

WFR 2018/2

# Amoreel of immoreel?

PETER ESSERS<sup>1</sup>

Wie de antwoorden van de Staatssecretaris van Financiën leest op vragen van Tweede Kamerlid Van Rooijen (50PLUS) over de fiscale aspecten van door een beperkt aantal Nederlanders van de Duitse overheid ontvangen uitkeringen wegens in de oorlogstijd verrichte werkzaamheden in een getto (brief van 26 oktober 2017, *V-N* 2017/57.6), blijft waarschijnlijk achter met een op zijn minst onbevredigd rechtsgevoel. Wat is er aan de hand? In 2015 was in de Tweede Kamer de vraag aan de orde of door Duitsland aan joodse vervolgingslachtoffers uitgekeerde zogenoemde Artikel 2-fondsuitkeringen geheel buiten de Nederlandse belastingheffing konden blijven. De Hoge Raad had deze uitkeringen in zijn arrest van 8 februari 2013, nr. 12/02569, *BNB* 2013/78 aangemerkt als tot het inkomen behorende publiekrechtelijke periodieke uitkeringen. Na inwinning van adviezen bij de Raad van State en de landsadvocaat was het toenmalige kabinet bereid die vraag bevestigend te beantwoorden. Deze vrijstelling is opgenomen in art. 3.104 onderdeel r Wet IB 2001. Nu blijkt dat er een kleine groep van ongeveer 150 burgers is die recht heeft op een uitkering uit Duitsland vanwege in een getto verrichte arbeid. Daarvan stelt de staatssecretaris zich in het voormelde antwoord aan Van Rooijen op het standpunt dat het hierbij gaat om een ouderdomspensioen in verband met in de oorlog verrichte arbeid in een getto, die moet worden aangemerkt als een publiekrechtelijke periodieke uitkering in de zin van art. 3.101 lid 1 onderdeel a Wet IB 2001. Op grond van het verdrag Nederland-Duitsland wordt het heffingsrecht over een dergelijke uitkering aan Duitsland toegewezen. In Duitsland zijn deze uitkeringen belastingvrij. Als gevolg van het progressievoorbehoud worden deze uitkeringen in Nederland echter meegenomen bij de bepaling van de hoogte van het inkomen uit werk en woning. Het gevolg daarvan kan een hogere aanslag inkomstenbelasting en premieheffing volksverzekeringen zijn over het overige inkomen. Ook kan dit invloed hebben op de bijdrage voor de Zorgverzekeringswet en kunnen deze belastingplichtigen door een verhoging van het toetsinkomen voor inkomensafhankelijke regelingen zoals toeslagen, leiden tot lagere toeslagen of tegemoetkomingen. In sommige gevallen kan door deze effecten de ontvanger van de uitkering uiteindelijk zelfs in een slechtere financiële positie komen te verkeren dan wanneer hij of zij deze uitkering niet zou hebben ontvangen.

In zijn antwoord geeft de staatssecretaris verder aan dat hij de getto-uitkeringen niet op dezelfde wijze wil behandelen als de hiervoor genoemde Artikel 2-fondsuitkeringen. Het feit dat Duitsland deze uitkeringen niet belast, overtuigt hem niet: "Ieder land heeft de vrijheid zijn eigen fiscaal beleid te voeren". Op zich is dat natuurlijk juist, maar het zou naar mijn mening op zijn minst toch de moeite waard zijn om te kijken waarom Duitsland deze in het kader van de *Wiedergutmachung* verstrekte uitkeringen onbelast laat. Deze overwegingen kunnen iets zeggen over het inkomenszwakke karakter van de getto-uitkeringen. Dat inkomenszwakke karakter was een belangrijke overweging van de Raad van State in zijn advies van 7 september 2015 om de Artikel 2-fondsuitkeringen fiscaal niet in aanmerking te nemen. De Belastingdienst is thans verwickeld in een procedure waarin hij het van toepassing zijn van het gelijkheidsbeginsel ten aanzien van de getto-uitkeringen ontkent. De staatssecretaris heeft het vertrouwen "dat de rechter de keuze van de wetgever en de aangevoerde argumenten zal volgen". Dat vertrouwen ontleent hij vooral aan de in het verleden ingewonnen adviezen over de Artikel 2-fondsuitkeringen bij de Raad van State en de landsadvocaat. Dat het hier om een a-contrario-redenering gaat (deze adviezen gingen immers over de Artikel 2-fondsuitkeringen) vermeldt hij er niet expliciet bij. In het advies van de Raad van State wordt niet ingegaan op de getto-uitkeringen. Niet bekend is of dit wel het geval was in het advies van de landsadvocaat. Op de vraag van Van Rooijen of dit advies alsnog kan worden verstrekt, antwoordt de staatssecretaris dat hij dit niet wil doen omdat het advies destijds tegemoet kwam aan de wens van de Kamer, waardoor de noodzaak om het te publiceren niet aanwezig was en er "geen sprake is van gewijzigde omstandigheden". Thans wordt dit advies echter gebruikt om aan een door de Duitse overheid aan door de nazi's vervolgte burgers verstrekte getto-uitkeringen wel fiscale gevol-

<sup>1</sup> Hoogleraar belastingrecht aan Tilburg University.



gen te verbinden. Reden te meer, lijkt mij, om dit advies nu wel ter beschikking te stellen. Overigens kan de Kamer de staatssecretaris naar mijn mening verplichten om dit advies alsnog bekend te maken, al was het maar omdat de Kamer anders niet kan voldoen aan haar grondwettelijke plicht om de regering te controleren.

