

Wettekst niet in overeenstemming met bedoeling; geen dubbele renteaftrek gehuwde

Gemeenschappelijk Hof van Justitie van Aruba, Curaçao, Sint Maarten en van Bonaire, Sint Eustatius en Saba, 12 augustus 2020, AUA2019H00047, ECLI:NL:OGHACMB:2020:196

SAMENVATTING

X (belanghebbende) is gehuwd. X geniet het hoogste persoonlijke arbeidsinkomen. Zowel X als haar echtgenoot hebben meer dan Afl. 5.000 aan (overige) rente betaald. In geschil is of X tweemaal het wettelijk maximale bedrag aan renteaftrek van Afl. 5.000 als persoonlijke last in aftrek kan brengen op de samengetelde zuivere inkomens. Volgens het Gerecht in eerste aanleg van Aruba is dat het geval. De Inspecteur heeft hoger beroep ingesteld en het GHvJ verklaart dat gegrond. Op basis van een zuiver grammaticale interpretatie van de wet zou het GHvJ zich achter het oordeel van het Gerecht scharen. Volgens het GHvJ bestaat echter een (evidente) discrepantie tussen de grammaticale interpretatie, die X voorstaat, en de bedoeling van de wetgever waarop de Inspecteur zich beroept. Daarbij is het GHvJ van oordeel dat de bedoeling van de wetgever steeds is geweest om de persoonlijke en buitengewone lasten in aanmerking te nemen bij één van de echtgenoten. De bedoeling van de wetgever is volgens het GHvJ nimmer in twijfel getrokken door de (rechts)praktijk en die (rechts)praktijk is op 27 juli 2011 door de toenmalige hoogste rechter (de Raad van Beroep) gesauveerd. Het GHvJ oordeelt verder dat geen sprake is van een ongerechtvaardigd onderscheid tussen gehuwden en ongehuwden. De grammaticale interpretatie moet in casu wijken voor de bedoeling van de wetgever. Indien deze uitspraak op basis van dit oordeel onherroepelijk is geworden, roept het GHvJ de wetgever met klem op om de tekst van de wet in overeenstemming te brengen met diens daadwerkelijke bedoeling.

NOOT

Bovengenoemde uitspraak beoogt duidelijkheid te geven over de gesignaleerde spanning tussen de tekst van artikel 20 Arubaanse Landsverordening Inkomstenbelasting (hierna: Lv IB) en de bedoeling van de wetgever. Het Gemeenschappelijk Hof van Justitie van Aruba, Curaçao, Sint Maarten en van Bonaire, Sint Eustatius en Saba (GHvJ) oordeelt contrair aan de uitspraak van het Arubaanse Gerecht in eerste aanleg dat de grammaticale interpretatie in onderhavige zaak moet wijken voor de bedoeling van de wetgever.

Vast staat dat de wetssystematiek van de Lv IB met zich brengt dat van gehuwde, in Aruba wonende, belastingplichtigen de zuivere inkomens van beide echtgenoten in aanmerking worden genomen bij de echtgenoot met het hoogste persoonlijke arbeidsinkomen. Vast staat ook dat het onzuivere inkomen verminderd moet worden met de persoonlijke lasten en de buitengewone last om te komen tot het zuivere inkomen. In geschil is of alvorens de inkomsten worden samengevoegd, de persoonlijke lasten en buitengewone lasten eerst daarop in mindering moeten worden gebracht. Met andere woorden: kan belastingplichtige twee keer het wettelijk maximale bedrag van Afl. 5.000 aan rente van schulden en kosten van geldlening in aftrek brengen op de samengestelde zuivere inkomens? Op basis van een

zuiver grammaticale interpretatie van de regeling zou het antwoord bevestigend moeten luiden. En tot dat oordeel komt het Gerecht in eerste aanleg ook.

De Inspecteur gaat in hoger beroep en voert ter onderbouwing van zijn standpunt een drietal gronden aan.

Ten eerste zou een grammaticale interpretatie van de regeling tot desastreuze (onvoorziene) financiële gevolgen voor Aruba leiden.

Ten tweede zou het twee keer in aanmerking nemen van de maximale aftrek een inbreuk op het draagkrachtbeginsel maken.

In deze noot bespreek ik enkel de derde grond: de bedoeling van de wetgever en de uitgedragen werkwijze door de Belastingdienst is dat de maximale aftrek slechts eenmalig in aftrek wordt gebracht.

Om de bedoeling van de wetgever te achterhalen gaat het GHvJ in zijn uitspraak uitvoerig in op de ontstaansgeschiedenis van de regeling. Het GHvJ komt tot de slotsom dat de bedoeling van de wetgever steeds is geweest om de persoonlijke en buitengewone lasten van beide echtgenoten slechts bij één van de echtgenoten in aanmerking te nemen. Er is volgens het GHvJ in casu sprake van een (evidente) discrepantie tussen de grammaticale interpretatie en de bedoeling van de wetgever. Volgens het GHvJ '(...) zijn er sterke argumenten nodig om de grammaticale interpretatie, die immers mede de rechtszekerheid dient, opzij te zetten om zodoende recht te doen aan de bedoeling van de wetgever'.

Het GHvJ oordeelt dat in deze zaak sprake is van een dergelijke uitzonderlijke situatie, met name omdat de bedoeling van de wetgever nimmer in twijfel is getrokken door de Arubaanse (rechts)praktijk. Het GHvJ oordeelt dat belanghebbende niet tweemaal het wettelijk maximale bedrag aan renteaftrek van Afl. 5.000 als persoonlijke last in aftrek kan brengen. Het GHvJ neemt in zijn uitspraak tevens de gelegenheid te baat om de Arubaanse wetgever nadrukkelijk op te roepen om, bij het onherroepelijk worden van zijn oordeel, de wettekst van artikel 20 Lv IB in lijn te brengen met de oorspronkelijke bedoeling.

Slot

In Aruba zal het niet vaak voorkomen dat de totaal in aftrek te brengen consumptieve rente het maximum van Afl. 5.000 zal overschrijden. Deze uitspraak is daarom niet zo heel relevant voor de praktijk, maar laat wel duidelijk zien dat de passieve houding van de Arubaanse wetgever om de wet in overeenstemming te brengen met zijn bedoeling bij belastingplichtigen tot een schijn van rechtszekerheid kan leiden. De Arubaanse wetgever wordt hier gered door het GHvJ, ten koste van belanghebbende, die gelet op de grammaticale interpretatie een punt heeft. Het is nu aan de wetgever om de handschoen op te pakken.

mr. G.D. Rekwest
University of Curaçao

BRON

Uitspraak op het hoger beroep van: de inspecteur der belastingen in Aruba, appellant (de Inspecteur), tegen de uitspraak van het Gerecht in eerste aanleg van Aruba (het Gerecht) van 7 januari 2019 in de zaak BBZ nr. AUA201801879 in het geding tussen:

Belanghebbende, wonende in Aruba, verweester (belanghebbende),
en
de Inspecteur.

1. Procesverloop

1.1. Aan belanghebbende is met dagtekening 31 oktober 2016 voor het jaar 2011 een aanslag inkomstenbelasting opgelegd naar een belastbaar inkomen van Afl. 145.052.

1.2. Belanghebbende is op 20 oktober 2016 tegen de aanslag in bezwaar gekomen.

1.3. Belanghebbende is op 28 juni 2018 in beroep gekomen tegen het niet tijdig beslissen op het bezwaar. Hierbij is een bedrag aan griffierecht betaald van Afl. 25.

