



## UvA-DARE (Digital Academic Repository)

### Eigendomsgrondrecht en belastingen

Gerverdinck, T.C.

**Publication date**

2020

**Document Version**

Other version

**License**

Other

[Link to publication](#)

**Citation for published version (APA):**

Gerverdinck, T. C. (2020). *Eigendomsgrondrecht en belastingen*.

**General rights**

It is not permitted to download or to forward/distribute the text or part of it without the consent of the author(s) and/or copyright holder(s), other than for strictly personal, individual use, unless the work is under an open content license (like Creative Commons).

**Disclaimer/Complaints regulations**

If you believe that digital publication of certain material infringes any of your rights or (privacy) interests, please let the Library know, stating your reasons. In case of a legitimate complaint, the Library will make the material inaccessible and/or remove it from the website. Please Ask the Library: <https://uba.uva.nl/en/contact>, or a letter to: Library of the University of Amsterdam, Secretariat, Singel 425, 1012 WP Amsterdam, The Netherlands. You will be contacted as soon as possible.

## **Eigendomsgrondrecht en belastingen**



# **Eigendomsgrondrecht en belastingen**

ACADEMISCH PROEFSCHRIFT

ter verkrijging van de graad van doctor  
aan de Universiteit van Amsterdam op

gezag van de Rector Magnificus

prof. dr. ir. K.I.J. Maex

ten overstaan van een door het College voor Promoties

ingestelde commissie,

in het openbaar te verdedigen

op 9 juni 2020, te 12.00 uur

door Tjebbe Christoph Gerverdinck

geboren te Haarlemmermeer

**Promotiecommissie:**

Promotor:	Prof. dr. P.J. Wattel	Universiteit van Amsterdam
Copromotor:	Prof. dr. O.C.R. Marres	Universiteit van Amsterdam
Overige leden:	Prof. dr. A. Cordewener	KU Leuven
	Prof. mr. dr. S.C.W. Douma	Universiteit van Amsterdam
	Prof. dr. C. Mak	Universiteit van Amsterdam
	Prof. dr. P. Pistone	Università degli Studi di Salerno
	Prof. dr. mr. H. Vermeulen	Universiteit van Amsterdam

Faculteit der Rechtsgeleerdheid

## VOORWOORD

Ik heb het schrijven van een dissertatie als iets paradoxaals ervaren, omdat ik pas na afronding het gevoel had genoeg kennis te hebben vergaard om het te kunnen schrijven. In mijn geval heeft het schrijfproces een aanvang genomen in 2013/2014. Op dat moment was ik werkzaam als medewerker van het wetenschappelijk bureau van de Hoge Raad. Het is ook in die functie dat ik voor het eerst echt in aanraking kwam met het onderwerp. Wat mij opviel was dat er bij de rechter betrekkelijk vaak een beroep werd gedaan op het eigendomsgrondrecht. Tegelijkertijd constateerde ik dat er – in ieder geval voor mijzelf – nog veel onduidelijk was over de exacte reikwijdte van de invloed van dat grondrecht op belastinggebied. Toen ik nadacht over een onderwerp om promotieonderzoek naar te doen, kwam ik daarom al snel tot de conclusie dat ik iets zou willen schrijven over de verhouding tussen het eigendomsgrondrecht en belastingen. Dit bleek een goede keuze. Het onderwerp genoot (en geniet nog steeds) een grote populariteit bij belastingplichtigen. Hierdoor is de rechtspraak steeds in ontwikkeling gebleven. Verschillende keren heb ik onderdelen van mijn proefschrift moeten herschrijven, doordat het geschrevene werd achterhaald door de actualiteit. De ontwikkelingen zijn ook na het sluiten van de kopij (per 30 november 2019) onverminderd doorgegaan.

Ik heb de dissertatie geschreven naast een baan in de fiscale praktijk. Aanvankelijk bij het wetenschappelijk bureau van de Hoge Raad en vanaf juni 2016 bij Loyens & Loeff. Hierdoor heb ik veel geleerd op het gebied van *time management*. Het is niet altijd gemakkelijk gebleken om werk en het schrijven van een dissertatie te combineren en ook nog een gezonde *work-life balance* te behouden. Ik wil het thuisfront dan ook bedanken voor het opgebrachte geduld en de geboden steun door de jaren heen. Het promotieonderzoek heeft mij echter ook veel voldoening gegeven. Dat komt niet in de laatste plaats door de vele inspirerende gesprekken die ik in mijn verschillende werkomgevingen over het onderwerp heb gevoerd. Het schrijven van een dissertatie moge dan een solitaire bezigheid zijn, de voorbereidende werkzaamheden en de gedachtevorming zijn dat allerminst. Een bijzonder woord van dank gaat uit naar mijn promotor Peter Wattel. Hij was altijd bereid om met mij van gedachten te wisselen over mijn onderzoek en over nog veel meer (al dan niet tijdens een tochtje op de racefiets). Zijn feedback is voor mij van onschatbare waarde geweest. Tot slot wil ik ook graag mijn werkgever Loyens & Loeff bedanken voor de (vrij) dagen die ik mocht doorbrengen op de universiteit om aan deze dissertatie te werken.

