

Dr. T.C. Gerverdinck

# **Eigendomsgrondrecht en belastingen**

 Wolters Kluwer

Deventer - 2020

## 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
  - 4.4 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 wetswijziging / 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 wetswijziging / 133
  - 10.3.3 Voorkomen van een ongerechtvaardigde windfall profit voor bepaalde belastingplichtigen 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**



## 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 belastingres-tituties,
- ontbreken van een effectief rechtsmiddel tegen eigendomsaantasting door belasting-heffing of -inning,
- belastingwetgeving of -rechtspraak die van onvoldoende kwaliteit is om een eigen-domsaantasting 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 raad-plegen 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

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

## HOOFDSTUK 2

# De totstandkoming van artikel 1 Eerste Protocol

### 2.1 Inleiding

Op 4 november 1950 is door de ministers van buitenlandse zaken van de lidstaten van de Raad van Europa het EVRM ondertekend. Tot spijt van velen die waren betrokken bij het opstellen van het verdrag ontbrak een eigendomsgrondrecht in het EVRM. Dit mag opmerkelijk genoemd worden. Het eigendomsrecht in een van de klassieke grondrechten en was bijvoorbeeld al opgenomen in de Amerikaanse *Bill of Rights* en de Franse *Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen* uit 1789. Ook was er plaats voor het eigendomsrecht in de Universele Verklaring van de Rechten van de Mens uit 1948. Het was de opstellers van het EVRM evenwel niet gelukt om overeenstemming te bereiken over de formulering van het recht op eigendom. Er gingen vervolgens nog 16 maanden overheen alvorens consensus werd bereikt over de tekst van het eigendomsrechtartikel. Vragen waarover de mening van de opstellers uiteen liepen, waren:<sup>1</sup>

- Moet het eigendomsrecht alleen betrekking hebben op persoonlijke bezittingen of ook op andere rechten die een persoon kan verkrijgen.
- Zijn Staten bevoegd om eigendom te ontnemen, en zo ja onder welke voorwaarden?
- Moeten Staten een vergoeding betalen als eigendom wordt ontnomen?
- Geldt een recht op vergoeding alleen voor buitenlanders die worden onteigend of ook voor onderdanen?
- Onder welke voorwaarden mag eigendom worden gereguleerd?

Op 20 maart 1952 was het dan toch zover: op die dag werd in Rome het Eerste Protocol ondertekend, met daarin onder meer het recht op ongestoord genot van eigendom. Er waren toen al bijna drie jaar verstreken sinds de werkzaamheden aan een Europees mensenrechtenverdrag een aanvang namen.

In dit hoofdstuk kijk ik naar de totstandkomingsgeschiedenis van de tekst van artikel 1 Eerste Protocol om te achterhalen hoe de verdragsopstellers de verhouding tussen belastingheffing en het recht op eigendom zagen.<sup>2</sup> Dit is nog steeds een gevoelig onderwerp. Ik merk bij voorbaat op dat deze oorspronkelijke opvattingen van beperkt belang zijn voor hoe het eigendomsgrondrecht thans wordt uitgelegd, maar dat geldt voor alle EVRM-bepalingen.

---

1 Dit ontleen ik aan Riza Çoban 2004, p. 124.

2 De totstandkoming van artikel 1 Eerste Protocol is onder meer beschreven door Van Banning 2002, p. 64-78, Riza Çoban 2004, p. 127-137 en Schutte 2004, p. 16-22.

Het EHRM beschouwt het verdrag als een 'living instrument' dat dynamisch moet worden uitgelegd (zie par. 3.3 en 5.3). Hierdoor is het EHRM in staat om pas te houden met maatschappelijke, technologische, sociale, politieke en rechtsontwikkelingen. Hoewel opvattingen uit 1949-1952 niet meer erg relevant zijn voor de huidige uitleg van artikel 1 Eerste Protocol, is het nog steeds waardevol om ervan kennis te nemen. Veel van de vragen waarvoor de opstellers van het verdrag zich gesteld zagen (bijvoorbeeld: waar ligt de grens tussen belastingheffing en confiscatie?) zijn nog steeds actueel. In de volgende paragraaf schets ik kort de politieke ontwikkelingen na de Tweede Wereldoorlog, tegen welke achtergrond de oprichting van de Raad van Europa en de bescherming van mensenrechten in Europees verband moeten worden gezien.<sup>3</sup>