1.4. De Inspecteur heeft op 24 september 2018 een verweerschrift ingediend.

1.5. Het Gerecht heeft het beroep tegen het niet tijdig beslissen gegrond verklaard, het bezwaar tegen de aanslag gegrond verklaard, de aanslag inkomstenbelasting verminderd tot een belastbaar inkomen van Afl. 142.496 en de Inspecteur opgedragen het door belanghebbende betaalde griffierecht van Afl. 25 te vergoeden.

1.6. Tegen de uitspraak van het Gerecht heeft de Inspecteur op 8 maart 2019 hoger beroep ingesteld bij het Hof. Op 22 april 2019 heeft de Inspecteur dit hoger beroep nader gemotiveerd. Ter zake van dit hoger beroep heeft de griffier van de Inspecteur een griffierecht geheven van Afl. 300.

Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.

1.7. De zitting heeft plaatsgehad op 27 november 2019 te Oranjestad.

Aldaar zijn toen verschenen en gehoord belanghebbendes gemachtigde, haar echtgenoot [A], alsmede, namens de Inspecteur, [B].

1.8. Belanghebbende heeft te dezer zitting een pleitnota voorgedragen en exemplaren daarvan overgelegd aan het Hof en aan de wederpartij.

1.9. Aan het einde van de zitting heeft het Hof het onderzoek gesloten.

2. Feiten

Het Gerecht heeft de volgende, in hoger beroep niet bestreden, feiten vastgesteld, welke feiten het Hof als vaststaand overneemt:

“2.1. Belanghebbende is gehuwd. Belanghebbende geniet het hoogst persoonlijke arbeidsinkomen.

2.2. Zowel belanghebbende als haar echtgenoot heeft meer dan Afl. 5.000 aan (overige) rente betaald.

2.3. De Inspecteur heeft bij het vaststellen van de aanslag als persoonlijke last slechts éénmaal het wettelijk maximale bedrag aan renteaftrek van Afl. 5.000 in aanmerking genomen.”

3. Geschil in hoger beroep

3.1. In geschil is of belanghebbende twee maal het wettelijk maximale bedrag aan renteaftrek van Afl. 5.000 (artikel 16, lid 1, onderdeel c, Lv IB) als persoonlijke last in aftrek kan brengen.

Belanghebbende beantwoordt deze vraag bevestigd. De Inspecteur is de opvatting toegedaan dat belanghebbende genoemd bedrag van Afl. 5.000 slechts éénmaal in aftrek kan brengen.

3.2. Partijen doen hun standpunten steunen op de gronden die daartoe door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken, alsmede op hetgeen zij ter zitting hebben bijgebracht.

3.3. De Inspecteur concludeert tot vernietiging van de uitspraak van het Gerecht.

Belanghebbende concludeert tot bevestiging van de uitspraak van het Gerecht.

4. Het oordeel van het Gerecht

Het Gerecht heeft, voor zover van belang, met betrekking tot het onder 3 omschreven geschil het volgende geoordeeld:

"(...)

4.8. Artikel 3 van de Landsverordening inkomstenbelasting (Lv IB) luidt voor het onderhavige jaar 2011 voor zover van belang als volgt:

1. De binnen Aruba wonende personen zijn belastingplichtig naar hun belastbare inkomen.
2. Onder belastbaar inkomen wordt verstaan het zuivere inkomen, verminderd met de kinderaftrek, de ouderenaftrek en de te verrekenen verliezen.
3. Onder zuiver inkomen wordt verstaan het onzuivere inkomen, verminderd met:
 - a. de persoonlijke lasten;
 - b. de buitengewone lasten.
4. Onder onzuiver inkomen wordt verstaan al hetgeen wordt genoten als zuivere opbrengst van:
 - a. onroerende goederen;
 - b. roerend kapitaal;
 - c. onderneming en arbeid;
 - d. rechten op periodieke uitkeringen.

4.9. Artikel 16 Lv IB luidt voor het onderhavige jaar voor zover van belang als volgt:

1. Persoonlijke lasten zijn:
 - a. (...);
 - b. (...);
 - c. de niet als kosten van verwerving, inning en behoud van de opbrengst en op de opbrengst rustende lasten aan te merken renten van schulden en kosten van geldleningen, andere dan de in onderdeel g genoemde, tot een bedrag van vijfduizend florin;
 - d. (...);
2. (...).

4.10. Artikel 20 Lv IB luidt voor het onderhavige jaar voor zover van belang als volgt:

1. In afwijking van artikel 3 worden ten aanzien van gehuwde, in Aruba wonende belastingplichtigen de zuivere inkomens van beide echtgenoten in aanmerking genomen bij de echtgenoot met het hoogste persoonlijke arbeidsinkomen.
2. Ingeval de echtgenoten, bedoeld in het eerste lid, geen persoonlijk arbeidsinkomen hebben genoten, dan wel hun persoonlijke arbeidsinkomen even hoog is, wordt het zuivere inkomen van beiden in aanmerking genomen bij de man.
3. Voor de toepassing van het eerste en het tweede lid worden onder persoonlijk arbeidsinkomen verstaan de zuivere opbrengst van onderneming en arbeid.
4. Het eerste en het tweede lid vinden geen toepassing voor de zuivere opbrengsten van onderneming en arbeid. Voor die opbrengsten wordt elke echtgenoot afzonderlijk in de heffing betrokken.
5. Op gezamenlijk verzoek van beide echtgenoten kan het vierde lid buiten toepassing blijven. Dit verzoek dient schriftelijk te worden gedaan en als bijlage bij de aangifte te worden gevoegd.
6. Het eerste tot en met vijfde lid zijn niet van toepassing indien:
 - a. de belastingplichtigen niet het gehele kalenderjaar met elkander gehuwd zijn;
 - b. één of beide echtgenoten niet het gehele kalenderjaar in Aruba wonen;
 - c. de belastingplicht van één of beide echtgenoten gedurende het kalenderjaar is beëindigd wegens overlijden.
7. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder gehuwd verstaan gehuwd, niet duurzaam gescheiden levend.

Samentelling inkomens gehuwde belastingplichtigen

4.11. Volgens de in artikel 3 Lv IB neergelegde hoofdregel is iedere belastingplichtige afzonderlijk inkomstenbelasting verschuldigd. Voor gehuwde belastingplichtigen wordt van deze hoofdregel afgeweken. In artikel 20 Lv IB is immers bepaald dat de zuivere inkomens van beide echtgenoten in aanmerking worden genomen bij de echtgenoot met het hoogste persoonlijke arbeidsinkomen.

4.12. Blijkens artikel 3, lid 3, Lv 18 moet onder zuiver inkomen worden verstaan het onzuiver inkomen verminderd met de persoonlijke lasten en de buitengewone lasten.

4.13. Anders dan de Raad van Beroep voor Belastingzaken in zijn uitspraak van 27 juli 2011, nr. 2009/0219, heeft overwogen, brengt voornoemde wetssystematiek mee dat alvorens de inkomsten worden samengevoegd, de persoonlijke lasten en buitengewone lasten daarop in mindering worden gebracht. Dit oordeel vindt steun in de wetsgeschiedenis, waarin is opgemerkt dat "in het nieuwe eerste lid [van artikel 20 Lv 18] wordt bepaald, dat in principe alle positieve en negatieve bestanddelen van de zuivere inkomens van beide echtgenoten in aanmerking worden genomen bij degene met het hoogste persoonlijke arbeidsinkomen" (MvT, Landsverordening van 21 december 1993 tot wijziging van de LIS en de LLB (gedeeltelijk separate belastingheffing gehuwde vrouw), AB 1993, nr. 73, blz. 9-12). Dat in artikel 20, lid 4, Lv 18 is bepaald dat de samenvoeging geen toepassing vindt voor de zuivere opbrengsten van onderneming en arbeid, doet aan dat oordeel niet af.

