

ECLI:NL:HR:2024:1657

Instantie	Hoge Raad
Datum uitspraak	15-11-2024
Datum publicatie	15-11-2024
Zaaknummer	23/01393
Formele relaties	In cassatie op : ECLI:NL:GHDHA:2023:370 Conclusie: ECLI:NL:PHR:2024:459
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Cassatie
Inhoudsindicatie	Art. 8.1 en 8.11 Wet IB 2001; art. 33 Wet LB; art. 9.1 en 9.4 URLB 2011; art. 14 EVRM. Schending discriminatieverbod door ongelijke behandeling voor de arbeidskorting van een WGA-uitkering naar gelang de uitkering door het UWV of via de werkgever is betaald?
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl NDFR Nieuws 2024/1885 V-N Vandaag 2024/2289 Sdu Nieuws Belastingzaken 2024/1342 NTFR 2024/1854 met annotatie van Mr. P.T. van Arnhem V-N 2024/51.7 met annotatie van Redactie NJB 2024/2467 Viditax (FutD) 2024111509 FutD 2024-2397 NLF 2024/2663 met annotatie van Edwin Thomas JB 2025/3 FED 2025/16 met annotatie van G.T.K. MEUSSEN USZ 2025/29 met annotatie van M.J.A.C. Driessen BNB 2025/27 met annotatie van A.L. Mertens

Uitspraak

HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

BELASTINGKAMER

Nummer 23/01393

Datum 15 november 2024

ARREST

in de zaak van

de STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

tegen

[X] (hierna: belanghebbende)

op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof Den Haag van 22 februari 2023, nr. BK-22/004101, op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Den Haag (nr. SGR 20/8232) betreffende de aan belanghebbende voor het jaar 2018 opgelegde aanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen en de daarbij gegeven beschikking inzake belastingrente.

1 Geding in cassatie

De Staatssecretaris, vertegenwoordigd door [P], heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld.

Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend. Hij heeft ook incidenteel beroep in cassatie ingesteld.

Het beroepschrift in cassatie en het geschrift waarbij incidenteel beroep in cassatie is ingesteld, zijn aan dit arrest gehecht en maken daarvan deel uit.

De Staatssecretaris heeft het incidentele beroep in cassatie schriftelijk beantwoord.

Belanghebbende heeft in het incidentele beroep een conclusie van repliek ingediend.

De Advocaat-Generaal M.R.T. Pauwels heeft op 26 april 2024 geconcludeerd tot gegrondverklaring van het beroep in cassatie en ongegrondverklaring van het incidentele beroep in cassatie.²

Belanghebbende heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

2 Uitgangspunten in cassatie

- 2.1 Belanghebbende is in het jaar 2018 in dienstbetrekking werkzaam geweest. Hij is gedeeltelijk arbeidsongeschikt. Daarom ontving hij in 2018, naast het loon van zijn werkgever, een werkhervattingsuitkering gedeeltelijk arbeidsgeschikten (hierna: WGA-uitkering) als bedoeld in Hoofdstuk 7 van de Wet werk en inkomen naar arbeidsvermogen (hierna: de Wet WIA). De werkgever van belanghebbende was niet bereid om de WGA-uitkering in ontvangst te nemen op basis van een machtiging als bedoeld in artikel 67, lid 4, van de Wet WIA en die uitkering vervolgens aan belanghebbende, tezamen met zijn loon, uit te betalen. De WGA-uitkering is daarom rechtstreeks aan belanghebbende uitbetaald door het Uitvoeringsinstituut Werknemersverzekeringen (UWV).
- 2.2 Belanghebbende heeft aangifte voor de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) voor het jaar 2018 gedaan naar een verzamelinkomen van 51.327. In de aangifte heeft hij in de rubriek "Pensioen, lijfrente of andere uitkering" de WGA-uitkering van 17.753 vermeld.
- 2.3 De Inspecteur heeft met dagtekening 7 november 2019 de aanslag in de IB/PVV voor het jaar 2018 overeenkomstig de aangifte vastgesteld, waarbij hij een arbeidskorting van 262 heeft toegepast. Bij de berekening van de arbeidskorting heeft de Inspecteur alleen het loon van belanghebbendes werkgever in aanmerking genomen maar niet de WGA-uitkering.
- 2.4 Op 14 december 2019 heeft belanghebbende een gewijzigde aangifte voor de IB/PVV voor het jaar 2018 ingediend. Daarin heeft hij het bedrag van 17.753 in de rubriek "Loon of uitkering Ziektewet" vermeld. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat de WGA-uitkering is aan te merken als loon uit tegenwoordige arbeid en daarom wel in aanmerking moet worden genomen bij de berekening van de arbeidskorting.
- 2.5 De Inspecteur heeft na bezwaar van belanghebbende de definitieve aanslag in de IB/PVV voor het jaar 2018 gehandhaafd.

