mindering brengen op hun belastbaar inkomen. De gedachte hierachter was dat door hun lidmaatschap beter was gewaarborgd dat zij aan hun fiscale verplichtingen zouden voldoen. Met ingang van 2006 is deze regeling afgeschaft en vervangen door een verplichte verhoging van het inkomen met 25% voor niet-leden van een OGA. Deze antimisbuikregeling was in alle gevallen van toepassing. Niet van belang was of er aanwijzingen bestonden dat de belastingaangifte ook daadwerkelijk fouten bevatte; ook konden belastingplichtigen geen tegenbewijs aandragen. Hierdoor werden alle zelfstandigen die geen lid waren van een OGA onverbiddeijk geconfronteerd met verhoging van hun belastbaar inkomen met 25%.

3. In de zaak van Waldner wordt de vraag voorgelegd aan het EHRM of deze Franse belastingregeling strijdig is met het recht op ongestoord genot van eigendom, het discriminatieverbod en de vrijheid van vereniging. Ik zal mij in deze noot concentreren op het eigendomsgrondrecht en het discriminatieverbod, omdat dat voor de Nederlandse (fiscale) praktijk het meest relevant is. Overigens laat het EHRM zich ook niet inhoudelijk uit over de vermeende strijdigheid met de vrijheid van vereniging, omdat het al een schending van het eigendomsgrondrecht constateert (par. 61-62).

4. Met enige regelmaat wordt aan de nationale belastingrechter de vraag voorgelegd of een belastingheffing in strijd komt met het in artikel 1 Eerste Protocol bij het EVRM opgenomen recht op ongestoord genot van eigendom. Deze vraag wordt door de Nederlandse rechter behandeld aan de hand van een vast toetsingsschema, dat is ontleend aan de rechtspraak van het EHRM. De eerste twee stappen in dit schema zijn de deelvragen (i) of sprake is van eigendom en (ii) zo ja, of daarop door de belastingheffing een inbreuk wordt gemaakt. Deze twee vragen worden in belastingzaken stevast bevestigend beantwoord, waardoor de rechter zich bijna altijd zal moeten buigen over de vraag of er een rechtvaardiging bestaat voor de eigendomsaantasting. Deze toetsing valt dan weer uiteen in de deelvragen of de belastingheffing (iii) berust op een wettelijke grondslag (iv) in het algemeen belang is en (v) proportioneel is.

5. *In casu* stelt de belanghebbende alleen de beoordeling van deelvragen (iv) en (v) ter discussie. Het betoog van de belanghebbende met betrekking tot deelvraag (iv) komt erop neer dat de wettelijke regeling niet in het algemeen belang is, omdat het geen effectieve maatregel zou zijn om belastingfraude tegen te gaan. Zo zou de OGA haar leden vooral informeren over formele aspecten rondom de belastingaangifte, terwijl het aan de fiscale autoriteiten is om de aangifte inhoudelijk te beoordelen. Het EHRM volgt de belanghebbende hierin niet (par. 46-48 van de uitspraak). Dat is geen verrassend oordeel. Op belastinggebied komt een ruime beoordelingsvrijheid toe aan de nationale autoriteiten. Het is duidelijk dat het doel van de onderhavige Franse wettelijke regeling het bestrijden van misbruik was. Het is vaste rechtspraak van het EHRM dat dit een geaccepteerde doelstelling in het algemeen belang is. Zie bijvoorbeeld het arrest EHRM 22 september 1994, nr. 13616/88 (*Hentrich t. Frankrijk*), waarin werd overwogen (in par. 39): “It [het EHRM, TG] recognises that the prevention of tax evasion is a legitimate objective which is in the public interest”. Of de antimisbruikbepaling ook effectief is, doet aan de aanvaardbaarheid van die doelstelling niets af. De vermeende (in)effectiviteit van de wetgeving kan overigens wel worden meegewogen bij de beoordeling van de proportionaliteit van de maatregel.

6. Zoals meestal het geval is in belastingzaken, komt het ook in de onderhavige zaak aan op de vraag of een *fair balance* bestaat tussen het belang van de belastingplichtige en het algemeen

belang. En daarmee heeft de belanghebbende aanmerkelijk meer succes. De Franse belastingmaatregel leidt ertoe dat belasting wordt betaald over inkomen waarvan niet vaststaat dat het is genoten door de belastingplichtige. Het gaat daarbij niet om een onbetekenend bedrag, maar om een bijtelling van maar liefst 25% van het inkomen. Dit wordt door het EHRM als significant bestempeld (par. 55).

