



Advies Raad van State betreffende het voorstel van wet tot wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001 met het oog op een vrijstelling van bepaalde periodieke uitkeringen aan specifieke groepen oorlogsslachtoffers (Wet vrijstelling uitkeringen Artikel 2-Fonds)

Nader Rapport

11 september 2015

Nr. AFP 2015/794

Directie Algemene fiscale politiek

Aan de Koning

Nader rapport inzake het voorstel van wet tot wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001 met het oog op een vrijstelling van bepaalde periodieke uitkeringen aan specifieke groepen oorlogsslachtoffers (Wet vrijstelling uitkeringen Artikel 2-Fonds)

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 31 augustus 2015, no. 2015001434, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 7 september 2015, nr. W06.15.0277/III, bied ik U hierbij aan.

Het kabinet is de Afdeling erkentelijk voor de voortvarendheid waarmee het advies over het bovenvermelde voorstel is uitgebracht en in het bijzonder ook voor de uitvoerige en gedegen wijze waarop de Afdeling in haar advies de door het kabinet gevraagde bijzondere aandacht heeft gegeven aan het punt van de gelijke behandeling.

Naar aanleiding van het advies merk ik het volgende op.

De Afdeling merkt terecht op dat de toelichting niet vermeldt welke alternatieven er zouden zijn in plaats van de thans voorgestelde fiscale vrijstelling. Gedacht kan worden aan maatregelen die op andere dan fiscale wijze de financiële situatie van deze doelgroep zouden kunnen versterken, zoals regelingen met een subsidiërend karakter of uitkeringsregelingen. Zulke alternatieven zijn niet onderzocht. De Tweede Kamer drong aan op de fiscale vrijstelling, waarmee ook meteen de invloed op de toeslagen zou zijn verdwenen. De landsadvocaat achtte het uiteindelijk denkbaar dat een keuze van de wetgever om tot een dergelijke vrijstelling over te gaan mogelijk juridisch zou standhouden. Tegelijkertijd benadrukte hij echter dat er rekening mee gehouden moet worden dat de rechter daar anders over kan denken. Zou ook de Afdeling adviseren dat een dergelijke vrijstelling tot de ruime beoordelingsmarge van de fiscale wetgever behoort, dan zou het kabinet voor deze betrekkelijk eenvoudige tot stand te brengen fiscale maatregel kiezen.

Overigens zouden de genoemde alternatieven, ook al zouden zij juridisch sterker zijn, de weerzin bij de slachtoffers tegen heffing op juist deze uitkering waarschijnlijk niet wegnemen.

Naast de genoemde alternatieven kan ook gedacht worden aan fiscale alternatieven, zoals het brutoeren of onder de eindheffing brengen van de uitkeringen. Deze systematiek, die zoals de Afdeling verderop in haar advies opmerkt lijkt op die van de Rietkerk-uitkeringen, is wel overwogen, maar zal in de praktijk niet haalbaar zijn. Het is niet reëel om te veronderstellen dat de Duitse regering bereid zal zijn de uitkeringen te brutoeren of de eindheffing te voldoen. Een andere mogelijkheid zou zijn dat de Nederlandse overheid de brutoering of eindheffing voor haar rekening neemt. Bij de Rietkerk-uitkeringen is daar min of meer vanzelfsprekend voor gekozen omdat deze uitkeringen ook voor rekening van de Nederlandse overheid komen. Voor de uitkeringen uit het Artikel 2-Fonds acht het kabinet deze variant echter gekunsteld en complex en is een rechtstreekse vrijstelling te verkiezen. De memorie van toelichting is op dit punt aangevuld.

De landsadvocaat wijst in zijn advies over de uitkeringen uit het Artikel 2-Fonds op de verschillende aspecten die vooral betrekking hebben op de mogelijke uitstraling die een fiscale vrijstelling zou kunnen hebben in de richting van andere uitkeringen van met name oorlogsgetroffenen. De door de landsadvocaat genoemde aspecten hebben uiteraard een belangrijke rol gespeeld bij de voorbereiding van de besluitvorming over een mogelijke (fiscale) regeling voor de betreffende uitkeringen. Dat heeft enige tijd gekost. De uiteindelijke conclusie was dat het advies voldoende dragend was voor een nadere uitwerking van een fiscale vrijstelling voor deze groep. Het wetsvoorstel dat thans aan het parlement wordt voorgelegd is – naar mijn oordeel en ook naar het oordeel van de Afdeling – dan ook



een voorstel dat op een verantwoorde wijze rekening houdt met alle door de landsadvocaat naar voren gebrachte aspecten en dat tegelijkertijd recht doet aan de terechte gevoelens van de mensen die in aanmerking komen voor de uitkering.

Ten slotte is van de gelegenheid gebruikgemaakt om enige redactionele wijzigingen in het wetsvoorstel en de memorie van toelichting aan te brengen.

Ik moge U verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

*De Staatssecretaris van Financiën,
E.D. Wiebes.*



Advies Raad van State

No. W06.15.0277/III

's-Gravenhage, 7 september 2015

Aan de Koning

Bij Kabinetsmissive van 31 augustus 2015, no.2015001434, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Minister van Financiën, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001 met het oog op een vrijstelling van bepaalde periodieke uitkeringen aan specifieke groepen oorlogsslachtoffers (Wet vrijstelling uitkeringen Artikel 2-Fonds), met memorie van toelichting.

Het voorstel vormt een onderdeel van het fiscale pakket voor het jaar 2016, samen met de wetsvoorstellen Belastingplan 2016, Overige fiscale maatregelen 2016 (OFM 2016), Wet tegemoetkomingen loondomein en Wet implementatie wijzigingen Moeder-dochterrichtlijn 2015. Het onderhavige voorstel strekt er toe zogenoemde Artikel 2-Fondsuitkeringen vrij te stellen van inkomstenbelasting.