3 Procedure voor het Hof

- 3.1.1 Voor het Hof was primair in geschil of de wettelijke regeling meebrengt dat de WGA-uitkering is uitgesloten van de berekeningsgrondslag voor de arbeidskorting.
- 3.1.2 Subsidiair was in geschil of die uitsluiting in strijd is met het gelijkheidsbeginsel zoals dat is neergelegd in mensenrechtenverdragen. Belanghebbende stelde zich op het standpunt dat hij, doordat hij de WGA-uitkering direct ontvangt van het UWV, nadeliger wordt behandeld dan degene die een WGA-uitkering ontvangt via zijn werkgever. Een WGA-uitkering die via de werkgever wordt betaald, wordt namelijk wel betrokken in de berekeningsgrondslag voor de arbeidskorting. Dat gebeurt niet bij een WGA-uitkering die een gerechtigde rechtstreeks van het UWV ontvangt.
- 3.2 Het Hof heeft geoordeeld dat de WGA-uitkering in beginsel terecht niet in de berekeningsgrondslag voor de arbeidskorting is betrokken. De arbeidskorting geldt op grond van artikel 8.11, lid 1, Wet IB 2001 voor de belastingplichtige die arbeidsinkomen geniet. Onder arbeidsinkomen wordt op grond van artikel 8.1, lid 1, letter e, Wet IB 2001 verstaan, voor zover hier van belang, het gezamenlijke bedrag van hetgeen door de belastingplichtige met tegenwoordige arbeid is genoten als loon. Omdat de door belanghebbende ontvangen WGA-uitkering niet ten nauwste verband houdt met bepaalde verrichte arbeid of met in een bepaald tijdvak verrichte arbeid en daarvoor geen rechtstreekse beloning vormt, kan deze uitkering niet als loon uit tegenwoordige dienstbetrekking worden aangemerkt. Zij valt als gevolg daarvan niet onder de definitie van arbeidsinkomen, aldus het Hof.
- 3.3.1 Bij de beoordeling van de vraag of het gelijkheidsbeginsel is geschonden, is het Hof ervan uitgegaan dat het standpunt van belanghebbende ook inhoudt dat sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur. Het Hof is van oordeel dat de ongelijke behandeling die zich hier voordoet niet voortvloeit uit de toepasselijke regelgeving, maar uit het Handboek Loonheffingen, dat volgens het Hof is aan te merken als door de Inspecteur, althans de Belastingdienst, gevoerd begunstigend beleid.
- 3.3.2 De vraag of belanghebbende op het begunstigende beleid aanspraak kan maken, heeft het Hof bevestigend beantwoord. Daartoe heeft het overwogen dat niet in geschil is dat binnenlandse belastingplichtigen die een WGA-uitkering ontvangen via hun werkgever, als gevolg van het beleid dat is neergelegd in paragraaf 7.6.2 van het Handboek Loonheffingen gunstiger worden behandeld dan belanghebbende, die zijn WGA-uitkering ontvangt van het UWV. Volgens het Hof is sprake van gelijke gevallen. Voor de hier bedoelde ongelijke behandeling van gelijke gevallen bestaat, aldus het Hof, geen objectieve en redelijke rechtvaardiging. De door de Inspecteur aangevoerde uitvoeringsproblemen voor werkgevers bij de berekening van de verschuldigde loonbelasting gelden niet als objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond, gelet op het huidige tijdsgewricht, waarin administratieve processen zoals loonadministraties in hoge mate zijn geautomatiseerd of zijn uitbesteed aan professionele organisaties. Het in paragraaf 7.6.2 van het Handboek Loonheffingen bepaalde is ook niet proportioneel in verhouding tot het doel dat ermee wordt nagestreefd. Met het oog op een geringe administratieve lastenverlichting voor de werkgever krijgt een bepaalde groep belastingplichtigen namelijk een voordeel in de vorm van een arbeidskorting dat voor het jaar 2018 kan oplopen tot het aanzienlijke bedrag van 3.249. Het Hof is niet toegekomen aan beantwoording van de vraag of het beleid zoals neergelegd in het Handboek Loonheffingen strijdig is met het discriminatieverbod zoals neergelegd in artikel 14 EVRM en artikel 26 IVBPR.
- 3.3.3 Het Hof komt tot de slotsom dat belanghebbende recht heeft op toekenning van een hogere arbeidskorting, waarbij ook de WGA-uitkering in de berekeningsgrondslag wordt betrokken.