Amsterdam, april 2020

Tjebbe Gerverdinck



# INHOUDSOPGAVE

**Voorwoord** / V

**Lijst van afkortingen** / XIII

HOOFDSTUK 1

**Inleiding** / 1

- 1.1 Over het onderwerp / 1
- 1.2 Onderzoeksvraag / 2
- 1.3 Onderzoeksmethode / 3
- 1.4 Afbakening / 4
- 1.5 Opbouw / 5

DEEL IA: TOETSING AAN HET EIGENDOMSGRONDRECHT IN BELASTINGZAKEN DOOR  
HET EHRM

HOOFDSTUK 2

**De totstandkoming van artikel 1 Eerste Protocol** / 9

- 2.1 Inleiding / 9
- 2.2 Relevante politieke ontwikkelingen na de Tweede Wereldoorlog / 10
- 2.3 De ontwikkeling van artikel 1 Eerste Protocol / 12
- 2.4 Conclusie / 17

HOOFDSTUK 3

**Het toetsingskader van het EHRM** / 19

- 3.1 Overzicht van het toetsingskader van het EHRM / 19
- 3.2 Analyse van het toetsingskader (1): Het eigendomsbegrip van artikel 1 Eerste Protocol / 19
- 3.3 Analyse van het toetsingskader (2): Inmenging in het eigendomsrecht / 21
- 3.4 Analyse van het toetsingskader (3): Rechtvaardiging van een inbreuk op het eigendomsrecht / 22
  - 3.4.1 De margin of appreciation / 22
  - 3.4.2 De belangrijkste voorwaarde: **lawfulness** / 23
  - 3.4.3 De tweede cumulatieve voorwaarde: een legitieme doelstelling in het algemeen belang / 25
  - 3.4.4 De derde cumulatieve voorwaarde: een **fair balance** / 26
- 3.5 Conclusie / 29



## HOOFDSTUK 4

### **Toegang tot artikel 1 Eerste Protocol in belastingzaken; fiscale aantasting van eigendom en frustratie van fiscale *legitimate expectations* / 31**

- 4.1 Inleiding / 31
- 4.2 Is belastingheffing per definitie een aantasting van eigendom? / 32
- 4.3 Geschillen over belastingverminderende aanspraken; ***legitimate expectations*** / 35
  - 4.3.1 Inleiding / 35
  - 4.3.2 Twee typen ***legitimate expectations*** / 37
  - 4.3.3 Bronnen van ***legitimate expectations*** in belastingzaken / 40
    - 4.3.3.1 Inleiding / 40
    - 4.3.3.2 Aanspraak op teruggaaf van input-BTW / 40
    - 4.3.3.3 Verjaring van de bevoegdheid belastingschulden te formaliseren / 41
    - 4.3.3.4 Rechtspraak / 41
    - 4.3.3.5 EU-recht / 43
  - 4.3.4 Rechtspraak / 41
  - 4.3.5 EU-recht / 43
- 4.4 Conclusie / 44

## HOOFDSTUK 5

### **De eis van een wettelijke grondslag (*lawfulness*) in het belastingrecht / 47**

- 5.1 Inleiding / 47
- 5.2 Kwaliteit van belastingwetgeving / 48
- 5.3 Kwaliteit van belastingrechtspraak / 53
- 5.4 Handelen van de belastingautoriteiten / 59
- 5.5 Het vereiste van procedurele garanties / 62
- 5.6 Conclusie / 65

## HOOFDSTUK 6

### **Het vereiste van een legitieme doelstelling in het algemeen belang (*legitimate aim*) in belastingzaken**

- 6.1 Inleiding / 67
- 6.2 Geaccepteerde doelstellingen in het algemeen belang / 67
- 6.3 Is belastingwetgeving altijd in het algemeen belang? / 69
- 6.4 Conclusie / 73

## HOOFDSTUK 7

### **De proportionaliteitstoets (*fair balance*) in belastingzaken / 75**

- 7.1 Inleiding / 75
- 7.2 De ***fair balance*** toets in belastingzaken / 75
- 7.3 Hoe ruim is de margin of appreciation in belastingzaken? / 80
- 7.4 Toetsing op individueel of op regelniveau? / 81
- 7.5 Conclusie / 84