4.14. Het vorenstaande brengt mee dat bij belanghebbende, zijnde de echtgenoot met het hoogste persoonlijke arbeidsinkomen, zowel haar eigen (persoonlijke) rentelast van Afl. 5.000 in aftrek kan worden gebracht, als ook de (persoonlijke) rentelast van haar echtgenoot van Afl. 5.000. Het gelijk is derhalve aan belanghebbende.

4.15. Doende wat de Inspecteur zou behoren te doen, zal het Gerecht het bezwaar daarom gegrond verklaren."

5. Gronden

5.1. Ingevolge artikel 20, lid 1, Lv IB, worden ten aanzien van gehuwde, in Aruba wonende, belastingplichtigen de zuivere inkomens van beide echtgenoten in aanmerking genomen bij de echtgenoot met het hoogste persoonlijke arbeidsinkomen. Niet in geschil is dat belanghebbende en haar echtgenoot gehuwd zijn als bedoeld in artikel 20 Lv IB, in Aruba wonen en dat belanghebbende in het jaar 2011 het hoogste persoonlijk arbeidsinkomen heeft genomen.

In geschil is of, zoals belanghebbende betoogt, twee keer het wettelijk maximale bedrag van Afl. 5.000 aan rente van schulden en kosten van geldlening (artikel 16, lid 1, onderdeel c, LV IB) in aftrek kan worden gebracht op de samengetelde zuivere inkomens. De Inspecteur stelt zich op het standpunt dat slechts éénmaal het bedrag van Afl. 5.000 in aanmerking mag worden genomen.

5.2. Nu ingevolge het bepaalde in artikel 20, lid 1, Lv IB de zuivere inkomens van belanghebbende en haar echtgenoot in aanmerking worden genomen bij belanghebbende, als zijne degene met het hoogste persoonlijke arbeidsinkomen volgt, naar het oordeel van het Hof, uit een grammaticale interpretatie van de wettekst dat twee keer het wettelijk maximale bedrag van Afl. 5.000 als persoonlijke lasten in aanmerking kan worden genomen. Immers, vóórdat de zuivere inkomens tezamen worden genomen zijn deze reeds verminderd met de persoonlijke lasten en daarmee met de hiervoor genoemde Afl. 5.000. Naar het oordeel van het Hof biedt de wettekst sec geen enkele grondslag om, nádat de zuivere inkomens tezamen zijn genomen, het tezamen genomen zuiver inkomen te verhogen met Afl. 5.000.

Op basis van een zuiver grammaticale interpretatie van de wet zou het Hof zich dan ook achter het oordeel van het Gerecht scharen.

5.3. In hoger beroep voert de Inspecteur, samengevat, de volgende gronden aan tegen de uitspraak van het Gerecht:

1. De uitspraak van het Gerecht is strijdig met de opvattingen van de bewindslieden van Financiën in de wetsgeschiedenis, derhalve met de bedoelingen van de wetgever bij de invoering van de separate heffing en met sinds de invoering van de separate heffing uitgedragen werkwijze door de Belastingdienst;

2. De uitspraak van het Gerecht is strijdig met de huidige jurisprudentie en heeft indien deze in stand blijft, desastreuze (onvoorziene) financiële gevolgen voor het Land Aruba;

3. De uitspraak is principieel onjuist, omdat het gezinsinkomen in principe de grondslag voor de belastingheffing vormt. Het twee keer in aanmerking nemen van de aftrek van Afl. 5.000 zou volgens de Inspecteur een inbreuk maken op het draagkrachtbeginsel.

5.4. Het Hof gaat hierna in op de door de Inspecteur aangevoerde gronden en zal eerst de onder 3 genoemde grond behandelen, vervolgens de onder 2 genoemde grond en als laatste de onder 1 genoemde grond.

5.4.1. Dat het gezinsinkomen in principe de grondslag voor de belastingheffing vormt en dat het twee keer in aanmerking nemen van de aftrek van Afl. 5.000 een inbreuk maakt op het draagkrachtbeginsel volgt niet uit de tekst van de wet. Ingevolge het bepaalde van artikel 20, lid 1, LV IB dienen de zuivere inkomens van gehuwden weliswaar te worden samengeteld, maar pas nadat de persoonlijke lasten en de buitengewone lasten daarop in mindering zijn gebracht (zie ook hetgeen is overwogen onder 5.2). Als het draagkrachtbeginsel daadwerkelijk de reden zou zijn om slechts eenmaal de aftrek van Afl. 5.000 in aanmerking te nemen, dan is niet goed te begrijpen dat eenzelfde regeling ook niet van toepassing zou zijn ten aanzien van ongehuwd samenwonenden die qua inkomen en gezinssamenstelling in een (vrijwel) identieke situatie verkeren, en over een vergelijkbare draagkracht beschikken.

5.4.2. Het standpunt dat het twee keer verlenen van de aftrek van Afl. 5.000 tot desastreuze (onvoorziene) financiële gevolgen voor het land Aruba zal leiden¹ (zie 5.3, onder 2), is door de Inspecteur niet overtuigend onderbouwd. In het hoger beroepschrift, p. 6, is een overzicht overgelegd waaruit zou volgen dat voor het jaar 2013 17.535 belastingplichtigen in totaal Afl. 48.738.845 aan consumptieve rente in aftrek hebben gebracht. Aan het overzicht ligt de veronderstelling ten grondslag dat gehuwden niet meer dan Afl. 5.000 aan consumptieve rente in aftrek hebben gebracht. Niet inzichtelijk is gemaakt tot welk bedrag een hoger bedrag aan consumptieve rente in aftrek zou kunnen worden gebracht indien artikel 20 LV IB zou zijn uitgelegd overeenkomstig het oordeel van het Hof in rechtsoverweging 5.2. Daarbij dient te worden bedacht dat alsdan van een extra renteaftrek slechts sprake zal zijn in een beperkt aantal gevallen. In (heel) veel gevallen zal de totale in aftrek te brengen consumptieve rente van een echtpaar het bedrag van Afl. 5.000 niet overschrijden.

De Inspecteur heeft het Hof derhalve niet overtuigd van de desastreuze (onvoorziene) financiële gevolgen voor het land Aruba. Maar zelfs als het Hof die overtuiging wel had bekomen, dan nog had het Hof dit standpunt van de Inspecteur niet kunnen honoreren, omdat de rechter volgens de wet moet rechtspreken. Behoudens zeer bijzondere omstandigheden, waarvan hier niet is gebleken, wegen financiële gevolgen voor de schatkist niet mee in de beslissing van de rechter. Het is de taak van de wetgever om politieke, financiële en beleidsmatige keuzes op een correcte wijze te vervatten in wet- en regelgeving en, als dat achteraf gezien niet correct is geschied, eventueel de wet alsnog in overeenstemming te brengen met de oorspronkelijke bedoeling.