De Afdeling advisering van de Raad van State adviseert het voorstel aan de Tweede Kamer te zenden. Vanwege de gevoeligheid van het invoeren van een vrijstelling van uitkeringen uitsluitend voor een beperkte groep (Joodse vervolgingsslachtoffers) en een mogelijke precedentwerking, heeft het kabinet de Afdeling verzocht om in haar advisering bijzondere aandacht te schenken aan de in de toelichting op het wetsvoorstel opgenomen rechtvaardigingsgronden. Deze vraag komt er in feite op neer hoe het voorstel zich verhoudt tot het gelijkheidsbeginsel. De Afdeling is van oordeel dat het, gelet op de hier aan de orde zijnde bijzondere omstandigheden, en gegeven de ruime marge die de nationale en internationale rechters aan de fiscale wetgever gunnen, plausibel is dat deze omstandigheden het voorgestelde onderscheid tussen Artikel 2-Fondsuitkeringen (vrijgesteld) en andere Nederlandse uitkeringen (belast) kunnen rechtvaardigen.

1. Inleiding

Het Artikel 2-Fonds is een compensatieregeling voor Joodse vervolgingsslachtoffers uit de Tweede Wereldoorlog.¹ De uitkeringen zijn bedoeld als tegemoetkoming aan minder draagkrachtige vervolgingsslachtoffers en kennen daarom een inkomens- en een vermogenstoets. De hoogte van de uitkering bedraagt € 320 per maand, een vast bedrag dat één keer per kwartaal wordt uitbetaald. De uitkering is niet van invloed op de uitkering krachtens de Wet uitkeringen vervolgingsslachtoffers 1940–1945 (Wuv) en de Wet uitkeringen burger-oorlogsslachtoffers 1940–1945 (Wubo). Het gaat om een persoonsgebonden uitkering. In Nederland ontvangen ongeveer 2.500 ingezetenen deze uitkering.

Omdat de uitkeringen afkomstig zijn van de Duitse overheid worden de uitkeringen fiscaal gekwalificeerd als publiekrechtelijke uitkeringen en tot het inkomen uit werk en woning gerekend (box 1).² In het verdrag ter voorkoming van dubbele belasting tussen Nederland en Duitsland is het heffingsrecht over deze uitkeringen aan Duitsland toegewezen. Nederland verleent daarom een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting, maar voor de bepaling van de hoogte van het tarief over de andere inkomsten tellen de uitkeringen wel mee (progressievoorbehoud). Daarnaast is over de uitkeringen in Nederland premie voor de volksverzekeringen verschuldigd en tellen de uitkeringen mee bij de bepaling van de draagkracht voor inkomensafhankelijke aftrekposten en toeslagen. Volgens de toelichting kunnen de fiscale gevolgen en de gevolgen voor toeslagen ingrijpend zijn: in uitzonderlijke situaties kan de uitkering als gevolg van het gemis aan toeslagen in combinatie met de premieheffing zelfs meer dan 'wegbelast' worden, waardoor de ontvanger van de uitkering uiteindelijk in een slechtere financiële positie komt te verkeren dan toen hij nog geen uitkering uit het Artikel 2-Fonds ontving.³

Vanuit de Tweede Kamer is er diverse malen op aangedrongen om de uitkeringen vrij te stellen. Hierop hebben de verantwoordelijke bewindslieden steeds afwijzend gereageerd. Zij toonden begrip voor de wens van de uitkeringsgerechtigden, maar meenden dat een vrijstelling een ongewenste precedentwerking zou hebben naar andere uitkeringen. Mede op basis van een onderzoek door de landsadvocaat is het huidige kabinet tot de conclusie gekomen dat een vrijstelling voor uitkeringen uit het Artikel 2-Fonds gerechtvaardigd is. Met een dergelijke vrijstelling wordt, zo merkt de Afdeling op,

¹ Het Artikel 2-Fonds is bedoeld voor Joodse vervolgingsslachtoffers die opgesloten waren in een concentratiekamp, minstens 3 maanden gevangen waren in een getto, zoals door de Duitse regering gedefinieerd, minstens 6 maanden ondergedoken waren in een door de nazi's bezet gebied, of minstens 12 maanden ondergedoken waren in een satellietstaat van de nazi's.

² Hoge Raad 8 februari 2013, 12/02569, ECLI:NL:HR:2013:BZ0729.

³ Memorie van toelichting, paragraaf 6, onder *Urgentie*, tweede alinea.



afgeweken van de bestaande systematiek van de inkomstenbelasting.

Vanwege de gevoeligheid van de vrijstelling voor uitsluitend uitkeringen aan deze groep Joodse vervolgingsslachtoffers en een mogelijke precedentwerking, verzoekt het kabinet de Afdeling om in haar advisering bijzondere aandacht te schenken aan de in de toelichting op het wetsvoorstel opgenomen rechtvaardigingsgronden.

Alvorens op dit verzoek van het kabinet in te gaan (onder 3 hierna), maakt de Afdeling (onder 2) eerst een opmerking over mogelijke alternatieven.

2. Alternatieven

Volgens de toelichting 'kleven er juridische voetangels en klemmen aan een vrijstelling' en 'zijn er misschien wel andere, betere mogelijkheden om tegemoet te komen, maar kost het tijd om deze te onderzoeken en tot stand te brengen'.⁴

De Afdeling merkt op dat de toelichting niet vermeldt aan welke mogelijkheden in dit verband is of wordt gedacht. Zij acht het voor een zorgvuldige politieke besluitvorming en ook ter motivering van de keuze die thans met het voorstel wordt gemaakt, noodzakelijk dat eventuele alternatieven in beeld worden gebracht. Het is bijvoorbeeld niet duidelijk of deze alternatieven een minder grote inbreuk op de bestaande systematiek maken waardoor – beter dan met het onderhavige voorstel – kan worden voorkomen dat druk ontstaat om ook andere uitkeringen, vanwege de precedentwerking, voor een fiscaal gunstige behandeling in aanmerking te laten komen.