Maar los van dit alles: wie komt er nu op het idee om een uitkering die de Duitse overheid aan vervolgdgen verstrekt vanwege de "vrijwillig" verrichte arbeid in een getto, waarin de desbetreffende personen volstrekt tegen hun wil in ellendige omstandigheden waren opgesloten, gelijk te stellen aan een ouderdomspensioen in de vorm van een publiekrechtelijke periodieke uitkering? Het op zich nemen van werk in een getto was vaak één van de zeer weinige mogelijkheden voor getto-bewoners om de kansen op overleven enigszins te verhogen al was het maar omdat men dan de toch al zeer schamele voedselvoorziening wat kon aanvullen. In veel gevallen ging de eventuele "beloning" rechtstreeks naar de desbetreffende Joodse Raad die deze dan weer in de "verzorging" van het getto moest stoppen. In zijn brief van 14 maart 2012, *V-N* 2012/18.5 verklaart de staatssecretaris het standpunt van Financiën over de (toenmalige) belastbaarheid van Artikel 2-fondsuitkeringen als volgt: "Feit blijft dat deze uitkeringen besteedbaar inkomen vormen, net als pensioen- en andere periodiek uitkeringen. Dat deze inkomsten hun oorzaak vinden in ellendige omstandigheden verandert daar niets aan. Dat is ook het geval bij uitkeringen voor vluchtelingen, gehandicapten, slachtoffers van natuur- of milieurampen, ongevallen, geweld, enzovoort. (...) Het gaat hier om een benadering die in het verleden bewust is gekozen en hierop zijn geen uitzonderingen geformuleerd. (...) het – op neutrale wijze – vast te stellen belastbaar inkomen (geeft) de draagkracht het beste weer." Met andere woorden: "lex dura, sed lex", en we hebben nu eenmaal een neutraal inkomensbegrip, soms ook wel aangeduid als een amoreel inkomensbegrip. Ook de Hoge Raad hanteert deze redenering in zijn voormeld arrest in *BNB* 2013/78. Daar staat echter tegenover dat hier geen sprake is van een natuurwetmatigheid. De wet kan altijd worden aangepast. Het bewijs daarvan is art. 3.104 Wet IB 2001, waarin een uitgebreide lijst is opgenomen van vrijgestelde periodieke uitkeringen en verstrekkingen, waaronder de genoemde Artikel 2 Fonds-uitkeringen. Maar ook het argument van het amoreel oftewel neutrale inkomensbegrip is dubieus. Als dit inkomensbegrip op deze wijze wordt toegepast ten aanzien van de getto-uitkeringen, dreigt dit amorele inkomensbegrip al snel een immoreel inkomensbegrip te worden. Daar komt bij dat de wetgever in de Wet IB 1964 en Wet IB 2001 zo veel mogelijk wilde uitgaan van een empirisch inkomensbegrip. Voormalige getto-bewoners zullen de uitkering niet als inkomen ervaren maar eerder als een zekere erkenning van in het verleden opzettelijk toegebracht leed. In fiscaal-juridische termen: een bovenbronnelijke smartengelduitkering. Budgettaire argumenten spelen al helemaal geen rol (als die al een rol mogen spelen bij dit soort zaken). De groep waar het om gaat, bestaat immers uit nog maar 150 personen. De voorwaarden waaronder de Duitse overheid deze getto-uitkeringen verstrekt, zijn bovendien dermate strikt dat de vrees voor precedentwerking volstrekt misplaatst is. De Redactie van *Vakstudie Nieuws* merkt in haar aantekening bij de antwoorden van de staatssecretaris op dat in dit geval grootmoedigheid van de zijde van de Belastingdienst meer op zijn plaats was geweest, hoezeer volgens de Redactie van *Vakstudie Nieuws* de kwalificatie van de getto-uitkering volgens de Wet IB 2001 ook juist mag zijn en dat de antwoorden van de staatssecretaris bovendien een "onbehaaglijk gevoel" opwekken. Met dat laatste ben ik het roerend eens, zij het dat naar mijn mening in het geval de door de staatssecretaris voorgestane kwalificatie inderdaad uit de wet zou voortvloeien, de wet zo spoedig mogelijk moet worden aangepast, zodat voor dit soort zaken de "grootmoedige" behandeling uit de wet voortvloeit en niet meer afhankelijk is van het beleid van de Belastingdienst. Dan voorkomen we dat het "onbehaaglijke gevoel" mede bestaat uit een gevoel van plaatsvervangende schaamte voor een wettelijk inkomensbegrip dat dergelijke absurde uitkomsten kennelijk mogelijk maakt.