5.4.3. In zijn hoger beroepschrift heeft de Inspecteur verwezen naar een uitspraak van de Raad van Beroep voor Belastingzaken van Aruba, Curaçao, Sint Maarten en van Bonaire, Sint Eustatius en Saba (hierna: de Raad van Beroep) van 27 juli 2011, nr. 2009/0219, ECLI:NL:ORBBACM:2011:1. De Raad van Beroep overweegt onder andere:

“(…) Ten aanzien van de interpretatie van artikel 20, lid 1 van de LIB oordeelt de Raad, uitgaande van de parlementaire behandeling bij de invoering van de zogenaamde separate heffing, als volgt. Met de invoering van het huidige artikel 20 LIB is bepaald dat artikel 3 van de LIB buiten toepassing blijft voor de echtgeno(ot)e met het hoogste persoonlijk arbeidsinkomen; elke echtgenoot wordt slechts zelfstandig in de heffing betrokken voor de zuivere opbrengsten uit bestaande en vroegere dienstbetrekking (de separate heffing). Gelet op deze formulering is het, mede gelet op de wetsystematiek, onjuist om bij de separate heffing ook de persoonlijke lasten en de buitengewone lasten aan de afzonderlijke zuivere inkomens van de echtgenoten toe te rekenen.”

1 Het Hof begrijpt dat de persoonlijke lasten niet beperkt zijn tot de aftrekbare consumptieve rente van artikel 16, lid 1, onderdeel c, LV IB en dat de stelling van de Inspecteur mede ziet op de premies van levensverzekering van artikel 16, lid 1, onderdeel e, LV IB (maximaal aftrekbaar tot een bedrag van Afl. 5.000 per jaar, 2011) en op de giften van artikel 16, lid 1, onderdeel f, LV IB (maximaal aftrekbaar tot een bedrag van Afl. 50.000 per jaar, 2011). De rente van schulden en kosten van geldleningen die betrekking hebben op de eigen woning waren in 2011 nog niet gemaximeerd. Hetgeen wordt geoordeeld voor de consumptieve rente geldt mutatis mutandis voor de premies van levensverzekering en de giften.

Evenals het Gerecht is het Hof van oordeel dat de uitspraak van de Raad van Beroep op wet systematische gronden niet juist is. De Raad van Beroep lijkt er namelijk vanuit te gaan dat de persoonlijke lasten (en de buitengewone lasten) in mindering komen op de zuivere inkomens (van de echtgenoten). Zulks naar het oordeel van het Hof ten onrechte; alvorens de zuiver inkomens in aanmerking te nemen heeft reeds de vermindering met de persoonlijke lasten (en de buitengewone lasten) plaatsgevonden, te weten in de stap daarvóór (in de stap van onzuiver inkomen naar zuiver inkomen)². Zie ook het vermelde onder 5.2.

5.4.4. Het argument dat de uitspraak van het Gerecht strijdig is met de opvattingen van de bewindslieden van Financiën in de wetsgeschiedenis, derhalve met de bedoelingen van de wetgever bij de invoering van de separate heffing en met sinds de invoering van de separate heffing uitgedragen werkwijze door de Belastingdienst (zie 5.3 onder 1), vat het Hof op als dat de uitspraak van het Gerecht in strijd is met de bedoeling van de wetgever, daar waar het de toepassing van artikel 20 Lv IB betreft.

5.4.5. De tekst van de wet dient rechtszekerheid te bieden aan de belastingplichtigen, dat wil zeggen dat het uitgangspunt dient te zijn dat belastingplichtigen op de tekst van de wet moeten kunnen vertrouwen. Om van de wettekst af te wijken dient door degene die daarvan wenst af te wijken, in dit geval de Inspecteur, hele sterke argumenten te worden aangedragen.

5.4.6. Ter onderbouwing van zijn standpunt haalt de Inspecteur verschillende passages uit de wetsgeschiedenis aan die zijns inziens stroken met de bedoeling van de wetgever. Het Hof vermeldt daarvan de volgende passages³.

De Memorie van Toelichting behorende bij de Landsverordening tot wijziging van de Landsverordening inkomstenbelasting (gedeeltelijke separate belastingheffing gehuwde vrouw) van 27 november 1990:

“Door de nieuwe tekst wordt van de in artikel 3 neergelegde hoofdregel voor de in de het nieuwe eerste lid van artikel 20 genoemde categorie vrouwen evenwel afgeweken in die zin, dat die vrouwen niet belastingplichtig zijn over hun zuiver inkomen, maar uitsluitend over hun inkomsten uit arbeid (cursivering Hof). De tot nog toe geldende hoofdregel voor gehuwde vrouwen blijft - het werd in de algemene toelichting reeds vermeld - echter gehandhaafd, doch als uitzondering, d.w.z. zij geldt alleen op het uitdrukkelijk schriftelijk verzoek van beide echtgenoten (vide het nieuwe tweede lid)⁴.”

Een toelichting op de ontwerp Landsverordening gedeeltelijke separate belastingheffing van de gehuwde vrouw van 5 december 1990 van de Directeur der Belastingen aan de Minister van Financiën:

“Hoofddlijnen van het ontwerp

In hoofddlijn komt de voorgestelde wijziging erop neer dat de gehuwde, niet duurzaam van haar man gescheiden levende, vrouw zelfstandig belastingplichtig wordt voor haar zuivere opbrengst uit bestaande dienstbetrekking (artikel 20, eerste lid, eerste volzin). De overige bestanddelen van het zuivere inkomen van de vrouw worden aangemerkt als bestanddelen van het zuiver inkomen van haar echtgenoot (tweede volzin). Dat wil zeggen, dat haar zuivere opbrengsten uit onderneming, vroegere dienstbetrekking, vermogen of periodieke uitkeringen alsmede haar persoonlijke en buitengewone lasten steeds aan de man worden toegerekend (cursivering Hof).⁵

(...)

2 De zienswijze van het Hof laat zich illustreren aan de hand van het volgende voorbeeld. A (de man) en B (de vrouw) zijn gehuwd en zijn in 2011 woonachtig op Aruba. A heeft in 2011 Afl. 30.000 aan zuivere opbrengst van arbeid genoten en Afl. 20.000 aan overige zuivere opbrengsten; B heeft in 2011 Afl. 40.000 aan zuivere opbrengst van onderneming genoten en Afl. 20.000 aan overige zuivere opbrengsten. A en B hebben in 2011 elk Afl. 5.000 aan persoonlijke lasten (consumptieve rente). Op grond van een grammaticale interpretatie van artikel 20 Lv IB dienen de belastbare inkomens van A en B als volgt te worden berekend. Het onzuiver inkomen van A bedraagt Afl. 30.000 (arbeid) + Afl. 20.000 (overig) = Afl. 50.000. Het zuiver inkomen van A bedraagt Afl. 50.000 – Afl. 5.000 = 45.000. Het onzuiver inkomen van B bedraagt Afl. 40.000 (winst) + Afl. 20.000 (overig) = Afl. 60.000. Het zuiver inkomen van B bedraagt Afl. 60.000 – Afl. 5.000 = 55.000. Ingevolge artikel 20, lid 1, Lv IB dienen de zuivere inkomens van A en B in aanmerking te worden genomen bij B, omdat zij het hoogste persoonlijke arbeidsinkomen heeft. Art. 20, lid 4, Lv IB bepaalt evenwel dat de zuivere opbrengst van arbeid bij A zelf in aanmerking wordt genomen. A wordt derhalve voor Afl. 30.000 zelfstandig in de heffing betrokken (belastbaar inkomen). B wordt in de heffing betrokken voor haar eigen zuiver inkomen van Afl. 55.000, alsmede voor het zuiver inkomen van A dat aan haar wordt toegerekend: Afl. 15.000 (Afl. 45.000 – Afl. 30.000). Het belastbaar inkomen van B bedraagt aldus Afl. 55.000 + Afl. 15.000 = Afl. 70.000.