Het argument dat er geen tijd zou zijn om andere alternatieven te onderzoeken kan de Afdeling overigens niet plaatsen. De beantwoording van Kamervragen waarin het onderzoek van de landsadvocaat is aangekondigd, dateert van 11 juli 2014⁵, terwijl de keuze om Artikel 2-Fondsuitkeringen vrij te stellen pas naar buiten is gebracht op 4 juni 2015⁶. Die tijdspanne zou toch voldoende moeten zijn geweest om alternatieven te onderzoeken en in de afwegingen te betrekken.

De Afdeling adviseert om de toelichting op dit punt aan te vullen en daarmee ook de keuze die met het wetsvoorstel is gemaakt dragend te motiveren.

Gegeven de gemaakte keuze voor een inkomstenbelastingvrijstelling van Artikel 2-Fondsuitkeringen, gaat de Afdeling hierna in op het verzoek van het kabinet om bijzondere aandacht te schenken aan de in de toelichting op het wetsvoorstel opgenomen rechtvaardigingsgronden voor een dergelijke vrijstelling.

3. Rechtvaardigingsgronden voor een vrijstelling; gelijkheidsbeginsel

a. Algemeen

De aan de Afdeling voorgelegde vraag komt er in feite op neer hoe dit voorstel zich verhoudt tot het gelijkheidsbeginsel. De Afdeling heeft hierbij het oog op artikel 1 van de Grondwet, artikel 26 van het Internationaal verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (IVBPR) en artikel 14 van het Europees Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens (EVRM). Hierna zal de Afdeling in het bijzonder artikel 14 EVRM aan de orde stellen. Die beoordeling kent, voor zover hier relevant, twee onderdelen: een toets waarbij nagegaan moet worden of sprake is van *gelijke of vergelijkbare gevallen* (uitgewerkt onder b hierna) en – indien aangenomen wordt dat sprake is van vergelijkbare gevallen – vervolgens een toets waarbij wordt bezien of het gemaakte verschil *objectief en redelijk gerechtvaardigd* is (uitgewerkt onder c hierna). Bij het uitvoeren van de eerste toets hanteert het EHRM als criterium dat de gevallen 'vergelijkbaar' moeten zijn; niet is vereist dat ze 'identical' of 'fully analogous' zijn.⁷

b. Vergelijkbare gevallen

De vraag of sprake is van vergelijkbare gevallen is primair een feitelijke vraag, die uiteindelijk door de rechter zal worden beantwoord. Om die reden kan de Afdeling alleen de elementen en overwegingen geven die daar mogelijk een rol bij zullen spelen.

⁴ Memorie van toelichting, paragraaf 6, onder *Urgentie*, laatste tekstblok, derde volzin.

⁵ Aangangsel Handelingen II 2013/14, nr. 2513, blz. 1.

⁶ Kamerstukken II 2014/15, 20 454, nr. 111.

⁷ EHRM, *Laduna t. Slowakije*, arrest van 13 december 2011, nr. 31827/02, § 56.



Wat betreft de eerste toets of sprake is van vergelijkbare gevallen is van belang de vergelijkbaarheid van de Artikel 2-Fondsuitkeringen ten opzichte van andere uitkeringen.

Hierbij kan worden gedacht aan Nederlandse uitkeringen die in verband met de Tweede Wereldoorlog worden ontvangen en die niet zijn vrijgesteld in artikel 3.104 van de Wet IB 2001: de Wet uitkeringen vervolgingslachtoffers 1940–1945, de Wet uitkeringen burger-oorlogslachtoffers 1940–1945, de Wet buitengewoon pensioen 1940–1945, de Wet buitengewoon pensioen zeelieden-slachtoffers en de Wet buitengewoon pensioen Indisch verzet.

Ook kan worden gedacht aan Nederlandse uitkeringen die verband houden met andere historische gebeurtenissen, zoals zogenoemde Rietkerk-uitkeringen aan gezinnen en alleenstaanden van Molukse herkomst, velen behorend tot het Koninklijk Nederlands Indisch Leger (KNIL) die in 1951 of 1952 door de zorg van de Nederlandse regering naar Nederland zijn overgebracht. Deze Wet Rietkerk-uitkering voorziet in een uitkering van € 907,56 per jaar (cijfer 2015) en kwalificeert in principe als een belastbare periodieke uitkering. In artikel 8 van genoemde wet is echter bepaald dat de over de uitkering verschuldigde inkomstenbelasting en premies volksverzekeringen ten laste van het Rijk komen. Dit komt er praktisch op neer dat deze uitkeringen vrijgesteld zijn van inkomstenbelasting.

Beargumenteerd zou kunnen worden dat er sprake is van vergelijkbare gevallen omdat er geen betekenisvol en relevant verschil zou zijn tussen enerzijds Artikel 2-Fondsuitkeringen en anderzijds uitkeringen die in verband met de Tweede Wereldoorlog verstrekt worden. In de richting van vergelijkbare gevallen wijst daarnaast de omstandigheid dat de gerechtigden in alle gevallen oorlogsgetroffenen uit de Tweede Wereldoorlog zijn en het gegeven dat het een verstrekking met een materiële component betreft, in de zin dat het gaat om inkomensaanvulling voor getroffen en met een laag inkomen.

Aan de andere kant is de Afdeling van oordeel dat er veel te zeggen is voor onvergelijkbaarheid van gevallen. De Afdeling wijst met name op het zeer bijzondere karakter (de aard) van de Artikel 2-Fondsuitkering.

Wat betreft het bijzondere karakter (de aard) van de Artikel 2-Fondsuitkering wijst de Afdeling erop dat het gaat om een buitenlandse (Duitse) uitkering, die aldaar is vrijgesteld en waarbij derhalve geen rekening is gehouden met de fiscale consequenties in Nederland. De Afdeling acht het voorts van belang dat het gaat om een persoonsgebonden uitkering van een vast bedrag, dat niet zozeer is bedoeld als een vergoeding voor verlies aan verdien capaciteit, maar als gebaar in het kader van de Wiedergutmachung. Ook dringt zich de vergelijking op met de Rietkerk-uitkering die eveneens een immateriële component heeft (en dus inkomenszwak van karakter is), ook in zekere zin het karakter van genoegdoening heeft en die feitelijk is vrijgesteld.