DEEL IB: TOETSING AAN HET EIGENDOMSGRONDRECHT IN BELASTINGZAKEN DOOR HET  
HVJ EU

HOOFDSTUK 8

**De bescherming van eigendom in de rechtsorde van de Europese Unie / 87**

- 8.1 Inleiding / 87
- 8.2 De bescherming van grondrechten in de Europese Unie / 88
- 8.3 Het eigendomsrecht als algemeen beginsel van EU-recht / 90
- 8.4 Het eigendomsrecht in het EU-Handvest van de Grondrechten / 91
- 8.5 Het toepassingsbereik van het Handvest / 94
- 8.6 Relevantie van artikel 17 van het Handvest voor belastingzaken / 98
- 8.7 Conclusie / 100

DEEL II: DE BELANGRIJKSTE FRICTIES TUSSEN HET EIGENDOMSGRONDRECHT EN DE  
HEFFING EN INVORDERING VAN BELASTING

HOOFDSTUK 9

**Excessieve belastingen en boeten / 105**

- 9.1 Inleiding / 105
- 9.2 Twee vroege beslissingen van de Commissie voor de Rechten van de Mens gingen  
voorbij aan de proportionaliteitsvraag / 105
- 9.3 Belastingen die het EHRM niet excessief vond / 107
- 9.4 Bestaat recht op een 'decent profit' na belastingheffing? / 112
- 9.5 Inconsistente regelgeving evident in het nadeel van de burger / 114
- 9.6 Excessieve en discriminatoire belastingheffing / 114
- 9.7 Excessieve boeten / 121
- 9.8 Conclusie / 124

HOOFDSTUK 10

**Terugwerkende kracht van belastingwetgeving / 127**

- 10.1 Inleiding / 127
- 10.2 De relatie tussen terugwerkende kracht en de eis van voorzienbaarheid / 128
- 10.3 EHRM-casuïstiek over terugwerkende kracht / 129
  - 10.3.1 Inleiding / 129
  - 10.3.2 Voorkomen van anticiperend gedrag na aankondiging van een wetwijziging / 130
    - 10.3.2.1 Inleiding / 130
    - 10.3.2.2 De casus van de zaak M.A. / 130
    - 10.3.2.3 Beoordeling door het EHRM / 131
    - 10.3.2.4 Het belang van een tijdige aankondiging van een wetwijziging / 133
  - 10.3.3 Voorkomen van een ongerechtvaardigde windfall profit voor bepaalde belasting-  
plichtigen door een technisch gebrek in de wet / 133
  - 10.3.4 Bestrijding van belastingontwijking / 135
    - 10.3.4.1 Inleiding / 135

- 10.3.4.2 A., B., C. and D. / 136
- 10.3.4.3 De zaak Huitson / 137
- 10.3.5 Budgettaire doeleinden / 140
  - 10.3.5.1 Inleiding / 140
  - 10.3.5.2 De zaken Joubert en Pressos Compania Naviera / 141
  - 10.3.5.3 De Nederlandse crisisheffing / 141
- 10.3.6 Wetgeven bij persbericht / 151
  - 10.3.6.1 Inleiding / 151
  - 10.3.6.2 Het fenomeen van wetgeven bij persbericht / 152
  - 10.3.6.3 Een bijzonder Nederlands geval van wetgeven bij persbericht: de spoedreparatie van de fiscale eenheid / 155
- 10.3.7 Overige jurisprudentie over terugwerkende kracht in belastingzaken / 159
  - 10.3.7.1 Inleiding / 159
  - 10.3.7.2 De Hongaarse zaken N.K.M., Gáll en R.Sz. / 159
  - 10.3.7.3 NAPUK / 160
- 10.4 Conclusie / 161

## HOOFDSTUK 11

### **Non-restitutie en verdragingschade / 165**

- 11.1 Inleiding / 165
- 11.2 Inmenging in het eigendomsrecht / 165
- 11.3 Frustratie van het recht op belastingteruggave / 166
- 11.4 Schadeloosstelling bij abnormale vertraging bij terugbetalingen door de staat / 168
  - 11.4.1 Inleiding / 168
  - 11.4.2 Rechtspraak over abnormale vertraging / 168
  - 11.4.3 Wanneer bestaat recht op rentevergoeding bij abnormale vertraging? / 170
  - 11.4.4 Hoogte van de rentevergoeding / 171
- 11.5 Vergoeding van belastingschade bij abnormale vertraging / 172
- 11.6 Conclusie / 173

## HOOFDSTUK 12

### **Invordering van belastingen / 175**

- 12.1 Inleiding / 175
- 12.2 Rechtspraak over excessieve invorderingsmaatregelen / 175
- 12.3 Aansprakelijkstelling / 177
- 12.4 Tariefstelling van invorderingskosten / 178
- 12.5 Aanvaardbaarheid van het bodemrecht / 179
- 12.6 Conclusie / 181

