

NLF 2019/0176

Overgangsregeling privégebruik auto niet strijdig met verdragen (1)

HR, 11 januari 2019, 17/04934, ECLI:NL:HR:2019:1

SAMENVATTING

De werkgever van X (belanghebbende) heeft aan hem voor zakelijke en privédoeleinden een Opel Zafira Tourer met als datum van eerste toelating 21 augustus 2015 ter beschikking gesteld. Niet in geschil is dat de werkgever bij de inhouding van loonheffing een bijtelling privégebruik in aanmerking dient te nemen. De werkgever heeft volgens het bepaalde in artikel 36c, lid 1, Wet LB 1964 (de overgangsregeling) een voordeel van 25% van de waarde van de auto op jaarbasis in aanmerking genomen. X komt niet op tegen het bijtellingsregime als zodanig. Hij stelt dat de overgangsregeling, zoals deze na inwerkingtreding van de Wet uitwerking Autobrief II op 1 januari 2017 luidt, in strijd is met het gelijkheidsbeginsel zoals neergelegd in artikel 26 IVBPR en artikel 14 EVRM. Volgens X is sprake is van een ongeoorloofde ongelijke behandeling van gelijke gevallen doordat volgens de overgangsregeling voor de auto het bijtellingspercentage van 25% blijft gelden, terwijl voor een identieke auto met een datum eerste toelating na 31 december 2016 de bijtelling 22% is. X stelt verder dat sprake is van een ongeoorloofde inbreuk op het ongestoord genot van eigendom (artikel 1 EP). Rechtbank Den Haag heeft het beroep van X ongegrond verklaard. Zij heeft geoordeeld dat het gelijkheidsbeginsel van artikel 14 EVRM en 26 IVBPR niet is geschonden. Van de keuze van de wetgever om de overgangsregeling in te voeren, kan niet worden gezegd dat deze van redelijke grond is ontbloot. Volgens de Rechtbank is artikel 1 EP evenmin geschonden omdat X niet aannemelijk heeft gemaakt dat hij wordt getroffen door een individuele en buitensporige last. X heeft sprongcassatie ingesteld maar de Hoge Raad verklaart dat ongegrond. Volgens de Hoge Raad kan niet worden geoordeeld dat de in artikel 36c Wet LB 1964 in verbinding met artikel 13bis Wet LB 1964 getroffen overgangsregeling evident van elke redelijke grond is ontbloot. Het eerste middel kan daarom niet tot cassatie leiden. Het tweede middel dat is gericht tegen het oordeel van de Rechtbank dat X niet aannemelijk heeft gemaakt dat hij wordt getroffen door een individuele en buitensporige last in de zin van artikel 1 EP, verklaart de Hoge Raad met toepassing van artikel 81 RO ongegrond. Conform Conclusie A-G Niessen, ECLI:NL:PHR:2018:201.

NOOT

Deze noot heeft tevens betrekking op het gelijklopende arrest van dezelfde datum met nummer 18/00721 (NLF 2019/0208).

Vaak wordt gedacht dat Jan Modaal weinig weet heeft van belastingregels; dat fiscale wetgeving een 'ver-van-zijn-bed-show' is. Die gedachte lijdt schipbreuk waar het zijn auto betreft. Die bolide werd vroeger niet voor niets aangeduid als 'de heilige koe'. En Jan blijkt alert op het melken van zijn koe. Vooral zakelijke rijders volgen de fiscale ontwikkelingen nauwlettend. ¹ Zo bleek in november 2018 de verkoop van elektrische auto's te zijn verdubbeld ten opzichte van voorgaande maanden. Die stijging wordt door 'de' autobranche verklaard door de hogere bijtelling die vanaf 1 januari 2019 geldt voor deze voertuigen. ² Vanaf die datum geldt de lagere bijtelling (4%) voor een elektrische auto immers alleen over de eerste € 50.000. Over het surplus van de consumentenadviesprijs van deze Tesla of Jaguar I-

1 Een mijns inziens opvallende vorm van opwinding: de duur van een leasecontract is slechts tijdelijk.

2 Zie: <https://www.duurzaambedrijfsleven.nl/mobiliteit/30619/elektrische-autos-2018>.

Pace is 22% bijtelling verschuldigd. Door nog in 2018 zo'n zakelijke elektrische auto aan te schaffen, wordt de deels hogere bijtelling voorkomen.