De vraag of sprake is van vergelijkbare gevallen is primair een feitelijke kwestie, die uiteindelijk zal worden beantwoord door de belastingrechter. Die uitkomst is ongewis. Mocht de belastingrechter beslissen dat sprake is van vergelijkbare gevallen, dan rijst vervolgens de vraag of sprake is van een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor het maken van onderscheid tussen vrijgestelde Artikel 2 Fondsuitkeringen en niet-vrijgestelde andere uitkeringen. Op die vraag gaat de Afdeling hierna in.

c. Rechtvaardigingstoets

Indien men zou aannemen dat sprake is van vergelijkbare gevallen, moet – wat betreft de vraag of er sprake is van een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor de ongelijke behandeling – worden nagegaan (i) of sprake is van een *gerechtvaardigd doel*, (ii) of het middel (onderscheid) *geschikt* is voor het bereiken van dit doel en (iii) of er een *redelijke verhouding* is tussen doel en middelen.

- i. Het doel van het onderhavige wetsvoorstel is het wegnemen van nadelige fiscale gevolgen en gevolgen voor toeslagen door het aanmerken van deze uitkeringen als vrijgestelde publiekrechtelijke uitkeringen. Daarbij wil de regering onrust in de samenleving voorkomen.⁸ Het beoogde doel is volgens de Afdeling, zeker ook gezien de specifieke groep waar het hier om gaat, namelijk (hoog)bejaarde oorlogslachtoffers die deze uitkering pas in de laatste fase van hun leven ontvangen, alleszins gerechtvaardigd.
- ii. Met het opnemen van een extra onderdeel in artikel 3.104 van de Wet IB 2001 wordt dit doel bereikt. Het middel is daarmee geschikt, zo is de Afdeling van oordeel.
- iii. Vervolgens rijst de vraag of er een redelijke verhouding bestaat tussen doel en middel.

Van belang is dat bij deze proportionaliteitstoetsing het EHRM de verdragsstaten een zekere 'margin of appreciation' toestaat, die varieert afhankelijk van de omstandigheden, het onderwerp en de achtergrond. Bij sociaal-economische maatregelen, zoals belastingmaatregelen, is deze margin gewoonlijk

⁸ Memorie van toelichting, paragraaf 6, onder *Urgentie*, eerste alinea.



ruim.⁹ Het is dan ook vaste rechtspraak van de Hoge Raad, het EHRM en het Human Rights Committee (UNHCR) dat de fiscale wetgever een ruime beoordelingsruimte (een 'wide margin of appreciation') heeft. De Hoge Raad verwijst in zijn arresten naar deze EHRM-rechtspraak.¹⁰

Bij deze beoordeling van de redelijkheid van de verhouding tussen doel en middelen zijn de volgende omstandigheden die in de toelichting worden genoemd, ook naar het oordeel van de Afdeling, relevant (de nummering is aangebracht door de Afdeling).¹¹

'Bij het maken van de keuze om de uitkeringen al dan niet vrij te stellen kan het kabinet niet blijven wikkelen en wegen. [1] Urgentie speelt nu een grote rol. Het Artikel 2-Fonds heeft, los van de discussie over vrijstellen, al een zeer lange geschiedenis van vertragen, weigeren en uitstellen, zodat uiteindelijk slechts een kleine groep feitelijk rechthebbenden is overgebleven. Zoals opgemerkt is het Artikel 2-Fonds pas ingesteld na de hereniging van de beide Duitslanden, 44 jaar na de bevrijding. Nog weer veel jaren later zijn de voorwaarden voor het recht op een uitkering aanmerkelijk versoepeld waardoor de kring van mogelijke gerechtigden fors is uitgebreid en velen eindelijk hun eerste uitkering tegemoet konden zien. Maar voor veel meer slachtoffers is dit alles te laat gekomen omdat zij al overleden waren voordat zij aan hun recht konden toekomen. [2] De huidige (circa 2.500) gerechtigden zijn inmiddels bejaard of hoogbejaard. Het Artikel 2-Fonds geeft recht op betrekkelijk lage uitkeringen, maar kan soms in specifieke gevallen wel relatief veel bijdragen aan het maandelijkse budget. [3] De fiscale gevolgen en de gevolgen voor toeslagen kunnen echter ingrijpend zijn. In uitzonderlijke situaties kan de uitkering als gevolg van het gemis aan toeslagen in combinatie met de premieheffing zelfs meer dan 'wegbelast' worden, waardoor uiteindelijk de ontvanger van de uitkering in een slechtere financiële positie komt te verkeren dan toen hij nog geen uitkering uit het Artikel 2-Fonds ontving. Dit is overigens het gevolg van de systematiek van het belasting- en toeslagensysteem en is niet specifiek voor de uitkeringen uit het Artikel 2-Fonds. [4] Toch acht het kabinet het juist voor deze oorlogsgetroffenen extra hard, als de uitkeringen die hen zo lang zijn onthouden en die dienen ter compensatie van het doorstane oorlogsleed, uiteindelijk niet of nauwelijks bijdragen aan hun welbevinden. De gerechtigden zelf omschrijven dit in hun brieven bitter als het toe-eigenen door de Nederlandse overheid van een vergoeding voor de smartelijke omstandigheden waarin zij tijdens de oorlog hebben verkeerd, en die hen de rest van hun leven hebben achtervolgd.'

Voor het oordeel of sprake is van een redelijke verhouding tussen doel en middel pleiten voorts nog de omstandigheden dat de uitkering persoonsgebonden is, dat deze deels een immaterieel karakter heeft (en dus als inkomenszwak is aan te merken), dat de uitkering niet is gekoppeld aan verloren verdien capaciteit en geen inkomensaanvulling beoogt te zijn, maar meer een gebaar van verzoening. Het betreft aldus verschillende factoren in samenhang genomen, een zeer bijzondere situatie die zich naar verwachting niet snel weer zal voordoen.

d. Conclusie

De Afdeling is van oordeel dat het, gelet op de hiervoor onder 3b en 3c weergegeven bijzondere omstandigheden, en gegeven de ruime marge die de nationale en internationale rechters aan de fiscale wetgever gunnen, plausibel is dat deze omstandigheden het voorgestelde onderscheid tussen Nederlandse uitkeringen en de vrijgestelde Artikel 2-Fondsuitkering kunnen rechtvaardigen.