4. Beoordeling van de in het incidentele beroep in cassatie aangevoerde klachten

- 4.1 De in het incidentele beroep aangevoerde klachten komen op tegen het hiervoor in 3.2 weergegeven oordeel van het Hof dat de WGA-uitkering niet als loon uit tegenwoordige dienstbetrekking kan worden aangemerkt en daarom in beginsel terecht niet in de berekeningsgrondslag voor de arbeidskorting is betrokken.

4.2 De klachten falen op de gronden die zijn vermeld in de onderdelen 7.2 en 7.3 van de conclusie van de Advocaat-Generaal.

5 Beoordeling van het in het principale beroep in cassatie voorgestelde middel

- 5.1 Het middel keert zich tegen de hiervoor in onderdeel 3.3 weergegeven oordelen van het Hof, die inhouden dat vanwege een uit het Handboek loonheffingen blijken goede keuring sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel doordat het begunstigende beleid zonder toereikende rechtvaardiging niet wordt toegepast in vergelijkbare gevallen. Het middel betoogt daartoe dat het verschil in behandeling niet voortvloeit uit begunstigend beleid, maar uit een bewuste keuze van de wet- en regelgever. Het middel wijst daartoe op de regeling die is opgenomen in artikel 9.4, lid 1, van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011 (hierna: de URLB 2011), in samenhang gelezen met artikel 9.1 van de URLB 2011. Het Hof heeft dit miskend door zijn oordeel te baseren op een beleidsmatige goedkeuring (begunstigend beleid), waarbij de toets van het gelijkheidsbeginsel strikter wordt toegepast dan wanneer het gaat om wet- en regelgeving, aldus het middel.
- 5.2.1 Het middel slaagt. De ongelijke behandeling van de situatie waarin de WGA-uitkering direct van het UWV wordt ontvangen enerzijds en de situatie waarin de WGA-uitkering via de werkgever wordt ontvangen anderzijds, vloeit niet voort uit begunstigend beleid. Die ongelijke behandeling vindt haar oorzaak in toepassing van wettelijke bepalingen, namelijk de regeling met betrekking tot de arbeidskorting in Hoofdstuk 8 van de Wet IB 2001, in combinatie met de samenvoegingsbepaling van artikel 9.4, lid 1, van de URLB 2011.³ Dit brengt mee dat het Hof het hiervoor in 3.1.2 bedoelde subsidiaire standpunt van belanghebbende ten onrechte niet heeft beoordeeld aan de hand van de verdragsrechtelijke discriminatieverboden die zijn neergelegd in artikel 14 EVRM in samenhang met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM, artikel 1 van het Twaalfde Protocol bij het EVRM en artikel 26 IVBPR.
- 5.2.2 Gelet op hetgeen hiervoor in 5.2.1 is overwogen, en in aanmerking genomen dat voor toetsing van wetgeving aan de daar genoemde verdragsbepalingen een andere, minder strenge maatstaf geldt dan voor toetsing van een beleidsregel aan het gelijkheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur, kan de uitspraak van het Hof niet in stand blijven. De Hoge Raad kan de zaak afdoen door alsnog te beoordelen of het hiervoor in 3.1.2 vermelde betoog van belanghebbende de conclusie rechtvaardigt dat de hier bestreden ongelijke behandeling een inbreuk maakt op verdragsrecht.