DEEL III: TOETSING VAN DE DOORWERKING IN DRIE LIDSTATEN; RECHTSVERGELIJKING

HOOFDSTUK 13

**Toetsing van belastingregels aan het eigendomsgrondrecht door de Nederlandse rechter / 185**

- 13.1 Inleiding
- 13.2 Nederlands grondwettelijk kader / 186
- 13.3 De doorwerking van mensenrechtenverdragen in de Nederlandse rechtsorde / 188
- 13.4 Toetsing aan het eigendomsgrondrecht door de Nederlandse belastingrechter / 191
  - 13.4.1 Inleiding / 191
  - 13.4.2 De eigendomsvraag in de rechtspraak van de Hoge Raad / 191
  - 13.4.3 Het vereiste van **lawfulness** in de rechtspraak van de Hoge Raad / 194
    - 13.4.3.1 Inleiding / 194
    - 13.4.3.2 Kwaliteit van belastingwetgeving / 194
    - 13.4.3.3 De procedurele eis van een effectief rechtsmiddel als onderdeel van lawfulness / 196
  - 13.4.4 Het vereiste van **fair balance** in de rechtspraak van de Hoge Raad / 198
    - 13.4.4.1 Toetsing op twee niveaus / 198
    - 13.4.4.2 De vermogensrendementsheffing van box 3 / 203
- 13.5 Conclusie / 215

HOOFDSTUK 14

**Toetsing van belastingregels aan het eigendomsgrondrecht door de Britse rechter**

- 14.1 Inleiding / 219
- 14.2 Bescherming van grondrechten in het Verenigd Koninkrijk vóór de inwerkingtreding van de Human Rights Act / 219
- 14.3 Bescherming van grondrechten in het Verenigd Koninkrijk na de inwerkingtreding van de Human Rights Act / 222
  - 14.3.1 Achtergrond van de Human Rights Act / 222
  - 14.3.2 Het systeem van de Human Rights Act / 223
- 14.4 Belastingrechtspraak onder de Human Rights Act / 225
  - 14.4.1 Inleiding / 225
  - 14.4.2 Toerekening winsten offshore vennootschappen aan aandeelhouder (Dimsey v HMRC) / 226
  - 14.4.3 Bijzondere aanslagregeling (vooruitbetaling) voor belastingontwijkers (Rowe a.o. v HMRC) / 228
  - 14.4.4 Forfaitaire belastingheffing over afkoopsommen levensverzekering (Lobler v HMRC) / 232
  - 14.4.5 (Binnenlandse) dubbele belastingheffing (Fessal v HMRC) / 234
- 14.5 Conclusie / 239

HOOFDSTUK 15

**Toetsing van belastingregels aan het eigendomsgrondrecht door de Duitse rechter / 241**

- 15.1 Inleiding / 241
- 15.2 Reikwijdte van het eigendomsgrondrecht in belastingzaken / 241
- 15.3 Opkomst en ondergang van de 50%-regel (Halbteilungsgrundsatz) / 244
- 15.4 Vergelijking met het EHRM / 246
- 15.5 Conclusie / 248

DEEL IV RECHTSHERSTEL

HOOFDSTUK 16

**Rechtsherstel bij schending van het eigendomsgrondrecht door belastingen / 253**

- 16.1 Inleiding / 253
- 16.2 Rechtsherstel door het EHRM / 253
- 16.3 Rechtsherstel door de Nederlandse rechter / 255
- 16.4 Rechtsherstel door de Britse rechter / 257
- 16.5 Rechtsherstel door de Duitse rechter / 258
- 16.6 Conclusie / 258