De Afdeling advisering van de Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.

*De vice-president van de Raad van State,
J.P.H. Donner.*

⁹ EHRM (GK), *Stec t. het verenigd Koninkrijk*, arrest van 12 april 2006, nrs. 65731/01 en 65900/01, § 52, EHRM (GK) *Burden en Burden t. het Verenigd Koninkrijk*, arrest van 29 april 2008, nr. 13378/05, § 60.

¹⁰ Zie bijvoorbeeld HR 19 oktober 2007, BNB 2008, 17: 'Vooropgesteld zij dat de wetgever bij beslissingen als de onderhavige – het indelen van belastingplichtigen in tariefgroepen – een ruime beoordelingsvrijheid toekomt, en dat het oordeel van de wetgever dient te worden geëerbiedigd tenzij dat van redelijke grond is ontbloot (vgl. onder andere EHRM 22 juni 1999, nr. 46 757/99, zaak *Della Ciaja/Italië*, BNB 2002/398 en EHRM 12 december 2006, nr. 13 378/05, zaak *Burden en Burden/Verenigd Koninkrijk*, EHRC 2007/18)'.
¹¹ Memorie van toelichting, paragraaf 6, onder *Urgentie*, tweede alinea.



Tekst zoals toegezonden aan de Raad van State: Wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001 met het oog op een vrijstelling van bepaalde periodieke uitkeringen aan specifieke groepen oorlogsslachtoffers (Wet vrijstelling uitkeringen Artikel 2-Fonds)

Wij Willem-Alexander, bij de gratie Gods, Koning der Nederlanden, Prins van Oranje-Nassau, enz. enz. enz.

Allen, die deze zullen zien of horen lezen, saluut! doen te weten:

Alzo Wij in overweging genomen hebben, dat het wenselijk is de uitkeringen ingevolge het zogenoemde Artikel 2-Fonds vrij te stellen van inkomstenbelasting en daarmee voorts de mogelijke gevolgen van die uitkeringen voor de inkomensafhankelijke regelingen weg te nemen;

Zo is het, dat Wij, de Afdeling advisering van de Raad van State gehoord, en met gemeen overleg der Staten-Generaal, hebben goedgevonden en verstaan, gelijk Wij goedvinden en verstaan bij deze:

ARTIKEL I

In de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt aan **artikel 3.104**, onder vervanging van de punt aan het slot van onderdeel q door een puntkomma, een onderdeel toegevoegd, luidende:

- r. uitkeringen op grond van artikel 2 van de Vereinbarung vom 18. September 1990 über die Herstellung der Einheit Deutschlands zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Deutschen Demokratischen Republik zur Durchführung und Auslegung des am 31. August 1990 in Berlin unterzeichneten Einigungsvertrages.

ARTIKEL II

Deze wet treedt in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip. In dat besluit kan worden bepaald dat deze wet terugwerkt tot en met 1 januari 2016.

ARTIKEL III

Deze wet wordt aangehaald als: Wet vrijstelling uitkeringen Artikel 2-Fonds.

Lasten en bevelen dat deze in het Staatsblad zal worden geplaatst en dat alle ministeries, autoriteiten, colleges en ambtenaren die zulks aangaat, aan de nauwkeurige uitvoering de hand zullen houden.

De Staatssecretaris van Financiën,



MEMORIE VAN TOELICHTING

Inhoudsopgave

1. Inleiding	8
2. Artikel 2-Fonds	8
3. Fiscale status van de uitkeringen en de gevolgen voor toeslagen	9
4. Kamervragen over onwenselijkheid van de fiscale gevolgen	9
5. Onderzoek landsadvocaat	9
6. Vrijstelling uitkeringen gerechtvaardigd	10
7. Budgettaire aspecten	11
8. EU-aspecten	11
9. Uitvoeringsaspecten	11
10. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger	12

1. Inleiding

Het zou verbazing kunnen wekken dat ruim zeventig jaar na de Tweede Wereldoorlog een wetsvoorstel wordt ingediend om uitkeringen aan Joodse oorlogsgetroffenen vrij te stellen van belasting. Men zou immers verwachten dat de financiële nasleep van de oorlog na zoveel jaar toch al lang en breed is geregeld. Maar er zijn nog altijd ontwikkelingen die hun oorsprong vinden in de oorlog en die beleidsmatige vragen oproepen.

Een van die ontwikkelingen heeft het kabinet aanleiding gegeven om dit wetsvoorstel in te dienen. Het gaat om de belastbaarheid van uitkeringen die de Duitse overheid in het kader van *Wiedergutmachung* verstrekt aan Joodse burgers die hebben geleden onder de misdaden in de Tweede Wereldoorlog. De uitkeringen werden pas in gang gezet in 1990, na de hereniging van Oost- en West-Duitsland. De voorwaarden werden in latere jaren geleidelijk aangepast, waardoor met name vanaf 2008 vele vervolgingsslachtoffers voor het eerst in aanmerking kwamen voor de uitkeringen. Momenteel zijn er naar schatting ongeveer 2500 in Nederland wonende gerechtigden.