- 5.3.1 Bij de beoordeling van dit betoog moet worden vooropgesteld dat op fiscaal gebied aan de wetgever in het algemeen een ruime beoordelingsvrijheid toekomt bij het beantwoorden van de vraag of gevallen als gelijk moeten worden beschouwd en of, in geval van bevestigende beantwoording van deze vraag, een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat om die gevallen niettemin in verschillende zin te regelen. Indien het zoals in dit geval niet gaat om onderscheid op basis van aangeboren kenmerken van een persoon, zoals geslacht, ras en etnische afkomst, dient het oordeel van de wetgever daarbij te worden geëerbiedigd, tenzij het evident van redelijke grond ontbloomt is.⁴
- 5.3.2 Of de situatie waarin een WGA-uitkering direct van het UWV wordt ontvangen enerzijds en de situatie waarin een WGA-uitkering via de werkgever wordt ontvangen anderzijds gelijke gevallen zijn, moet worden gezien vanuit het doel van de regeling over de arbeidskorting, aangezien de ongelijke behandeling zich bij toepassing van die regeling manifesteert. Uit de door de Advocaat-Generaal aangehaalde geschiedenis van de totstandkoming van de arbeidskorting moet worden afgeleid dat het doel van die regeling met name erin is gelegen het verrichten van betaalde arbeid aantrekkelijker te maken.⁵ Daarvan uitgaande bestaat met het oog op de toepassing van de arbeidskorting geen relevant objectief verschil tussen de hiervóór bedoelde situaties. Een WGA-uitkering is immers in beide gevallen naar haar aard geen loon uit tegenwoordige arbeid⁶ en zou daarom, gezien vanuit het juist genoemde doel van de wettelijke regeling van de arbeidskorting, in geen van beide gevallen in de berekeningsgrondslag van die korting betrokken behoren te worden. Belanghebbende stelt zich daarom terecht op het standpunt dat sprake is van ongelijke behandeling van gelijke gevallen.
- 5.3.3 Die ongelijke behandeling is, ook met inachtneming van de ruime beoordelingsvrijheid die de wetgever toekomt, niet als gerechtvaardigd aan te merken. Daarbij moeten in ogenschouw

worden genomen (i) de aanzienlijke omvang van de arbeidskorting, (ii) de beperkte omvang van de lastenverlichting voor de werkgever die door de hiervoor in 5.1 vermelde regeling in de URLB 2011 wordt bereikt, en (iii) de mogelijkheid voor de werkgever om de lasten die zijn verbonden aan het door zijn tussenkomst uitbetalen van de WGA-uitkering te vermijden door geen medewerking te verlenen aan betaling van de WGA-uitkering via zijn tussenkomst.⁷

5.3.4 De Hoge Raad komt daarom tot de slotsom dat het hiervoor in 3.1.2 bedoelde onderscheid in strijd is met het verbod van discriminatie in de hiervoor in 5.2.1 vermelde verdragsbepalingen.

5.4.1 Vervolgens ziet de Hoge Raad zich geplaatst voor de vraag of hij aanstonds rechtsherstel kan bieden voor deze verdragsschending, of dat hij dit vooralsnog dient over te laten aan de wetgever.

5.4.2 Gelijke behandeling zou op verschillende manieren kunnen worden bereikt. Dat zou in de eerste plaats kunnen gebeuren door, zoals het Hof heeft gedaan, de WGA-uitkering van belanghebbende in de berekeningsgrondslag van de arbeidskorting te betrekken en dus de gunstigere behandeling voor bepaalde belastingplichtigen met een WGA-uitkering uit te breiden. Discriminatie kan echter ook worden vermeden door een WGA-uitkering niet langer mee te tellen voor de berekening van de arbeidskorting, ook niet in de situatie waarin die uitkering via de werkgever wordt ontvangen. Dat zou, zoals hiervoor in 5.3.2 is overwogen, beter aansluiten bij het doel van de wettelijke regeling van de arbeidskorting.