HOOFDSTUK 17

**Samenvatting en conclusies / 261**

**Summary / 273**

**Literatuurlijst / 283**

**Jurisprudentieoverzicht / 299**

**Trefwoordenregister / 307**

## LIJST VAN AFKORTINGEN

AB	AB Rechtspraak Bestuursrecht
A-G	Advocaat-Generaal
AMvB	Algemene maatregel van bestuur
AOW	Algemene Ouderdomswet
APN	Accelerated Payment Notice
BNB	Beslissingen in belastingzaken/Nederlandse belastingrechtspraak
BTW	Belasting Toegevoegde Waarde
BFH	Bundesfinanzhof
B.T.R.	British Tax Review
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Bundesverfassungsgerichtentscheidungen
CFC	Controlled Foreign Company
d.d.	De dato
ECLI	European Case Law Identifier
ECRM	Europese Commissie voor de Rechten van de Mens
Eerste Protocol	Protocol bij het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, Parijs 20 maart 1952
EHRC	European Human Rights Cases
EHRM	Europees Hof voor de Rechten van de Mens
EU	Europese Unie
EVRM	Europees Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden, Rome 4 november 1950
FED	Fiscaal Tijdschrift FED
GAAR	General anti-avoidance rule
Gw	Grondwet
Handvest	Handvest van de grondrechten van de Europese Unie
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
EEG	Europese Economische Gemeenschap
EGA	Europese Gemeenschap voor Atoomenergie
EGKS	Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal
FTT	First Tier Tax Court
HMRC	Her Majesty's Revenue and Customs
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HRA	Human Rights Act 1998
ICTA	Income and Corporation Taxes Act
ITTOIA	Income Tax (Trading and Other Income) Act

MBB	Maandblad Belastingbeschouwingen
m.nt.	met noot
NJ	Nederlandse Jurisprudentie
NJB	Nederlands Juristenblad
Nr., No.	Nummer
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
p.	pagina
par.	paragraaf
PbEU	Publicatieblad van de Europese Unie
PPN	Partnership Payment Notice
R.o.	Rechtsoverweging
RvE	Raad van Europa
Stb.	Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden
Stcrt.	Nederlandse Staatscourant
UVRM	Universele Verklaring van de Rechten van de Mens
VEU	Verdrag betreffende de Europese Unie, Maastricht 7 februari 1992
Vgl.	Vergelijk
VN	Verenigde Naties
V-N	Vakstudie-Nieuws
WWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, Rome 25 maart 1957
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
Wet IB 2001	Wet op de inkomstenbelasting 2001
Wet Vpb	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
WIR	Wet op de investeringsrekening
WOZ	Wet waardering onroerende zaken

## HOOFDSTUK 1

# Inleiding

### 1.1 Over het onderwerp

Iedere Staat heft belastingen. Belastingheffing is in beginsel een exclusieve bevoegdheid van de soevereine natiestaat of één van zijn staatkundige onderdelen. Die bevoegdheid kan echter worden beperkt door internationale (mensenrechten)verdragen of een nationale grondwet waarin die Staat zich heeft verplicht rechten en vrijheden van zijn burgers (negatief) te respecteren en soms ook (positief) te beschermen tegen aantasting door anderen dan de Staat. Dit proefschrift is gewijd aan een specifiek grondrecht dat (negatief) beperkingen kan stellen aan de bevoegdheden van de Staat op fiscaal gebied: het recht op ongestoord genot van eigendom.

Bij de bescherming van grondrechten en individuele vrijheden is in Europa een belangrijke rol weggelegd voor het Europees Verdrag tot Bescherming van de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden (EVRM).<sup>1</sup> Bij dit verdrag, het meest omvattende en meest geavanceerde en denkbaar meest effectieve mensenrechtenverdrag ter wereld, zijn bijna alle Europese landen aangesloten, zowel de lidstaten van de EU als de (overige) leden van de Raad van Europa. Het recht op ongestoord genot van eigendom is opgenomen in artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM.<sup>2</sup> Het is de enige bepaling in het EVRM en (inmiddels zestien) bijbehorende Protocollen, die expliciet belastingen noemt. Dit illustreert het belang van eigendomsbescherming voor belastingheffing en de politieke gevoeligheid van grondrechtelijke soevereiniteitsbeperking op het punt van nationale belastingpolitiek. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) en de voormalige Europese Commissie voor de Rechten van de Mens (ECRM) hebben zich vanaf de jaren vijftig van de vorige eeuw vele malen uitgesproken over uiteenlopende klachten van burgers en rechtspersonen over eigendom aantastende belastingmaatregelen. Niet zelden betrof het inderdaad politiek uiterst gevoelige kwesties met een groot budgettair belang voor de Staat en belastingplichtigen. Grondrechten worden ook supranationaal beschermd binnen de Europese Unie, doordat het Europese Hof van Justitie (HvJ) grondrechten (waaronder het eigendomsgrondrecht) beschouwt als algemene beginselen van EU-recht, ook reeds vóórdat ze werden opgeschreven in het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie, een grondrechtencatalogus die veel gelijkenissen vertoont met, maar uitgebreider en moderner geformuleerd is dan het EVRM.<sup>3</sup> Dat Handvest is eind 2009 in werking

1 Het EVRM is ondertekend op 4 november 1950 in Rome en in werking getreden op 3 september 1953.

2 Het Eerste Protocol bij het EVRM is op 20 maart 1952 ondertekend in Parijs en in werking getreden op 31 augustus 1954.

3 Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, PbEU 2010, C-83/02.



getreden. Naast bescherming op inter/supranationaal niveau door EHRM en HvJ, wordt het eigendomsgrond ook beschermd op nationaal niveau doordat het is opgenomen in grondwetten. In dit boek wordt aan de hand van de rechtspraak van EHRM, HvJ en een aantal nationale rechters onderzocht welke beperkingen het eigendomsgrondrecht stelt aan de soevereiniteit van de Staat op belastinggebied.