De procedure

Ook de zakelijke rijder in deze proefprocedure blijkt de fiscaliteit nauwlettend te volgen. Sinds 1 januari 2017 is de bijtelling voor de 'gewone' auto van de zaak teruggebracht naar 22%. De in artikel 36c, lid 1, Wet LB 1964 (wettekst 2017) opgenomen overgangsregeling bepaalt evenwel dat het 'oude' bijtellingspercentage van 25% blijft gelden voor auto's die uiterlijk op 31 december 2016 voor het eerst in gebruik zijn genomen (datum eerste toelating).³ De nieuwe, gunstiger regeling geldt dus niet voor bestaande gevallen, zoals belanghebbende die zijn auto, een Opel Zafira, op 21 augustus 2015 in gebruik heeft genomen. Volgens de toen geldende regelgeving geldt voor hem een bijtelling van 25%, een percentage dat volgens de overgangsregeling niet neerwaarts wordt bijgesteld. Dat is oneerlijk stelt belanghebbende. De overgangsregeling zou niet alleen in strijd zijn met het gelijkheidsbeginsel maar ook zijn eigendomsrecht aantasten. In een uitgebreide conclusie had A-G Niessen hem op beide punten in het ongelijk gesteld.⁴ De Hoge Raad volgt dit advies nu in grotendeels gelijke overwegingen en bewoordingen.

Gelijkheid en fiscaliteit

Met een voorbijgaan aan de vraag of wel sprake is van gelijke gevallen⁵ stelt belanghebbende dat het mislopen van de later ingevoerde gunstigere regeling een verboden discriminatie zou zijn. Als evenwel door de wetgever onderscheid wordt gemaakt tussen (verondersteld gelijke) gevallen die optreden vóór dan wel na de ingang van een nieuwe regeling, is in beginsel geen sprake van discriminatie. Dat werd eerder al geoordeeld inzake de tariefverlaging in de overdrachtsbelasting voor woningen van 6% naar 2%.⁶ De wetgever zou anders de mogelijkheid worden ontnomen om wetten in te voeren of te wijzigen, bijvoorbeeld naar aanleiding van nieuwe ontwikkelingen of gewijzigde (beleids)inzichten.

Bovendien vormt niet elke ongelijke behandeling van gelijke gevallen een schending van het gelijkheidsbeginsel (artikel 26 IVBPR en artikel 14 EVRM). Een ongelijke behandeling van gelijke gevallen wordt alleen als een verboden discriminatie beschouwd indien daarvoor een redelijke en objectieve rechtvaardiging mist omdat een gerechtvaardigde doelstelling of de redelijke verhouding tussen het gerechtvaardigde doel en middel ontbreekt.⁷

Ten aanzien van de voorgaande vragen krijgt echter de wetgever op fiscaal terrein een ruime beoordelingsvrijheid toegekend, de bekende mantra van de zeer ruime marge. Volgens vaste jurisprudentie van onder andere het EHRM dient daarbij het oordeel van de wetgever te worden geëerbiedigd, tenzij dit van redelijke grond ontbloomt is. Dit laatste wordt door de Nederlandse rechter niet snel aangenomen, de door hem gehanteerde richtlijn is nog strenger: van een verboden onderscheid is pas sprake indien de keuze van de wetgever evident van elke redelijke grond ontbloomt is.⁸

De redelijke gronden

3 Als gevolg van de Wet uitwerking Autobrief II, Kamerstukken II 2015/16, 34 391.

4 Conclusie A-G Niessen 27 februari 2018, 17/04934, ECLI:NL:PHR:2018:201, NLF 2018/0681, met noot mijnerzijds.

5 Zie mijn opmerkingen in de noot bij de eerdergenoemde conclusie van A-G Niessen.

6 HR 14 juni 2013, 12/03630, ECLI:NL:HR:2013:BZ7857. Daarbij veroorzaakte overigens de terugwerkende kracht van de wetswijziging de gunstigere behandeling van nieuwe gevallen.

7 Overigens geldt (terecht) een strengere toetsing indien sprake is van een niet-technisch onderscheid, zoals een onderscheid op basis van aangeboren kenmerken van een mens (bijvoorbeeld het ras, de afkomst of het geslacht).