5.4.3 De keuze die het Hof heeft gemaakt laat zich dan ook niet duidelijk afleiden uit het stelsel van de wet, de daarin geregelde gevallen en de daaraan ten grondslag liggende beginselen of de wetsgeschiedenis.⁸ Daarbij komt dat uitbreiding van de berekeningsgrondslag van de arbeidskorting tot alle WGA-uitkeringen zou leiden tot een moeilijk te rechtvaardigen verschil in behandeling ten opzichte van andere uitkeringen die evenmin als loon uit tegenwoordige arbeid zijn aan te merken.

5.4.4 Gelet op dit een en ander is de Hoge Raad van oordeel dat het maken van een keuze tussen de genoemde alternatieven, in de gegeven staatsrechtelijke verhoudingen, gelet op de daarin geboden terughoudendheid van de rechter, diens rechtsvormende taak te buiten gaat, en dat het daarom vooralsnog aan de wetgever is om te voorzien in het hiervoor in 5.3.4 geconstateerde rechtstekort.⁹

5.5 Het voorgaande brengt mee dat het hiervoor in 3.1.2 bedoelde subsidiaire standpunt van belanghebbende, hoewel het terecht is aangevoerd, niet tot een vermindering van de aanslag kan leiden. Daarom moet de uitspraak van de Rechtbank, waarbij het beroep ongegrond is verklaard, worden bevestigd.

5.6 In de geconstateerde verdragsschending vindt de Hoge Raad aanleiding de beslissing van het Hof inzake het voor het hoger beroep betaalde griffierecht in stand te laten en de Inspecteur op te dragen het bij de Rechtbank betaalde griffierecht aan belanghebbende te vergoeden.

6 Proceskosten

De Hoge Raad ziet geen aanleiding voor een veroordeling in de proceskosten.

7 Beslissing

De Hoge Raad:

- verklaart het incidentele beroep in cassatie van belanghebbende ongegrond,
- verklaart het principale beroep in cassatie van de Staatssecretaris gegrond,
- vernietigt de uitspraak van het Hof, behalve de beslissing over het griffierecht,
- bevestigt de uitspraak van de Rechtbank, en

- draagt de Inspecteur op aan belanghebbende te vergoeden het bij de Rechtbank betaalde griffierecht ter zake van de behandeling van de zaak voor de Rechtbank van 48.

Dit arrest is vastgesteld door de vice-president J.A.R. van Eijdsen als voorzitter, en de raadsheren M.W.C. Feteris, J. Wortel, M.T. Boerlage en A.E.H. van der Voort Maarschalk, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier F. Treuren, in de raadkamer van 23 oktober 2024 en op 15 november 2024 in het openbaar uitgesproken.

¹ ECLI:NL:GHDHA:2023:370.

² ECLI:NL:PHR:2024:459.

³ Vgl. de onderdelen 9.1 tot en met 9.8 van de conclusie van de Advocaat-Generaal.

⁴ Vgl. HR 22 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1211, rechtsoverweging 3.3.1, en de daarin aangehaalde rechtspraak van het EHRM, en HR 22 december 2023, ECLI:NL:HR:2023:1789, rechtsoverweging 4.2.2.

⁵ Vgl. de onderdelen 6.3 tot en met 6.5 van de conclusie van de Advocaat-Generaal.

⁶ Vgl. de onderdelen 7.2, 7.3 en 10.17 tot en met 10.25 van de conclusie van de Advocaat-Generaal.

⁷ Vgl. de onderdelen 10.44 en 10.45 van de conclusie van de Advocaat-Generaal.

⁸ Vgl. HR 8 december 2017, ECLI:NL:HR:2017:3081, en onderdeel 10.51 van de conclusie van de Advocaat-Generaal.

⁹ Vgl. HR 12 mei 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2756, rechtsoverweging 3.18, HR 14 juli 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA6513, rechtsoverweging 3.14, en HR 8 december 2017, ECLI:NL:HR:2017:3081, rechtsoverweging 2.3.8.