## 1.2 Onderzoeksvraag

De vraag is dus in hoeverre het eigendomsgrondrecht de nationale soevereiniteit bij heffing en invordering van belastingen beperkt. Deze vraag wordt beantwoord op basis van het EVRM, het EU-recht en nationaal (constitutioneel) recht. In de eerste plaats wordt een antwoord gezocht in het (Eerste Protocol bij het) EVRM en in het EU-Handvest. Er bestaat een grote hoeveelheid jurisprudentie van het EHRM en de voormalige ECRM over eigendom aantastende belastingmaatregelen. De jurisprudentie van het HvJ over de verhouding tussen het EU-eigendomsgrondrecht en belastingen is daarentegen nog beperkt in omvang. Het zwaartepunt ligt daarom bij de rechtspraak van de Straatsburgse rechters, die geconfronteerd werden met de volgende soorten botsingen tussen heffings- en inningsbevoegdheid en eigendomsbescherming:

- belastingen met een buitensporige effectieve druk (excessieve belastingen),
- belastingheffing met materieel of formeel terugwerkende kracht, waarbij inbreuk wordt gemaakt op gerechtvaardigde verwachtingen van belastingplichtigen,
- invorderingsmaatregelen waarbij de Staat onvoldoende rekening houdt met de belangen van de belastingsschuldigen (excessieve invordering),
- frustratie van rechten op belastingteruggaaf,
- onvoldoende compensatie van rentegemis bij (excessieve) vertraging bij belastingrestituties,
- ontbreken van een effectief rechtsmiddel tegen eigendomsaantasting door belastingheffing of -inning,
- belastingwetgeving of -rechtspraak die van onvoldoende kwaliteit is om een eigendomsaantasting op te kunnen baseren (samen te vatten als willekeur), en
- benadeling van belastingplichtigen door voor hen gunstige EU-richtlijnen niet of te laat te implementeren.

Grondrechten worden niet alleen door het EHRM en het HvJ/Handvest beschermd, maar ook (en vooral) in de nationale rechtsorde. Het is ook een voorwaarde voor ontvankelijkheid in Straatsburg (artikel 35, lid 1, van het EVRM) dat een klager alle rechtsmiddelen heeft uitgeput die hem in het nationale recht ter beschikking staan. Bijna altijd zal een nationale rechter zich dus al hebben uitgesproken over de vraag of het eigendomsgrondrecht wordt geschonden door belastingheffing, alvorens het EHRM of het HvJ zich over die vraag buigt. Als de nationale rechter minimaal dezelfde bescherming biedt als het EHRM/het HvJ is het voor belastingplichtigen in principe niet eens nodig om de internationale rechter te raadplegen en kan hij volstaan met een nationale procedure. Om de onderzoeksvraag te kunnen beantwoorden is het daarom evenzeer van belang kennis te nemen van de rechtspraak van nationale rechters, zowel in gevallen waarin de belastingplichtige ervoor heeft gekozen om zijn zaak naar Straatsburg te brengen (naar het HvJ kan hij de zaak niet zelf brengen: dat zal de nationale rechter moeten doen door prejudiciële vraagstelling) als in gevallen

waarin het bij een nationale procedure is gebleven. Deze nationale rechtspraak vergelijk ik onderling en met die van het EHRM/HvJ. De landen die ik voor die rechtsvergelijking heb uitgekozen zijn Nederland, het Verenigd Koninkrijk en Duitsland. Nederland is gekozen omdat het EVRM daar direct doorwerkt, zodat burgers en rechtspersonen zich bij de nationale rechter rechtstreeks op het EVRM kunnen beroepen zonder dat eerst omzetting in nationaal recht nodig is (monisme). De Nederlandse rechter kan (moet, desgevraagd) formele belastingwetgeving dus zelf aan artikel 1 Eerste Protocol toetsen. Hiermee heeft de Nederlandse belastingrechter ruime ervaring opgedaan, waardoor er een grote hoeveel jurisprudentie over eigendomsaantastingen door belastingmaatregelen bestaat. Het Verenigd Koninkrijk is uitgekozen omdat het een *common law* land is en omdat daar internationale mensenrechtenverdragen niet vanzelf doorwerken in de nationale rechtsorde. Daarvoor is eerst omzetting in nationaal recht nodig, wat in het geval van het EVRM is gebeurd door middel van de *Human Rights Act*. Hierdoor kunnen burgers en rechtspersonen in het Verenigd Koninkrijk – evenals in Nederland – een beroep bij de eigen rechter doen op de bepalingen uit het EVRM. Verschillen ten opzichte van Nederland zijn dat het Verenigd Koninkrijk geen eigen grondwet heeft en een *common law* land is, hoewel dat laatste op het vlak van belastingheffing niet heel veel verschil maakt omdat het bij belastingheffing vooral om *Statute law* gaat. Ik betrek tot slot Duitsland in de vergelijking, omdat de rechter aldaar – anders dan in Nederland en het Verenigd Koninkrijk – wél expliciet en zonder terughoudendheid eerst aan de eigen Grondwet toetst. Naar verwachting zal artikel 1 Eerste Protocol in Duitsland voor eigendomsbescherming daarom van veel minder belang zijn dan in Nederland en het Verenigd Koninkrijk. Onderzocht zal worden wat de gevolgen zijn van dit verschil in toetsingskader (grondwet vs. EVRM), bijvoorbeeld voor wat betreft toetsingsintensiteit (intensief vs. marginaal) en de verhouding tot de wetgever, met name het parlement.