8 Vgl. HR 22 november 2013, 13/02453, ECLI:NL:HR:2013:1212 (bedrijfsopvolgingsfaciliteit SW 1956).

In deze zaak stelt de Hoge Raad, in navolging van de A-G, dat van afwezigheid van redelijke gronden geen sprake is. Met deze overgangsregeling heeft de wetgever immers een aantal doeleinden beoogd:

- '(i) aan te sluiten bij actuele ontwikkelingen ter zake van factoren met betrekking tot het privégebruik en de kosten van auto's van de zaak die van invloed zijn op de benadering van de gemiddelde waarde van het voordeel van het privégebruik;
- (ii) te verhinderen dat een auto die voor 2017 in het buitenland in gebruik is genomen, wel in aanmerking zou komen voor de 22%-bijtelling en een auto die voor 2017 te naam is gesteld in het (Nederlandse) kentekenregister niet;
- (iii) de complexiteit van de uitvoering van de regeling te beperken; en
- (iv) rechtszekerheid te bieden aan automobilisten die voor 1 januari 2017 een leasecontract zijn aangegaan tegen het bijtellingstarief waarvan bij de keuze van de auto is uitgegaan.'⁹

Over de veronderstelde schending van het eigendomsrecht is de Hoge Raad nog korter: er is geen schending van artikel 1 Eerste Protocol bij het EVRM (artikel 81, lid 1, Wet RO). Het beroep van X is dus op beide punten ongegrond.

Een laatste woord

Zoals ik in mijn eerdere noot al aangaf, is de keuze van de wetgever voor de toepassing van een forfait bij deze autoregeling ook vanuit milieuoverwegingen geen gouden greep. De aangevoerde bezwaren tegen de overgangsregeling die in deze wereld van het forfait werd ingesteld acht ik evenwel onterecht. Dat blijkt ook uit dit heldere arrest. Een arrest dat mijns inziens terecht het advies van de A-G uit februari 2018 volgt. De enige verwondering die rest, betreft de duur van het tijdsverloop dat dit opvolgen heeft gekost.

Sonja Dusarduijn
Tilburg University

BRON

Arrest gewezen op het beroep in cassatie van X te Z (hierna: belanghebbende) tegen de uitspraak van de Rechtbank Den Haag van 5 september 2017, nr. SGR17/2640, betreffende het van belanghebbende ingehouden bedrag aan loonheffing over het tijdvak januari 2017. De uitspraak van de Rechtbank is aan dit arrest gehecht.

1. Geding in cassatie

Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Staatssecretaris van Financiën heeft een verweerschrift ingediend.

De Advocaat-Generaal R.E.C.M. Niessen heeft op 27 februari 2018 geconcludeerd tot ongegrondverklaring van het beroep in cassatie (ECLI:NL:PHR:2018:201).

2. Beoordeling van de middelen

2.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

2.1.1. Belanghebbendes werkgever heeft aan hem voor zakelijke en privédoeleinden een Opel Zafira Tourer met als datum van eerste toelating 21 augustus 2015 ter beschikking gesteld (hierna: de auto).

⁹ R.o. 2.3.5 van het arrest. Hoewel de Hoge Raad geen rangorde aanbrengt, zal voor rechtstheoretici vooral dat laatste element zwaar wegen.

2.1.2. Belanghebbendes werkgever heeft bij de inhouding van loonheffingen over het tijdvak januari 2017 een forfaitaire bijtelling wegens privégebruik van de auto in aanmerking genomen van 25 procent van de waarde van de auto op jaarbasis.

2.2.1. Voor de Rechtbank was allereerst in geschil of de overgangsregeling van artikel 36c Wet op de loonbelasting 1964 (tekst 2017; hierna: Wet LB 1964) bij artikel 13bis Wet LB 1964 zoals luidend na inwerkingtreding van de Wet uitwerking Autobrief II op 1 januari 2017, in strijd is met artikel 26 van het IVBPR en artikel 14 van het EVRM in verbinding met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM. Verder was in geschil of artikel 36c Wet LB 1964 inbreuk maakt op het ongestoord genot van eigendom als bedoeld in artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM.

2.2.2. Ten aanzien van het eerste geschilpunt is de Rechtbank - aan de hand van enerzijds de maatstaf vermeld in het arrest van de Hoge Raad van 22 november 2013, nr. 13/01154, ECLI:NL:HR:2013:1206, onderdeel 3.3.1, eerste alinea, en anderzijds de totstandkomingsgeschiedenis van de overgangsregeling van artikel 36c Wet LB 1964 in verbinding met artikel 13bis Wet LB 1964 – tot de slotsom gekomen dat niet kan worden gezegd dat de overgangsregeling elke redelijke grond ontbeert.

2.2.3. Met betrekking tot het tweede geschilpunt heeft de Rechtbank geoordeeld dat het beroep op artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM faalt omdat belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat hij wordt getroffen door een individuele en buitensporige last.