## 2.2 Relevante politieke ontwikkelingen na de Tweede Wereldoorlog

De internationale bescherming van mensenrechten kreeg na de verschrikkingen van de Tweede Wereldoorlog vorm door de oprichting van de Verenigde Naties (VN) in 1945. Volgens de preambule bij het Handvest van de Verenigde Naties was het doel om "komende geslachten te behoeden voor de gesel van de oorlog, die tweemaal in ons leven onnoemelijk leed over de mensheid heeft gebracht, en opnieuw ons vertrouwen te bevestigen in de fundamentele rechten van de mens, in de waardigheid en de waarde van de menselijke persoon, in gelijke rechten voor mannen en vrouwen, alsmede voor grote en kleine naties, en omstandigheden te scheppen waaronder gerechtigheid, alsmede eerbied voor de uit verdragen en andere bronnen van internationaal recht voortvloeiende verplichtingen kunnen worden gehandhaafd, en sociale vooruitgang en hogere levensstandaarden in grotere vrijheid te bevorderen." Het charter van de VN wordt gekenmerkt door een grote mate van vrijblijvendheid voor de Staten. Er was geen mensenrechtencatalogus en er bestonden geen instrumenten om de bescherming van mensenrechten af te dwingen.<sup>4</sup>

Een mijlpaal voor de mensenrechtenbescherming was de in 1948 door de lidstaten van de VN overeengekomen Universele Verklaring van de Rechten van de Mens (UVRM). Deze internationale *bill of rights* bevat een verzameling van algemeen geformuleerde mensenrechten, waaronder het eigendomsrecht. Algemeen wordt aangenomen dat de Universele Verklaring van de Rechten van de Mens niet meer is dan een beginselverklaring, die niet juridisch afdwingbaar is.<sup>5</sup> Een burger kan er dus geen concrete rechten aan ontleen.

Het recht op eigendom is opgenomen in artikel 17 UVRM en is volgt geformuleerd:

"Een ieder heeft recht op eigendom, hetzij alleen, hetzij tezamen met anderen.  
Niemand mag willekeurig van zijn eigendom worden beroofd."

Het eigendomsrecht van artikel 17 UVRM laat aan duidelijkheid te wensen over. Wat is 'eigendom'; wat is 'willekeurig' en wat is een 'eigendomsberoving'? Gelet op het karakter van de UVRM als beginselverklaring werd een nauwkeuriger formulering van het

3 Zie Bates 2010, p. 33-43 voor een uitgebreide beschrijving van de geschiedenis van het denken over mensenrechten tijdens de Tweede Wereldoorlog en de ontwikkelingen nadien.

4 Bates 2010, p. 34.

5 Vande Lanotte & Heack 2005, p. 60.



eigendomsrecht kennelijk niet nodig geacht. Evenals artikel 1 Eerste Protocol, was artikel 17 UVRM een compromis tussen verschillende opvattingen over eigendom en het resultaat van een moeizaam *drafting* proces.

De stappen die de VN zetten om mensenrechten in internationaal verband te beschermen, gingen de West-Europese democratische landen niet snel genoeg. Er had na de Tweede Wereldoorlog een omslag plaatsgevonden in het politieke klimaat, waardoor de spanning tussen het westen en de Sovjetunie was opgelopen.<sup>6</sup> Aan het einde van de jaren veertig werd Europa gesplitst door 'een ijzeren gordijn'. Er waren communistische regimes aan de macht in Polen, Tsjechoslowakije, Hongarije, Roemenië en Bulgarije, en Duitsland was in tweeën gedeeld. Door de verslechterende verhoudingen met de Sovjetunie en haar Oost-Europese satellieten verliepen de vergaderingen in de VN steeds moeizamer.<sup>7</sup> Door deze ontwikkelingen groeide bij de West-Europese landen de behoefte aan onderlinge samenwerking op verschillende terreinen. Op militair gebied kreeg de wens tot samenwerking gestalte door de oprichting van de NAVO in 1949 en op economisch gebied door de oprichting van de voorloper van de huidige OESO in 1947.

Tijdens het 'Congres van Europa', dat in mei 1948 in Den Haag plaatsvond onder voorzitterschap van Winston Churchill, wisselden een groot aantal personen afkomstig uit 24 Europese landen en de Verenigde Staten en Canada met elkaar van gedachten over de toekomst van Europa. In een slotverklaring ('message to Europeans') werd de wens uitgesproken om te komen tot een Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en de oprichting van een Court of Justice waar de in het verdrag opgenomen rechten afgedwongen kunnen worden. Volgend op dit congres werd op 25 november 1948 de Europese Beweging opgericht. Dit was een permanent, officieus, platform dat streefde naar Europese integratie.<sup>8</sup> Op politiek niveau werd de (West-)Europese samenwerking verder vorm gegeven door de oprichting van de Raad van Europa in 1949<sup>9</sup> door België, Denemarken, Frankrijk, Ierland, Italië, Luxemburg, Nederland, Noorwegen, het Verenigd Koninkrijk en Zweden.<sup>10</sup> Het doel van deze intergouvernementele organisatie is blijkens haar Statuut "to achieve a greater unity between its members for the purpose of safeguarding and realising the ideals and principles which are their common heritage and facilitating their economic and social progress". Tot haar idealen behoren onder meer de bescherming en versterking van de democratie en respect voor de mensenrechten en de rechtsstaat.<sup>11</sup> De Raad van Europa kende twee organen: het Comité van Ministers (waarin de lidstaten waren vertegenwoordigd) en de Raadgevende vergadering (thans de Parlementaire Assemblée). Alleen het Comité van