### 1.3 Onderzoeksmethode

Om de in de vorige paragraaf geformuleerde onderzoeksvraag te kunnen beantwoorden heb ik mij primair gericht op de rechtspraak van de Straatsburgse rechters (EHRM en ECRM). Door analyse van hun rechtspraak heb ik getracht te overzien op welke wijze klachten van belastingplichtigen over schending van artikel 1 Eerste Protocol worden beoordeeld en om die gevallen te categoriseren in soorten. Veruit de belangrijkste bron van informatie voor rechtspraak van EHRM en ECRM is de Hudoc database. Bijna alle door mij genoemde uitspraken zijn hierin in de originele Engelse of Franse taal terug te vinden. Een paar van de oudere uitspraken van de ECRM zijn alleen schriftelijk gepubliceerd in de *Reports of Judgments and Decisions*. Verder ben ik voor de duiding van de jurisprudentie te rade gegaan bij annotaties in met name *EHRC*, *BNB* en *FED* (Nederlandstalig) en *European Taxation* (Engelstalig) en heb ik zowel de Nederlandse als de internationale literatuur over het eigendomsgrondrecht bestudeerd. Er zijn vooral in Nederland de afgelopen jaren veel artikelen in fiscale tijdschriften verschenen over artikel 1 Eerste Protocol. Wellicht is dit een illustratie van het aanzienlijke belang van die bepaling in de Nederlandse fiscale procedure. Voorts heb ik diverse fiscale en niet fiscale proefschriften over (aspecten van) eigendomsbescherming geraadpleegd. Zonder volledig te zijn noem ik hier *Protection of property rights within the European Convention on Human Rights* van Riza Çoban, *The human right to property* van Theo van Banning en *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving:*

*gewikt en gewogen: Een rechtstheoretisch onderzoek naar een methode voor vorming van wettelijk overgangsrecht in het belastingrecht* van Melvin Pauwels. De twee eerstgenoemde proefschriften heb ik vooral geraadpleegd over de geschiedenis van het EVRM. Het proefschrift van Pauwels bevat, naast een beschrijving van het toetsingskader van het EHRM, vooral een analyse van de rechtspraak over terugwerkende kracht. Dit zijn zeker niet alle dissertaties die van belang zijn geweest voor mijn onderzoek. Voor wat betreft de meer algemene, niet specifiek fiscale, aspecten van de rechtspraak van het EHRM heb ik mij verlaten op een aantal Handboeken over het EHRM. Wat ik hiervoor heb geschreven over de rechtspraak van het EHRM geldt mutatis mutandis ook voor de rechtspraak van het HvJ en die van de Nederlands, Britse en Duitse rechter. Ik heb voor de Duitse en Britse belastingrechtspraak en de lokale (staatkundige) opvattingen over eigendomsbescherming Duitstalige en Engelstalige rechtspraak en literatuur geraadpleegd. De besproken nationale en inter/supranationale rechtspraak is volledig op internet te vinden. Voor begrip en duiding van de besproken rechtspraak heb ik Nederlandse en internationale literatuur geraadpleegd. Verder heb ik met collega's op de UvA en bij Loyens & Loeff gediscussieerd en hebben behalve mijn promotor en copromotor ook anderen sommige hoofdstukconcepten becommentarieerd. Ik noem met name mijn collega bij Loyens & Loeff dr. Almut Breuer.