Kort na de oorlog heeft de Bondsrepubliek Duitsland ook al financiële voorzieningen getroffen om slachtoffers en nabestaanden van slachtoffers te compenseren voor het ondervonden leed. De Deutsche Demokratische Republik (DDR) heeft echter tot aan de val van de Berlijnse Muur elke financiële verantwoordelijkheid voor schade en leed tijdens de Tweede Wereldoorlog afgewezen. Pas nadat in 1990 de eerste en enige democratisch gekozen regering van de DDR was aangetreden heeft Oost-Duitsland deze verantwoordelijkheid erkend. Bij de hereniging van Duitsland in datzelfde jaar is de oprichting van het fonds aangekondigd, dat later Artikel 2-Fonds is gaan heten naar artikel 2 van de overeenkomst die gebaseerd is op het herenigingsverdrag tussen de Bondsrepubliek Duitsland en de voormalige DDR.¹ In dat artikel is bekrachtigd dat ook de DDR erkent dat slachtoffers van het nationaalsocialistische regime materiële schade hebben geleden en recht hebben op vergoeding daarvan. Verder werd in dat artikel bepaald dat uit oogpunt van politieke continuïteit de Bondsregering bereid is met de Conference on Jewish Material Claims Against Germany (hierna Claims Conference) een overeenkomst te sluiten over een op te richten fonds met als doel schadevergoedingen uit te keren ter compensatie van de ontberingen die Joodse slachtoffers van vervolging hebben doorstaan. Deze overeenkomst is in oktober 1992 tot stand gekomen en op 15 november 2012 vervangen door een nieuwe versie.²

2. Artikel 2-Fonds

Het Artikel 2-Fonds is een compensatieregeling voor Joodse vervolgingsslachtoffers wereldwijd, die wordt uitgevoerd door de Claims Conference. Het Artikel 2-Fonds is bedoeld voor Joodse vervolgings-slachtoffers die:

- opgesloten waren in een concentratiekamp;
- minstens 3 maanden gevangen waren in een getto, zoals door de Duitse regering gedefinieerd;
- minstens 6 maanden ondergedoken waren in een door de nazi's bezet gebied; of
- minstens 12 maanden ondergedoken waren in een satellietstaat van de nazi's.

De periodieke uitkeringen uit het Artikel 2-Fonds zijn bedoeld als tegemoetkoming aan minder draagkrachtige vervolgingsslachtoffers en kennen daarom ook een inkomens- en een vermogenstoets.

¹ Vereinbarung vom 18. September 1990 über die Herstellung der Einheit Deutschlands zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Deutschen Demokratischen Republik zur Durchführung und Auslegung des am 31. August 1990 in Berlin unterzeichneten Einigungsvertrages.

² Neufassung der Vereinbarung vom 29. Oktober 1992 zwischen der Bundesrepublik Deutschland, vertreten durch das Bundesministerium der Finanzen, und der Conference on Jewish Material Claims Against Germany.



De hoogte van de uitkering bedraagt € 320 per maand. De uitkering is niet van invloed op de uitkering krachtens de Wet uitkeringen vervolgingsslachtoffers 1940–1945 (Wuv) en de Wet uitkeringen burger-oorlogsslachtoffers 1940–1945 (Wubo).

3. Fiscale status van de uitkeringen en de gevolgen voor toeslagen

De uitkeringen uit het Artikel 2-Fonds zijn afkomstig van de Duitse overheid en zijn daardoor fiscaal aan te merken als publiekrechtelijke periodieke uitkeringen. Voor Nederlandse ingezetenen brengt dat mee dat de uitkeringen voor de inkomstenbelasting behoren tot het inkomen uit werk en woning (box 1). In het van toepassing zijnde belastingverdrag met Duitsland is het recht om belasting te heffen over deze uitkeringen toegewezen aan Duitsland. Nederland verleent daarom een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting voor deze uitkeringen, waardoor deze alleen worden getroffen door het zogenoemde progressievoorbehoud: voor de bepaling van de hoogte van het tarief over de andere inkomsten tellen de uitkeringen wel mee. Daarnaast is over de uitkeringen in Nederland premie voor de volksverzekeringen verschuldigd en tellen de uitkeringen mee bij de bepaling van de draagkracht voor inkomensafhankelijke aftrekposten en toeslagen.

Hoewel Duitsland volgens het verdrag belasting mag heffen over de uitkeringen, betalen de gerechtigden aldaar geen belasting. De uitkeringen zijn in Duitsland vrijgesteld.

De fiscale kwalificatie van de uitkeringen is onderwerp geweest van een gerechtelijke procedure.³ De Hoge Raad onderschreef het oordeel van het Gerechtshof in die zaak dat de uitkeringen zijn aan te merken als een tot het inkomen behorende periodieke uitkering. Dat oordeel is gegrond op een wettelijke regeling waarvan de redelijkheid en billijkheid niet door de rechter kunnen worden getoetst, aldus Gerechtshof en Hoge Raad. Oftewel, het antwoord op de vraag of het redelijk of billijk is om over zulke uitkeringen te heffen moet van de wetgever komen.

4. Kamervragen over onwenselijkheid van de fiscale gevolgen

De uitkeringen uit het Artikel 2-Fonds hebben Tweede Kamerleden meermalen aanleiding gegeven tot het stellen van vragen. De meeste daarvan gingen over de fiscale gevolgen en de gevolgen voor toeslagen.⁴ Kamerleden toonden zich onaangenaam verrast toen zij deze gevolgen – vaak via brieven van de gerechtigden – vernamen. Op pleidooien vanuit de Kamer om de uitkeringen vrij te stellen hebben de verantwoordelijke bewindslieden steeds afwijzend gereageerd omdat deze uitkeringen – hoezeer zij ook samenhangen met de verschrikkingen die de nazi-slachtoffers hebben doorstaan – leiden tot een hogere financiële draagkracht die bepalend is voor toeslagen en premieheffing. Zij toonden begrip voor de wens van de slachtoffers, maar meenden dat een vrijstelling een ongewenste precedentwerking zou hebben naar andere uitkeringen. Mensen met andere oorlogsgelateerde uitkeringen of uitkeringen die bijvoorbeeld hun oorsprong vinden in rampen of geweld, zouden de vrijstelling kunnen claimen met een beroep op het gelijkheidsbeginsel dat onder meer in het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM) is vastgelegd. Het gelijkheidsbeginsel houdt in dat gelijke gevallen gelijk dienen te worden behandeld, tenzij er voor de ongelijke behandeling een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat. Mensen met de hiervoor genoemde uitkeringen zullen mogelijk stellen dat sprake is van gelijke gevallen en het bestaan van een rechtvaardiging voor het verschil in behandeling mogelijk betwisten.