3 Niet alle passages zijn vermeld.

4 MvT, p. 5.

5 Toelichting, p. 1.

Beleidskeuzen

Aan het ontwerp liggen enige veronderstellingen ten grondslag. Deze behoeven echter nog uw formele goedkeuring. Ze betreffen de beperking van de separate belastingheffing van de gehuwde vrouw tot de opbrengsten uit dienstbetrekking de toerekening aan de man van de overige bestanddelen, waaronder begrepen de persoonlijke en buitengewone lasten, van het zuiver inkomen van vrouw, en het tarief (cursivering Hof).⁶

(...)

aftrek persoonlijke en buitengewone lasten

In de nieuwe regeling blijven de persoonlijke en buitengewone lasten bij de man voor aftrek in aanmerking komen (cursivering Hof). Hiervoor is gekozen uit doelmatigheidsoverwegingen. De van de vrouw geheven loonbelasting zou eindheffing moeten zijn. Het zou anders verdubbeling van de werkzaamheden voor de administratie betekenen.⁷

De Memorie van Toelichting behorende bij de (ontwerp-)Landsverordening tot wijziging van de Landsverordening inkomstenbelasting (AB 1991 no. GT 51) (gedeeltelijk separate belastingheffing gehuwde vrouw) van 21 december 1993 (AB 1993, no. 73):

“Door de in dit onderdeel neergelegde herziening van artikel 20 wordt verandering gebracht in de tot nu toe geldende bepalingen met betrekking tot de werkende gehuwde vrouwelijke belastingplichtige. Getracht is inzake deze materie een relatie te leggen met artikel 3 van de Landsverordening dat de inkomstenbelasting, hoofdregel vormt ten aanzien van de vraag, wie waarvoor inkomstenbelasting verschuldigd is.

Door de nieuwe tekst wordt van de in artikel 3 neergelegde hoofdregel voor de in het nieuwe eerste lid van artikel 20 genoemde categorie vrouwen evenwel afgeweken in die zin, dat die vrouwen niet belastingplichtig zijn over hun totale inkomen, maar uitsluitend afzonderlijk worden behandeld ten aanzien van hun inkomsten uit tegenwoordige dienstbetrekking; hiertoe strekken de nieuwe eerste drie leden van artikel 20. Uit de eerste hoofdzin van het eerste lid in combinatie met het derde lid wordt duidelijk, dat voor de overige inkomsten van de gehuwde vrouw geen verandering komt in de huidige systematiek van bijtelling bij het inkomen van de man. Doordat de nieuwe regeling naar het oordeel van de regering zou moeten voldoen aan het non-discriminatiebeginsel van de staatsregeling, kon niet volstaan worden met het louter en alleen uitzonderen van de aan de zijde van de vrouw opgekomen inkomsten uit dienstbetrekking op de algemene regel van samenvoeging van inkomsten. Met het begrip “zuivere opbrengst van onderneming en arbeid” wordt aangesloten bij de terminologie zoals die in artikel 6 wordt gehanteerd. De zuivere opbrengst wordt derhalve verkregen door de bruto-opbrengst als bedoeld in artikel 6, te verminderen met de kosten tot verwerving, inning en behoud der opbrengsten en met de op de opbrengsten rustende lasten, bedoeld in artikel 9. Het vorenstaande heeft het praktische voordeel, dat de opzet en indeling van het (vernieuwde) aangiftebiljet ook een stuk eenvoudiger kan worden.

In het nieuwe eerste lid wordt bepaald, dat in principe alle positieve en negatieve bestanddelen van de zuivere inkomens van beide echtgenoten in aanmerking worden genomen bij degene met het hoogste persoonlijke arbeidsinkomen; dit kan derhalve zowel de man als vrouw zijn. Het regelt ook, wie van beide echtgenoten bij de bepaling van zijn aanslag recht heeft op kinderaftrek, nl. steeds de echtgenoot met het hoogste arbeidsinkomen.

Het derde lid bevat de kern van de het onderhavige ontwerp, te weten het zelfstandig belasten bij de minstverdiener (meestal de vrouw) van de door deze genoten zuivere inkomsten uit dienstbetrekking. Zoals reeds werd uiteengezet in de algemene toelichting, zal getracht worden voor deze opbrengsten de loonbelasting steeds als eindheffing te doen gelden in het kader van de inkomstenbelasting, zodat geen aanslag inkomstenbelasting voor hem/haar hoeft te worden uitgebracht (cursivering Hof).⁸

(...)

De formulering oogt in eerste instantie ingewikkeld, doch dit is een onvermijdelijk gevolg van het feit, dat bij de daar bedoelde berekening de inkomsten uit tegenwoordige dienstbetrekking buiten beschouwing moeten blijven. Indien deze inkomsten meegenomen zouden worden, zou nl. geen

⁶ Toelichting, p. 2 en 3.

⁷ Toelichting, p. 4.

⁸ MvT, p. 9-11.

recht meer worden gedaan aan het uitgangspunt van de separate belastingheffing van loon uit dienstbetrekking. Het gaat in casu immers over een toerekening van de aansprakelijkheid voor de belasting over de positieve en negatieve (inclusief de kinderaftrek) bestanddelen van het inkomen, exclusief de aan iedere echtgenoot persoonlijk toe te rekenen inkomsten uit dienstbetrekking. Een voorbeeld kan in deze verduidelijkend werken.

Stel dat de inkomsten van een echtpaar dat buiten gemeenschap van goederen is gehuwd, als volgt zijn opgebouwd:

	Man	Vrouw
loon uit dienstbetrekking	100.000	30.000
winst uit onderneming	10.000	
inkomsten uit vermogen	20.000	30.000
buitengewone lasten		8.000
persoonlijke lasten		10.000
kinderaftrek		2.000

De man heeft het hoogste persoonlijke arbeidsinkomen, nl. 100.000 tegenover de vrouw 40.000 (30.000 + 10.000). De man krijgt derhalve alle positieve en negatieve inkomensbestanddelen toegerekend, met uitzonder van het loon uit dienstbetrekking van de vrouw. De berekening van de belasting over het samengevoegde inkomen luidt dan:

loon uit dienstbetrekking man 100.000
winst uit onderneming vrouw 10.000
inkomsten uit vermogen man 20.000
inkomsten uit vermogen vrouw + 30.000

zuivere inkomsten 160.000

Er bestaat recht op aftrek wegens

buitengewone lasten 8.000
persoonlijke lasten 10.000 +

-/- 18.000

zuiver inkomen 142.000

- kinderaftrek -/- 2.000

Belastbaar inkomen 140.000.⁹

5.4.7. Het Hof wijst erop dat het nog lang heeft geduurd alvorens een regeling tot stand is gekomen waarvan de contouren zichtbaar zijn in de passages, zoals vermeld in 5.4.6. Met ingang van 1 januari 1995 was in artikel 20 Lv IB het volgende bepaald¹⁰:

“Het zuiver inkomen van een gehuwde belastingplichtige wordt, ingeval zijn zuiver inkomen lager is dan dat van zijn echtgenoot, aangemerkt als zuiver inkomen van zijn echtgenoot. Het bepaalde in de eerste volzin vindt voor het eerst toepassing met ingang van het eerste belastingjaar of belastingtijdvak dat aanvangt na de datum waarop het huwelijk werd gesloten.”