#### 1.4 Afbakening

Het recht op ongestoord genot van eigendom is stevig verankerd in internationale verdragen en in nationale constituties of speciale wetten zoals de Human rights Act. Hieruit kan worden opgemaakt dat er in Europa een grote mate van consensus bestaat over de beschermenswaardigheid van eigendom. Dat er überhaupt een eigendomsgrondrecht bestaat is echter niet zo evident als het thans lijkt. In dit kader kan gewezen worden op de negentiende eeuwse filosoof Proudhon, bekend van de uitspraak dat eigendom diefstal is ("la propriété, c'est le vol"), die ongetwijfeld sceptisch zou staan tegenover de opname van het eigendomsgrondrecht in een mensenrechtenverdrag. Zelfs bij de opstellers van het EVRM bestond geen consensus over de beschermenswaardigheid van eigendom. Illustratief daarvoor is dat het eigendomsgrondrecht niet is opgenomen in het EVRM zelf, maar in het 1,5 jaar later overeengekomen Eerste Protocol bij het EVRM. In hoofdstuk 2 van dit boek komen de ideeën van de opstellers van het EVRM over eigendom, zoals die naar voren komen in de *Travaux Préparatoires*, aan de orde. Ik laat het bij een vermelding van die opvattingen. Ook de verschillende filosofische en rechtspolitieke opvattingen over eigendom laat ik onbesproken. Ik neem dus tot uitgangspunt dat private eigendom grondrechtelijk beschermenswaardig wordt gevonden.

In veel van de arresten van het EHRM die ik bespreek stellen belastingplichtigen dat naast artikel 1 Eerste Protocol ook andere grondrechten zijn geschonden door de heffing of inning van belastingen. Voorbeelden van bepalingen die mede worden ingeroepen in belastingzaken zijn: het recht op een eerlijk proces (artikel 6 EVRM), het recht op eerbiediging van privé-, familie- en gezinsleven (artikel 8 EVRM), de vrijheid van gedachte, geweten en godsdienst (artikel 9 EVRM), het recht op een daadwerkelijk rechtsmiddel (artikel 13 EVRM) en vooral: het verbod van discriminatie (artikel 14 EVRM juncto artikel 1 Eerste Protocol, c.q. artikel 1 Twaalfde Protocol). Bij het bespreken van rechtspraak waarin meer bepalingen van het EVRM worden ingeroepen zal ik mij in principe beperken tot hetgeen

betrekking heeft op het eigendomsrecht. Wel zal ik constateren dat er soms overlap bestaat tussen verschillende grondrechten. Ook bij het bespreken van de rechtspraak van nationale rechters zal ik mij beperken tot de eigendomsaspecten. Dit is met name relevant voor het hoofdstuk over Duitsland, waar de rechtspraak over de betekenis van andere grondrechten voor belastingheffing, met name die over het discriminatieverbod en de menselijke waardigheid veel uitgebreider blijkt te zijn dan die over het eigendomsrecht. Deze andere rechtspraak laat ik in beginsel onbesproken.

## 1.5 Opbouw

Dit proefschrift bestaat uit vier delen. In deel IA (de hoofdstukken 2 tot en met 7) beschrijf en commentarieer ik de wijze van toetsing door het EHRM van aantastingen van eigendom door belastingmaatregelen. Hoofdstuk 2 beschrijft de achtergrond en geschiedenis van artikel 1 Eerste Protocol, hoofdstuk 3 het toetsingskader van het EHRM bij beroepen op artikel 1 Eerste Protocol en in de hoofdstukken 4 tot en met 7 ga ik in op specifieke fiscale aspecten van de stappen uit dat toetsingskader: (i) de toegang tot artikel 1 Eerste Protocol, (ii) de eis van *lawfulness* van de aantasting, (iii) de *legitimate aim* van de maatregel en (iv) de *fair balance* toets. Deel IB (hoofdstuk 8) gaat over de bescherming van eigendom tegen belastingheffing door het HvJ.

In deel II bespreek ik de belangrijkste categorieën fricties tussen heffing en invordering van belasting en eigendomsbescherming. Achtereenvolgens komen aan de orde excessieve belastingen en boeten (hoofdstuk 9), terugwerkende kracht van belastingwetgeving (hoofdstuk 10), non-restitutie en vertragingsschade (hoofdstuk 11) en invordering van belastingen (hoofdstuk 12).

In Deel III wordt de toetsing en doorwerking van het eigendomsgrondrecht in Nederland (hoofdstuk 13), het Verenigd Koninkrijk (hoofdstuk 14) en Duitsland (hoofdstuk 15) onderzocht en vergeleken met de rechtspraak van het EHRM.

Tot slot sta ik in deel IV (hoofdstuk 16) stil bij de wijze waarop door de rechter rechtsherstel wordt geboden bij schending van het eigendomsgrondrecht en vat ik in hoofdstuk 17 mijn conclusies samen.

Het manuscript is gesloten per 30 november 2019