5. Onderzoek landsadvocaat

Uiteindelijk hebben de Tweede Kamerleden Neppéus en Koolmees gevraagd om te onderzoeken of het toch mogelijk is de uitkeringen buiten beschouwing te laten en tegelijkertijd de precedentwerking naar andere uitkeringen te beperken.⁵ Dat onderzoek is uitgevoerd door de landsadvocaat. Zijn conclusie over een mogelijke precedentwerking is genuanceerd, maar niet negatief. Veel belang hecht de landsadvocaat in zijn rapport aan de opvatting van het Europese Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) – die wordt nagevolgd door de Hoge Raad – dat een democratisch gelegitimeerde wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toekomt bij het maken van onderscheid in belastingwetten, zoals dat in dit geval zou gebeuren tussen uitkeringen uit het Artikel 2-Fonds en andere inkomsten met al dan niet een soortgelijk karakter. De landsadvocaat acht het denkbaar dat de rechter in een toekomstige procedure de keuze van de wetgever mede vanuit die ruime beoordelingsvrijheid zal respecteren en niet zal oordelen tot strijd met het EVRM.⁶

³ Hoge Raad 8 februari 2013, 12/02569, ECLI:NL:HR:2013:BZ0729.

⁴ Onder meer Kamerstukken II, 2013/14, Aanhangsel 2513; Kamerstukken II, 2006/07, aanhangsel 1642; Kamerstukken II, 2007/08, Aanhangsel 1677, Kamerstukken II 2011–12, Aanhangsel 2119.

⁵ Kamerstukken II, 2013/14, Aanhangsel 2513.

⁶ Zie over het rapport van de landsadvocaat hierover ook de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 4 juni 2015, Kamerstukken II, 2014/15, 20 454, nr. 111.



6. Vrijstelling uitkeringen gerechtvaardigd

Het kabinet is van oordeel dat, gegeven de ruime beoordelingsvrijheid, een vrijstelling voor uitkeringen uit het Artikel 2-Fonds gerechtvaardigd is. Het onderzoek van de landsadvocaat biedt het kabinet steun in zijn voornemen dit wetsvoorstel in te dienen, teneinde de uitkeringen uit het fonds aan te wijzen als vrijgestelde publiekrechtelijke uitkering. Daardoor treden de hiervoor genoemde gevolgen voor progressievoorbehoud, premieheffing en toeslagen niet meer op. Ter rechtvaardiging van de vrijstelling geldt niet een enkel argument, maar gelden een aantal redenen die tezamen voldoende zwaar wegen om de vrijstelling te rechtvaardigen. Hierna worden deze uitvoeriger behandeld. Daarbij wordt in aanmerking genomen dat de beoordelingsvrijheid van de wetgever zich niet alleen manifesteert in een strikt juridische onderbouwing, maar dat er juist voor gevallen als dit ook andere, maatschappelijke en humanitaire, redenen kunnen zijn die een vrijstelling rechtvaardigen.

Urgentie

Zowel binnen het kabinet als in de Tweede Kamer leeft de opvatting dat een tegemoetkoming aan de mensen met een uitkering uit het Artikel 2-Fonds te billijken zou zijn, nu deze groep oorlogsslachtoffers lang heeft moeten wachten op de uitkering, en uiteindelijk het gevoel heeft dat die via allerlei wegen weer wordt 'afgenomen'. Gelet op de bijzondere positie die deze groep inneemt in onze samenleving en gelet op het leed waarmee deze uitkeringen samenhangen, zou onrust rondom deze uitkeringen voorkomen moeten worden.

Bij het maken van de keuze om de uitkeringen al dan niet vrij te stellen kan het kabinet niet blijven wikken en wegen. Urgentie speelt nu een grote rol. Het Artikel 2-Fonds heeft, los van de discussie over vrijstellen, al een zeer lange geschiedenis van vertragen, weigeren en uitstellen, zodat uiteindelijk slechts een kleine groep feitelijk rechthebbenden is overgebleven. Zoals opgemerkt is het Artikel 2-Fonds pas ingesteld na de hereniging van de beide Duitslanden, 44 jaar na de bevrijding. Nog weer veel jaren later zijn de voorwaarden voor het recht op een uitkering aanmerkelijk versoepeld waardoor de kring van mogelijke gerechtigden fors is uitgebreid en velen eindelijk hun eerste uitkering tegemoet konden zien. Maar voor veel meer slachtoffers is dit alles te laat gekomen omdat zij al overleden waren voordat zij aan hun recht konden toekomen.

De huidige (circa 2.500) gerechtigden zijn inmiddels bejaard of hoogbejaard. Het Artikel 2-Fonds geeft recht op betrekkelijk lage uitkeringen, maar kan soms in specifieke gevallen wel relatief veel bijdragen aan het maandelijks budget. De fiscale gevolgen en de gevolgen voor toeslagen kunnen echter ingrijpend zijn. In uitzonderlijke situaties kan de uitkering als gevolg van het gemis aan toeslagen in combinatie met de premieheffing zelfs meer dan 'wegbelast' worden, waardoor uiteindelijk de ontvanger van de uitkering in een slechtere financiële positie komt te verkeren dan toen hij nog geen uitkering uit het Artikel 2-Fonds ontving. Dit is overigens het gevolg van de systematiek van het belasting- en toeslagensysteem en is niet specifiek voor de uitkeringen uit het Artikel 2-Fonds. Toch acht het kabinet het juist voor deze oorlogsgetroffenen extra hard, als de uitkeringen die hen zo lang zijn onthouden en die dienen ter compensatie van het doorstane oorlogsleed, uiteindelijk niet of nauwelijks bijdragen aan hun welbevinden. De gerechtigden zelf omschrijven dit in hun brieven bitter als het toe-eigenen door de Nederlandse overheid van een vergoeding voor de smartelijke omstandigheden waarin zij tijdens de oorlog hebben verkeerd, en die hen de rest van hun leven hebben achtervolgd.