7. Daarbij komt dat deze bijtelling automatisch wordt toegepast. De fiscale autoriteiten hoeven dus niet te bewijzen dat een belastingplichtige daadwerkelijk en bewust een onjuiste aangifte heeft ingediend. Het EHRM wijst erop (in par. 55) dat dit in strijd is met het in Frankrijk geldende uitgangspunt dat een belastingaanslag correct en oprecht ('exactes et sincères') wordt ingediend. Op basis van dit uitgangspunt is het in principe aan de Franse fiscale autoriteiten om te bewijzen dat een onjuiste belastingaangifte is ingediend. Dit wordt echter losgelaten in een geval als het onderhavige, waarin kwade trouw als het ware wordt verondersteld en automatisch en onomkeerbaar een significant bedrag bij het inkomen van de belastingplichtige wordt geteld.

8. Vervolgens komt ook het gelijkheidsbeginsel aan bod. Het EHRM wijst erop dat sprake is van een ongelijke behandeling ten opzichte van belastingplichtigen op wie de regeling niet van toepassing is, maar die wel een fout hebben gemaakt in de aangifte. Van deze belastingplichtigen wordt wél verondersteld dat zij te goeder trouw zijn en berust de bewijslast voor het tegendeel wél bij de fiscale autoriteiten. Dit verschil in bewijspositie leidt tot een fiscale discriminatie. Deze discriminatie is een van de omstandigheden die wordt meegewogen in het kader van de proportionaliteitstoetsing onder artikel 1 Eerste Protocol door het EHRM. Een regeling die discrimineert is bij uitstek niet *fair* en kan dus ook bijdragen aan de conclusie dat sprake is van een schending van het eigendomsgrondrecht.

9. Dat het EHRM de onderhavige regelgeving in strijd met het eigendomsgrondrecht oordeelt, wekt wat mij betreft geen verbazing. De Franse regeling komt neer op een algemeen en onweerlegbaar vermoeden van misbruik, waardoor (ook) belastingplichtigen die te goeder trouw zijn worden geconfronteerd met een aanzienlijke fiscale last.

10. Omdat het om een vrij specifieke regeling gaat, die buiten Frankrijk niet voor lijkt te komen, is de precedentwerking van de uitspraak beperkt. Toch is het een interessante uitspraak, omdat het EHRM zich heeft uitgelaten over belastingheffing op basis van een forfait. Dit onderwerp mag zich in Nederland in een warme belangstelling verheugen, vooral nadat de belastingkamer van de Hoge Raad in het zogenoemde Kerstavondarrest (Hoge Raad 24 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1963) oordeelde dat de belastingheffing over inkomen uit vermogen op basis van een forfaitair bepaald rendement (box 3) in strijd kan komen met het eigendomsgrondrecht (in combinatie met het discriminatieverbod).

11. Het probleem van belastingheffing over een forfaitair bepaald (of fictief) inkomen is dat er niet of onvoldoende wordt aangesloten bij de werkelijkheid. Macro gezien kan een forfait (of fictie) de werkelijkheid misschien nog wel benaderen, maar voor individuele gevallen zal dat zelden het geval zijn. Hierdoor ligt al snel het risico van overbelasting op de loer. Het EHRM laat zich in onderhavig arrest niet principieel uit over het gebruik van forfaits/ficties in de belastingheffing. Zoals te doen gebruikelijk is de uitspraak holistisch gemotiveerd, waarbij verschillende omstandigheden aan de beslissing ten grondslag worden gelegd zonder dat duidelijk wordt gemaakt hoe zwaar die omstandigheden afzonderlijk wegen. Toch blijkt mijns inziens uit de uitspraak wel een kritische grondhouding ten opzichte van belastingheffing op basis van forfaits/ficties. In ieder geval moet worden uitgekeken als een forfait/fictie leidt tot een aanzienlijke belastingheffing over inkomen waarvoor geen enkel bewijs bestaat dat het ook daadwerkelijk is genoten. En dat is bij een forfait/fictie al snel het geval. In het voornoemde Kerstavondarrest concludeerde de Hoge Raad dan ook dat in gevallen waarin het werkelijke rendement uit het vermogen lager is dan het forfaitair bepaalde rendement, de belastingheffing dient plaats te vinden over het werkelijk behaalde rendement.

mr. dr. T.C. Gerverdinck, werkzaam bij Loyens & Loeff