Ondanks het feit dat in de jaren 1990 tot en met 1993 diverse pogingen zijn gedaan om de belastingheffing van gehuwden te verzelfstandigen, was er in 1995 nog steeds sprake van een systeem waarbij de inkomens van gehuwde belastingplichtigen volledig werden samengevoegd. De verzelfstandiging van gehuwde belastingplichtigen, en het in bijzonder die van de gehuwde vrouw, vindt voor het eerst plaats in de Landsverordening van 23 december 1997, P.B. 1997, no. 333, die in werking is getreden per 1 januari 1998. Laatstgenoemde regeling ligt aan de basis van de huidige regeling.

9 MvT, p. 14 en 15.

10 Deze bepaling was de opvolger van de bepaling die had gegolden van 1 januari 1956 tot en met 31 december 1994.

5.4.8. De vraag ten aanzien van de wijze waarop de zuivere inkomens moeten worden samengevoegd speelt al heel lang. In de Memorie van Toelichting, Landsverordening van 4 december 1981 tot wijziging van de Lv IB 1943, P.B. 1981, no. 378, p. 10-11, is vermeld:

“Deze bepaling merkt het zuiver inkomen der gehuwde vrouw aan als zuiver inkomen van haar man. De vraag rijst dan of eerste een zelfstandige berekening van het zuiver inkomen van de vrouw moet worden gemaakt, vervolgens een berekening van het zuiver inkomen van de man, waarna samenvoeging plaatsvindt (eerste opvatting) of dat de bestanddelen van het zuiver inkomen van de vrouw reeds aan haar man worden toegerekend (tweede opvatting). De eerste opvatting zou betekenen dat zowel de gehuwde vrouw als haar man bijvoorbeeld premies voor levensverzekering in aftrek zouden kunnen brengen waardoor de maximale aftrek van (f 1000 – zie art. 16, lid 2 – zou kunnen worden verdubbeld) en beiden ook een aftrek wegens buitengewone lasten zouden kunnen verzoeken, voor ieder gerelateerd aan het persoonlijk inkomen, enz. Deze gedragslijn wordt niet in de praktijk gevolgd en uit de wetsgeschiedenis blijkt ook niet dat dit de bedoeling is geweest. De vervallen Landsverordening 1940 op de Inkomstenbelasting bepaalde in art. 23: “De bronnen van inkomen der gehuwde vrouw ... worden beschouwd als bronnen van inkomen ... van harer man.” De tweede opvatting lijkt dan ook de bedoeling van de wetgever weer te geven.”

5.4.9. Naar het oordeel van het Hof dient de Memorie van Toelichting behorende bij de Landsverordening tot wijziging van de Landsverordening inkomstenbelasting (gedeeltelijke separate belastingheffing gehuwde vrouw) van 27 november 1990, de toelichting op de ontwerp Landsverordening gedeeltelijke separate belastingheffing van de gehuwde vrouw van 5 december 1990 van de Directeur der Belastingen aan de Minister van Financiën en de Memorie van Toelichting behorende bij de (ontwerp-)Landsverordening tot wijziging van de Landsverordening inkomstenbelasting (AB 1991 no. GT 51) (gedeeltelijk separate belastingheffing gehuwde vrouw) van 21 december 1993 in onderlinge samenhang te worden gezien, als op elkaar voortbordurend, en niet als afzonderlijke voorstellen. Daarbij is het Hof van oordeel dat de bedoeling van de wetgever steeds is geweest om de persoonlijke en buitengewone lasten in aanmerking te nemen bij één van de echtgenoten: in de 1990-versie bij de man en in de 1993-versie bij de meestverdienende echtgenoot¹¹. In wezen is daarmee de (gedrags)lijn doorgetrokken die, kennelijk, reeds jarenlang heeft gegolden (zie hetgeen is vermeld onder 5.4.8), een gedragslijn die kennelijk niet omstreden was. Immers, tot de uitspraak van de Raad van Beroep van 27 juli 2011 (zie 5.4.3) is de kennelijk gevolgde (gedrags)lijn nimmer in twijfel getrokken. Naar het Hof aanneemt, heeft ook de Raad van Beroep zich in zekere zin laten leiden door die jarenlange (gevolgde) (gedrags)lijn.

5.4.10. Dat de wetgever bedoeld heeft de in 5.4.9 veronderstelde (gedrags)lijn voort te zetten leidt het Hof af uit de volgende passages, genoemd onder 5.4.6:

- “dat die vrouwen niet belastingplichtig zijn over hun zuiver inkomen, maar uitsluitend over hun inkomsten uit arbeid”, MvT van 27 november 1990.

Het uitsluitend belastingplichtig zijn over hun inkomsten uit arbeid duidt erop dat de persoonlijke en buitengewone lasten in aanmerking worden genomen bij (toen nog) de man.

- “dat de gehuwde (...) vrouw zelfstandig belastingplichtig wordt voor haar zuivere opbrengst uit bestaande dienstbetrekking (artikel 20, eerste lid, eerste volzin). De overige bestanddelen van het zuivere inkomen van de vrouw worden aangemerkt als bestanddelen van het zuiver inkomen van haar echtgenoot (tweede volzin). Dat wil zeggen, dat haar zuivere opbrengsten uit onderneming, vroegere dienstbetrekking, vermogen of periodieke uitkeringen alsmede haar persoonlijke en buitengewone lasten steeds aan de man worden toegerekend”, toelichting van de Directeur van 5 december 1990.

Uit deze toelichting blijkt eveneens dat alleen de inkomsten uit arbeid aan (toen nog) de vrouw worden toegerekend en de overige bestanddelen van het zuiver inkomen van de vrouw aan (toen nog) de man.

“Ze betreffen de beperking van de separate belastingheffing van de gehuwde vrouw tot de opbrengsten uit dienstbetrekking de toerekening aan de man van de overige bestanddelen, waaronder begrepen de persoonlijke en buitengewone lasten, van het zuiver inkomen van vrouw, en het tarief”, toelichting van de Directeur van 5 december 1990.

11 Een belangrijk verschil tussen de 1990- en de 1993-versie is dat de ‘positieve en negatieve bestanddelen van het zuivere inkomen’, behoudens de ‘zuivere opbrengst van onderneming en arbeid’ niet automatisch in aanmerking werden genomen bij de man (1990), maar bij degene met het hoogste persoonlijke arbeidsinkomen (1993); een meer sexe-neutrale benadering derhalve.

“In de nieuwe regeling blijven de persoonlijke en buitengewone lasten bij de man voor aftrek in aanmerking komen”, toelichting van de Directeur van 5 december 1990.

“In het nieuwe eerste lid wordt bepaald, dat in principe alle positieve en negatieve bestanddelen van de zuivere inkomens van beide echtgenoten in aanmerking worden genomen bij degene met het hoogste persoonlijke arbeidsinkomen; dit kan derhalve zowel de man als vrouw zijn”, MvT van 23 december 1993.

Alle positieve en negatieve bestanddelen van de zuivere inkomens van beide echtgenoten duidt naar het oordeel van het Hof mede op de buitengewone en persoonlijke lasten.

- “Het derde lid bevat de kern van de het onderhavige ontwerp, te weten het zelfstandig belasten bij de minstverdiener (meestal de vrouw) van de door deze genoten zuivere inkomsten uit dienstbetrekking. Zoals reeds werd uiteengezet in de algemene toelichting, zal getracht worden voor deze opbrengsten de loonbelasting steeds als eindheffing te doen gelden in het kader van de inkomstenbelasting, zodat geen aanslag inkomstenbelasting voor hem/haar behoeft te worden uitgebracht”, MvT van 23 december 1993.