Het kabinet voelt mee met het door de Tweede Kamerleden betoonde mededogen om voor deze groep nu iets te doen. Er kleven juridische voetangels en klemmen aan een vrijstelling, zoals ook de landsadvocaat in zijn advies niet onbenoemd heeft gelaten en zoals ook in de antwoorden op de in paragraaf 4 bedoelde Kamervragen is uiteengezet. Misschien zijn er wel andere, betere mogelijkheden om tegemoet te komen, maar het kost tijd om deze te onderzoeken en tot stand te brengen. En tijd is er niet bij deze groep van deels hoogbejaarde gerechtigden. Het kabinet hakt daarom nu de knoop door en acht de keus gerechtvaardigd om deze kwestie op te lossen via een fiscale vrijstelling. Het verwacht dat ook de rechter in een mogelijke procedure deze keuze en de aangevoerde argumenten zal kunnen volgen en zal oordelen dat de wetgever niet zijn ruime beoordelingsvrijheid heeft overschreden.

Andere aspecten

Er zijn nog meer redenen om de voorgenomen vrijstelling te rechtvaardigen. Een aantal daarvan is ook genoemd door de landsadvocaat. Zo is van belang dat de Duitse regering bij de instelling van het Artikel 2-Fonds de uitkeringen op een bepaald niveau heeft vastgesteld zonder daarbij een verhoging toe te passen voor belasting of premie die daarover zou moeten worden betaald of voor andere effecten, zoals het Nederlandse gemis aan toeslagen. In de Duitse context is dat ook begrijpelijk, want de uitkeringen zijn daar vrijgesteld. Voor ontvangers van de uitkering in Nederland ligt dat zoals gezegd anders. Op zichzelf is het voor de belastingheffing niet relevant wat de beweegredenen van een uitkerende instantie zijn om al dan niet rekening te houden met later verschuldigde belasting.



Voor deze oorlogsgetroffenen acht het kabinet dit wel een relevant aspect bij de beslissing om de uitkeringen vrij te stellen.

Dat geldt ook voor het (deels) immateriële karakter van de uitkering uit het Artikel 2-Fonds, waardoor deze volgens het onderzoek van de landsadvocaat niet goed vergelijkbaar is met bijvoorbeeld uitkeringen die door de Nederlandse overheid aan slachtoffers van oorlogsgeweld in de Tweede Wereldoorlog worden verstrekt. Deze Nederlandse uitkeringen beogen te voorzien in een materiële schadevergoeding en dienen ter compensatie van een verlies aan verdiencapaciteit.⁷ Uitkeringen uit het Artikel 2-Fonds hebben een meer immaterieel karakter vanwege het feit dat de uitkering een vast bedrag betreft dat niet is gekoppeld aan bijvoorbeeld verloren verdiencapaciteit en evenmin het inkomen aanvult tot een bepaald niveau. Andere uitkeringen, zoals uitkeringen krachtens de Wuv of Wubo (zie paragraaf 2 hiervoor), bieden wel een persoonlijk vastgestelde aanvulling. Ook hoeft de ontvanger van de uitkering uit het Artikel 2-Fonds geen schade te stellen of te bewijzen; voldoende is dat hij of zij onder vervolging heeft geleden en geen hoog inkomen heeft. Mogelijkerwijs is het inkomensafhankelijke criterium van toewijzing vooral geïntroduceerd om de aanspraken te kunnen toewijzen aan degenen die er het meeste baat bij hebben. Verder missen de genoemde Nederlandse uitkeringen aan slachtoffers van het oorlogsgeweld het verzoenend en goedmakend gebaar van de uitkerende regering dat uit de Wiedergutmachung spreekt.

Conclusie

Alle genoemde aspecten dragen bij aan de motivering van het voorstel om de uitkeringen uit het Artikel 2-Fonds vrij te stellen. Het kabinet meent dat zeker de optelsom van deze aspecten een vrijstelling van deze uitkeringen voor de kleine en bijzondere groep die het betreft, rechtvaardigt. Het kabinet weet zich bij deze keuze gesteund door onder meer de rechtspraak van de Hoge Raad en het EHRM, waarin aan de fiscale wetgever een ruime beoordelingsmarge wordt gegund bij het maken van de afweging of het vrijstellen van bepaalde voordelen een toelaatbaar onderscheid is.

7. Budgettaire aspecten

De budgettaire effecten van dit wetsvoorstel zijn nihil

8. EU-aspecten

Dit wetsvoorstel bevat geen EU-aspecten.

9. Uitvoeringsaspecten

Dit wetsvoorstel is door de Belastingdienst beoordeeld met de uitvoeringstoets nieuwe stijl. De conclusie is dat het voorstel uitvoerbaar en handhaafbaar is per de beoogde invoeringsdatum, waarbij de Belastingdienst een aantal kanttekeningen plaatst. De rapportage over de uitvoeringstoets is bij dit wetsvoorstel gevoegd. In een aparte brief wordt meer in detail ingegaan op de uitvoeringstoets nieuwe stijl en op de uitvoeringsgevolgen van het gehele pakket Belastingplan 2016.

De gevolgen voor de uitvoeringskosten van dit wetsvoorstel zijn opgenomen in de onderstaande tabel.

Tabel 1: Overzicht additionele uitvoeringskosten Belastingdienst (€ mln., + is toename van uitvoeringskosten)

	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Totaal Artikel 2-Fonds	-	0,043	-	-	-	-	-

10. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger

Aan de in dit wetsvoorstel voorgestelde maatregel zijn geen gevolgen voor de administratieve lasten voor burgers of bedrijven verbonden.

De Staatssecretaris van Financiën,

⁷ Uitkeringen op grond van de Wet uitkeringen vervolgingsslachtoffers 1940–1945 (Wuv), de Wet uitkeringen burgeroorlogsslachtoffers 1940–1945 (Wubo), de Wet buitengewoon pensioen 1940–1945 (Wbp), de Wet buitengewoon pensioen zeelieden-oorlogsslachtoffers (Wbpzo) en de Wet buitengewoon pensioen Indisch verzet (Wiv).