6 Bates 2010, p. 46.

7 Vande Lanotte & Haeck 2004, p. 37.

8 Vande Lanotte & Haeck 2004, p. 36.

9 Het Statuut van de Raad van Europa is op 5 mei 1949 ondertekend door de ministers van buitenlandse zaken van de lidstaten en in werking getreden op 3 augustus 1949. Zie over doelstelling en organen van de Raad van Europa verder Vande Lanotte en Haeck 2005, p. 38-56 en Bates 2010, p. 49-51.

10 In 1949/1950 traden achtereenvolgens de volgende landen toe tot de Raad van Europa: Griekenland (augustus 1949), Turkije (augustus 1949), IJsland (maart 1950) en Duitsland (juli 1950).

11 Vande Lanotte & Haeck 2005, p. 41.

Ministers was bevoegd om beslissingen te nemen. De Raadgevende Vergadering was een overlegorgaan, dat aanbevelingen kon doen aan het Comité van Ministers.<sup>12</sup>

### 2.3 De ontwikkeling van artikel 1 Eerste Protocol

Op verzoek van de Europese Beweging stelde een Internationale Juridische Sectie<sup>13</sup> een ontwerp op voor een verdrag voor de bescherming van de rechten van de mens. De Juridische Sectie ging voortvarend te werk, want al in juli 1949 was het voorstel gereed. Het voorstel bevatte een aantal in algemene bewoordingen omschreven burgerlijke en politieke rechten, waaronder het recht op eigendom (“freedom from arbitrary deprivation of property”) en een algemeen geformuleerd voorbehoud waaronder het de Staat is toegestaan om inbreuk te maken op die rechten.<sup>14</sup> Het voorstel van de Juridische Sectie werd op 12 juli 1949 voorgelegd aan het Comité van Ministers van de Raad van Europa, die kort daarvoor was opgericht. Na de nodige aarzeling verzocht het Comité van Ministers de Raadgevende Vergadering om nader onderzoek te doen naar de kwestie van de definiëring van de mensenrechten.<sup>15</sup>

Omdat de Raadgevende Vergadering het er niet over eens kon worden hoe de rechten en vrijheden moesten worden omschreven, werd deze vraag neergelegd bij een Commissie voor Juridische en Administratieve Zaken. Deze Commissie<sup>16</sup> leverde op 8 september 1949 een rapport af (het zogenoemde Teitgen-rapport), dat adviseerde om alleen de meest essentiële rechten en fundamentele vrijheden op te nemen. In de toekomst zou dan nagedacht kunnen worden over uitbreiding van het verdrag met andere grondrechten. Het rapport bevatte een lijst van niet meer dan tien rechten, waaronder het recht op eigendom. Het rapport bevatte geen voorstellen voor een definitie van de rechten, maar stelde voor om zoveel als mogelijk aansluiting te zoeken bij de bepalingen van de Universele Verklaring van de Rechten van de Mens.

Bij de bespreking van het Teitgen-rapport in de Raadgevende Vergadering manifesteerden zich verschillende opvattingen over het eigendomsrecht. Sommige leden konden zich niet vinden in de voorgestelde formulering van het eigendomsrecht (het zou te vaag zijn en te veel ruimte laten voor interpretatie), maar anderen meenden dat het eigendomsrecht überhaupt niet moest worden opgenomen in het verdrag. De voorstanders van opname wezen erop dat het eigendomsrecht een onvervreemdbaar en natuurlijk recht was dat beschermd moest worden tegen inmenging door de Staat.<sup>17</sup> Zij vonden eigendom noodzakelijk om de vrijheid

12 Bates 2010, p. 50.

13 De commissie stond onder voorzitterschap van de Fransman Teitgen en bestond verder uit de Brit Sir Maxwell Fyfe (een van de aanklagers tijdens de Processen van Neurenberg) en de Belg Dehousse. Teitgen en Maxwell Fyfe worden wel gezien als de ‘founding fathers’ van het EVRM (Bates 2010, p. 52).

14 T.P., Vol. I, p. 296. Het voorbehoud luidde als volgt: “The rights (...) shall be subject only to such limitations as are in conformity with the general principles of law recognized by civilized nations and as are prescribed by law for:  
(a) Protecting the legal rights of others.  
(b) Meeting the just requirements of morality, public order (including safety of the community), and the general welfare.”

15 T.P., Vol. I, p. 26.

16 De voorzitter van de commissie was Sir David Maxwell Fyfe; Teitgen was de rapporteur.

17 Riza Çoban 2004, p. 130.