Herhaald wordt dat bij de minstverdiener slechts de zuivere inkomen uit dienstbetrekking in aanmerking worden genomen. In lijn met dit uitgangspunt wordt de wens uitgesproken om de loonbelasting bij de minstverdiener als eindheffing te laten fungeren. Bij die wens past niet dat op de ‘zuivere inkomsten uit dienstbetrekking’ nog eens buitengewone en persoonlijke lasten in aftrek kunnen worden gebracht, omdat zulks leidt tot aangiften met een verzoek tot teruggaaf van de tot een te hoog bedrag ingehouden loonbelasting.

- Ook het gegeven voorbeeld lijkt te onderschrijven dat het de bedoeling van de wetgever is geweest dat de buitengewone en persoonlijke lasten in aanmerking worden genomen bij één van de echtgenoten. Immers, de buitengewone en persoonlijke lasten worden alle toegewezen aan de echtgenoot (de man) met het hoogste persoonlijke arbeidsinkomen¹².

5.4.11. Het Hof stelt vast dat er een (evidente) discrepantie bestaat tussen de grammaticale interpretatie, die belanghebbende voorstaat, en de bedoeling van de wetgever waarop de Inspecteur zich beroept. Zoals vermeld onder 5.4.5 zijn er sterke argumenten nodig om de grammaticale interpretatie, die immers mede de rechtszekerheid dient, opzij te zetten om zodoende recht te doen aan de bedoeling van de wetgever. In het onderhavige geval is naar het oordeel van het Hof evenwel sprake van een dergelijke uitzonderlijke situatie. Daarbij acht het Hof met name redengevend dat sedert jaar en dag de bedoeling van de wetgever kennelijk nimmer in twijfel is getrokken door de (rechts)praktijk en dat die (rechts)praktijk op 27 juli 2011 door de toenmalige hoogste rechter (de Raad van Beroep) is gesauveerd. Het Hof is geen eerdere of andere jurisprudentie bekend waarbij de kennelijke (rechts)praktijk in twijfel is getrokken.

5.4.12. De voorlopige conclusie van het Hof is dan ook dat de grammaticale interpretatie in het onderhavige geval moet wijken voor de bedoeling van de wetgever. Indien deze uitspraak op basis van dit oordeel onherroepelijk is geworden, roept het Hof de wetgever met klem op om de tekst van de wet in overeenstemming te brengen met diens daadwerkelijke bedoeling. Naar het oordeel van Hof dient een einde te komen aan de gesignaleerde spanning tussen de wettekst en de bedoeling van de wetgever, omdat de door de wettekst gesuggereerde rechtszekerheid tot frustratie bij belastingplichtigen zal of kan leiden.

5.5. In zijn verweerschrift in hoger beroep en in zijn pleitnota in hoger beroep heeft belanghebbende aangevoerd dat de zienswijze van de Inspecteur in strijd is met het discriminatieverbod dan wel het gelijkheidsbeginsel. Daarbij voert belanghebbende aan dat ongehuwde belastingplichtigen door de Belastingdienst individueel worden behandeld en zij daardoor als individu persoonlijke lasten in aftrek kunnen brengen op hun onzuiver inkomen. Indien beide ongehuwde partners Afl. 5.000 aan consumptieve rente hebben betaald, mogen beiden Afl. 5.000 als persoonlijke lasten in aftrek brengen op hun onzuiver inkomen (totaal Afl. 10.000). Gehuwde belastingplichtigen worden, aldus belanghebbende, behandeld als een twee-eenheid en hebben daardoor slechts recht op een aftrek van in totaal Afl. 5.000. Een dergelijk onderscheid, als gevolg van het gehuwd zijn, acht belanghebbende een

¹² Het voorbeeld is in zoverre niet ‘volkomen’ dat geen inzicht wordt gegeven in de aard van de persoonlijke lasten, alsook niet door wie de uitgaven zijn gedaan.

vorm van discriminatie, waarvoor, naar het Hof begrijpt, belanghebbende geen rechtvaardigingsgrond aanwezig acht.

5.6. De Inspecteur neemt het standpunt in dat er geen sprake is van schending van het gelijkheidsbeginsel, omdat de Inspecteur in alle gevallen de wettelijke regeling op dezelfde wijze toepast. Ongehuwden worden ingevolge artikel 3 Lv IB afzonderlijk behandeld en bij gehuwden worden ingevolge artikel 20 Lv IB de bestanddelen van de zuivere inkomens van beide echtgenoten in aanmerking genomen bij de echtgenoot met het hoogste persoonlijke arbeidsinkomen en wordt elke echtgenoot slechts zelfstandig in de heffing betrokken voor de zuivere opbrengst uit onderneming en arbeid. Alle gevallen die rechtens gelijk zijn, worden dus gelijk behandeld, aldus de Inspecteur.

5.7. Ter zake van de vraag of sprake is van een ongerechtvaardigd onderscheid tussen gehuwden en ongehuwden oordeelt het Hof als volgt.

5.7.1. Artikel I.1 van de Staatsregeling van Aruba (hierna: de Staatsregeling) bepaalt:

Allen die zich in Aruba bevinden, worden in gelijke gevallen gelijk behandeld. Discriminatie wegens godsdienst, levensovertuiging, politieke gezindheid, ras, geslacht, kleur, taal, nationale of maatschappelijke afkomst, het behoren tot een nationale minderheid, vermogen, geboorte, of op welke grond dan ook is niet toegestaan.

5.7.2. Artikel IV.4 van de Staatsregeling bepaalt:

De rechter treedt behoudens het bepaalde in artikel I.11 niet in de beoordeling van de verenigbaarheid van landsverordeningen met de Staatsregeling

Alhoewel een directe toetsing van artikel 20 Lv IB aan het non-discriminatiebeginsel van artikel I.1 van de Staatsregeling niet mogelijk is, kan een dergelijke toetsing wel plaatsvinden via een 'omweg'. Het Land Aruba is namelijk aangesloten bij het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (hierna: EVRM). Dit brengt mee dat belanghebbende een beroep kan doen op artikel 14 van het EVRM dat bepaalt:

Het genot van de rechten en vrijheden die in dit Verdrag zijn vermeld, moet worden verzekerd zonder enig onderscheid op welke grond ook, zoals geslacht, ras, kleur, taal, godsdienst, politieke of andere mening, nationale of maatschappelijke afkomst, het behoren tot een nationale minderheid, vermogen, geboorte of andere status.

Voorts is het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (hierna: IVBPR) in het Land Aruba van toepassing, alwaar in artikel 26 (gelijkheidsbeginsel en discriminatieverbod) is bepaald:

Allen zijn gelijk voor de wet en hebben zonder discriminatie aanspraak op gelijke bescherming door de wet. In dit verband verbiedt de wet discriminatie van welke aard dan ook en garandeert een ieder gelijke en doelmatige bescherming tegen discriminatie op welke grond ook, zoals ras, huidskleur, geslacht, taal, godsdienst, politieke of andere overtuiging, nationale of maatschappelijke afkomst, eigendom, geboorte of andere status.