2.3.1. Het eerste middel is gericht tegen het in 2.2.2 weergegeven oordeel. Het betoogt dat de Rechtbank ten aanzien van het met toepassing van artikel 13bis Wet LB 1964 bepaalde forfait voor het privégebruik van de auto ten onrechte dan wel onvoldoende gemotiveerd heeft geoordeeld dat van de keuze van de wetgever om de overgangsregeling in te voeren niet kan worden gezegd dat deze van redelijke grond is ontbloomt.

2.3.2. In cassatie is – onbestreden - uitgangspunt dat vanaf 1 januari 2017 op grond van artikel 13bis, lid 1, Wet LB 1964 de bijtelling voor de auto van belanghebbende 22 procent van de cataloguswaarde van de auto zou zijn indien die auto een datum van eerste toelating zou hebben van 1 januari 2017 of later. Op grond van de overgangsregeling van artikel 36c Wet LB 1964 blijft echter het tot 1 januari 2017 voor de auto van belanghebbende geldende percentage (25 procent) van toepassing. De Rechtbank is mede op basis van het standpunt van de Inspecteur ervan uitgegaan dat aldus gelijke gevallen ongelijk worden behandeld.

2.3.3. Een wetswijziging brengt naar haar aard mee dat onderscheid wordt gemaakt tussen gevallen die zich hebben voorgedaan vóór dan wel na het tijdstip met ingang waarvan de nieuwe regeling van toepassing is. Een dergelijk onderscheid kan in beginsel niet als discriminatie worden aangemerkt. Anders zou de wetgever de mogelijkheid worden ontnomen om wetten in te voeren of te wijzigen, bijvoorbeeld naar aanleiding van nieuwe ontwikkelingen of gewijzigde beleidsinzichten (zie HR 14 juni 2013, nr. 12/03630, ECLI:NL:HR:2013:BZ7857). Dat is niet anders indien de wetgever een wetswijziging voorziet van overgangsrecht.

2.3.4. Niet iedere ongelijke behandeling van gelijke gevallen vormt een schending van de in het middel aangehaalde verdragsbepalingen, maar alleen die welke als discriminatie moet worden beschouwd omdat een redelijke en objectieve rechtvaardiging ervoor ontbreekt. In een geval als het onderhavige moet daartoe het door de wetgever gemaakte onderscheid van dien aard zijn dat de keuze van de wetgever evident van redelijke grond is ontbloomt (zie onder andere het in 2.2.2 genoemde arrest van de Hoge Raad van 22 november 2013).

2.3.5. Uit de totstandkomingsgeschiedenis van artikel 13bis Wet LB 1964 en artikel 36c Wet LB 1964 (zie de conclusie van de Advocaat-Generaal onder 4.5 tot en met 4.7) volgt dat met deze bepalingen onder meer is beoogd (i) aan te sluiten bij actuele ontwikkelingen ter zake van factoren met betrekking tot het privégebruik en de kosten van auto's van de zaak die van invloed zijn op de benadering van de gemiddelde waarde van het voordeel van het privégebruik, (ii) te verhinderen dat een auto die voor 2017 in het buitenland in gebruik is genomen, wel in aanmerking zou komen voor de 22%-bijtelling en een auto die voor 2017 te naam is gesteld in het (Nederlandse) kentekenregister niet, (iii) de complexiteit van de uitvoering van de regeling te beperken en (iv) rechtszekerheid te bieden aan automobilisten die voor 1 januari 2017 een leasecontract zijn aangegaan tegen het bijtellingstarief waarvan bij de keuze van de auto is uitgegaan. Gelet hierop kan niet worden geoordeeld dat de in artikel 36c Wet LB 1964 in

verbinding met artikel 13bis Wet LB 1964 getroffen overgangsregeling evident van elke redelijke grond is ontbloeit zoals hiervoor in 2.3.4 bedoeld. Het eerste middel kan dus niet tot cassatie leiden.

2.4. Het tweede middel, dat is gericht tegen het hiervoor in 2.2.3 weergegeven oordeel, kan evenmin tot cassatie leiden. Dit behoeft, gezien artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie, geen nadere motivering, nu het middel niet noopt tot beantwoording van rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling.

3. Proceskosten

De Hoge Raad acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten.

4. Beslissing

De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie ongegrond.

Dit arrest is gewezen door de vice-president G. de Groot als voorzitter, en de raadsheren M.A. Fierstra, J. Wortel, A.F.M.Q. Beukers-van Dooren en P.A.G.M. Cools, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier F. Treuren, en in het openbaar uitgesproken op 11 januari 2019.