5.7.3. Het theoretische kader met betrekking tot het non-discriminatiebeginsel (gelijkheidsbeginsel) valt in twee onderdelen uiteen. Op de eerste plaats dient nagegaan te worden of sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Als dat het geval is, dient vervolgens te worden onderzocht of er een objectieve en redelijke rechtvaardiging is voor het gemaakte onderscheid. Bij die laatste toets heeft te gelden dat de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toekomt ('a wide margin of appreciation'). Als het onderscheid, de discriminatie, is vastgesteld is het nog maar de vraag of de rechter het rechtstekort kan wegnemen. Het wegnemen van het rechtstekort mag namelijk niet betekenen dat de rechter op de stoel van de wetgever gaat zitten. In zijn arrest van 2 mei 1999, nr. 33 320, ECLI:NL:HR:1999:AA2756, heeft de Hoge Raad immers geoordeeld dat de rechter alleen in het rechtstekort dient te voorzien in situaties waarin duidelijk is hoe de rechter dient te voorzien in het door de discriminerende regeling veroorzaakte rechtstekort. In gevallen dat voor het wegnemen van het rechtstekort verschillende oplossingen denkbaar zijn, en de keuze daaruit mede afhankelijk is van algemene overwegingen van overheidsbeleid of belangrijke keuzes van rechtspolitieke aard moeten worden gemaakt, dient de rechter die keuze aan de wetgever te laten.

5.7.4. In het onderhavige geval komt het Hof tot het oordeel dat artikel 20 Lv IB niet heeft te gelden als een discriminerende regeling.

Om te beginnen oordeelt het Hof dat er geen sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen, dan wel dat voor de ongelijke behandeling een objectieve dan wel redelijke rechtvaardigingsgrond aanwezig is.

De vergelijking die gemaakt dient te worden is die tussen gehuwden en ongehuwd samenwonenden. Reeds in zijn arrest van 27 september 1989, nr. 24 297, ECLI:NL:HR:1989:ZC4110, waarbij sprake was van een wetsbepaling waarbij gehuwden ongunstiger werden behandeld dan ongehuwden die een gemeenschappelijke huishouding voerden, oordeelde de Hoge Raad onder andere als volgt:

“Bij de beoordeling van dit een en ander dient in aanmerking te worden genomen dat, gelet op de door het Burgerlijk Wetboek aan de huwelijkse staat verbonden verplichtingen – met name de verplichting elkaar het nodige te verschaffen, en, in geval van echtscheiding, de verplichting tot het verschaffen van levensonderhoud – de huwelijksband een hechtere economische eenheid in het leven roept dan de eenheid welke ontstaat indien niet met elkaar gehuwde personen een gezamenlijke huishouding voeren. Op grond hiervan kon de wetgever in redelijkheid oordelen dat gehuwden en ongehuwd samenwonende belastingplichtigen niet als in alle opzichten gelijk vielen te beschouwen en kon hij derhalve het stelsel van samentelling van de inkomens van gehuwden, zoals dat sedert 1973 gold, handhaven zonder in strijd met artikel 26 IVBPR te komen.

Aan het vorenstaande doet niet af dat de wetgever – niet om bepaalde verschillen in fiscale behandeling tussen gehuwden en ongehuwd samenwonenden weg te nemen, doch ter verwezenlijking van het beginsel van de fiscale verzelfstandiging van de gehuwde vrouw – de sedert 1973 voor wat betreft het inkomen uit tegenwoordige arbeid bestaande uitzondering op het beginsel van samentelling met ingang van het jaar 1984 heeft uitgebreid tot een aantal andere inkomensbestanddelen. De wetgever kon voor wat betreft de niet tot het persoonlijk arbeidsinkomen behorende inkomensbestanddelen in redelijkheid het beginsel van samentelling handhaven op grond van de overweging dat, gelet op de hiervoor aangeduide verschillen in juridische positie, gehuwden een hechtere economische eenheid vormen dan niet met elkaar gehuwden personen die een gezamenlijke huishouding voeren, zodat zij niet in alle opzichten met laatstbedoelde categorie op één lijn behoeven te worden gesteld.”

Ook in het arrest van 14 november 2008, nr. 41 537, ECLI:NL:HR:2008:BD0181, waarbij de afkoopsom alimentatie aan een gewezen ongehuwde partner niet in aftrek werd toegestaan, terwijl de afkoopsom wel aftrekbaar zou zijn als deze zou zijn betaald aan een ex-echtgenoot, oordeelde de Hoge Raad dat dit verschil tussen gehuwden en ongehuwd samenwonenden niet van redelijke gronden is ontbloot en dat de door de wetgever gemaakte keuze daarvoor dient te worden geëerbiedigd.

5.7.5. De overwegingen van de Hoge Raad zoals vermeld onder 5.7.4 zijn (arrest van 27 september 1989) mutatis mutandis van toepassing op het onderhavige geschil. Ook in het land Aruba, zeker in het onderhavige jaar 2011, is er een evident verschil in juridische positie tussen gehuwden en ongehuwd samenwonenden en vormen gehuwden een hechtere economische eenheid dan niet met elkaar gehuwden personen. Dit verschil maakt dat niet gesproken kan worden van gelijke gevallen, dan wel dat er een objectieve en redelijke rechtvaardiging is voor het gemaakte onderscheid en dat de keuze van de wetgever voor het gemaakte onderscheid dient te worden geëerbiedigd.

5.7.6. Ten overvloede oordeelt het Hof dat, ook al zou het, veronderstellenderwijs, hebben geoordeeld dat sprake zou zijn van schending van discriminatieverbod/gelijkheidsbeginsel, en belanghebbende op die grond in het gelijk zou worden gesteld, er voor het wegnemen van het rechtstekort verschillende oplossingen denkbaar zijn, die een keuze vergen van rechtspolitieke en beleidsmatige aard, als gevolg waarvan de rechter niet kan voorzien in het rechtstekort en hij de keuze daarvoor aan de wetgever zou hebben moeten overlaten.

5.7.7. Op grond van al het vorenoverwogene is het gelijk aan de Inspecteur en kan belanghebbende niet twee maal het wettelijk maximale bedrag aan renteaftrek van Afl. 5.000 (artikel 16, lid 1, onderdeel c, Lv IB) als persoonlijke last in aftrek kan brengen.

Slotsom

5.8. De slotsom is dat het hoger beroep van de Inspecteur gegrond moet worden verklaard, de uitspraak van het Gerecht dient te worden vernietigd voor zover de beslissing de aanslag inkomstenbelasting voor het jaar 2011 betreft en het door belanghebbende ingestelde beroep ongegrond moet worden verklaard voor zover dat ziet op bezwaar tegen de aanslag inkomstenbelasting voor het jaar 2011.

Griffierecht en proceskosten

5.9. Voor zover belanghebbende in beroep is gekomen tegen het niet tijdig beslissen door de Inspecteur op het bezwaar, is het beroep gegrond, hetgeen betekent dat de Inspecteur op grond van artikel 18, lid 4, van de Landsverordening op het beroep in belastingzaken, het betaalde griffierecht aan belanghebbende dient te vergoeden.

5.10. Het Hof acht geen termen aanwezig voor een veroordeling van de Inspecteur in de kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van het (hoger) beroep heeft moeten maken.

6. Beslissing

Het Hof:

- verklaart het hoger beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak van het Gerecht;
- verklaart het beroep tegen het niet tijdig beslissen op het bezwaar gegrond;
- verklaart het bezwaar tegen de aanslag inkomstenbelasting 2011 ongegrond;
- handhaaft de aanslag inkomstenbelasting 2011;
- draagt de Inspecteur op het door belanghebbende betaalde griffierecht van Afl. 25 te vergoeden.

Aldus gedaan door mrs. D. Haan, voorzitter, P.A.M. Pijnenburg en M.J. Leijdekker, leden, in tegenwoordigheid van M.M.M. Faro MSc, als griffier. De beslissing is op 12 augustus 2020 in het openbaar uitgesproken.