



*gesprek graag*

TER INFORMATIE  
Aan  
de minister

de staatssecretaris van Financiën - Fiscaliteit en Belastingdienst (cc)

Directie Algemene  
Financiële en  
Economische Politiek

persoonsgegevens

# nota

Budgettaire derving box 3

## Aanleiding

De Hoge Raad heeft op 24 december jl. geoordeeld dat de vermogensrendementsheffing in de inkomstenbelasting (box 3-heffing) in strijd is met het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden (EVRM) en biedt de belastingplichtige rechtsherstel (belastingteruggave). In de nota BD-9262 bent u hierover geïnformeerd. De uitspraak van de Hoge Raad heeft grote budgettaire consequenties. Deze notitie informeert u hierover.

## Kern

- Als minister van Financiën bent u verantwoordelijk voor het inkomstenkader en daarmee voor de besluitvorming over de budgettaire consequenties van het arrest en het toezien op een deugdelijke dekking daarvan. Omdat u nog niet eerder bent geïnformeerd over de budgettaire spelregels voor de inkomsten en de werking van het inkomstenkader gaan we hier in de toelichting ook kort op in. Indien gewenst kunnen we hier nog meer informatie over op een rij zetten.
- In het huidige systeem van box 3 wordt men forfaitair belast: er wordt een behaald rendement verondersteld en daarover box-3 belasting betaald. Kort samengevat heeft de Hoge Raad nu beslist dat de heffing over box 3-bezittingen niet op deze wijze mag plaatsvinden, maar dat alleen belasting geheven mag worden over het werkelijke rendement. Indien en voor zover het rendement lager is dan het op grond van de wet (forfaitair) berekende rendement, dient de belastingplichtige te worden gecompenseerd.
- Dat betekent dat bij belastingplichtigen de aanslagen inkomstenbelasting het forfaitair berekende rendement moet worden vergeleken met het behaalde werkelijk rendement om te bepalen of de aanslag moet worden verminderd. De staat zal dus een deel van de geinde belastingen moeten terugbetalen.
- Box 3 zorgt jaarlijks voor ca. 4 mld. aan inkomsten.
- De omvang van de budgettaire derving bestaat uit verschillende delen:
  - Belastingteruggave belastingjaren 2017-2021: Een incidentele derving van circa 5-15 miljard euro (1-3 miljard euro per belastingjaar). Zie de toelichting voor een duiding van de bandbreedte.
  - Eventuele derving komende jaren (vanaf belastingjaar 2022): de box 3 heffing bestaat nu in onveranderde vorm en geldt dus zolang er geen spoedwetgeving komt. Zolang dit niet gebeurt blijft de budgettaire schade dus oplopen (met iedere maand potentieel ruim

## Datum

13 januari 2022

## Notanummer

2022-0000007866

## Bijlagen

geen

300 mln.). Het is daarom van belang dat zo snel als mogelijk de wet wordt aangepast. In het coalitieakkoord is per 2025 een nieuw systeem voor box 3 voorzien. Voor de tussenliggende jaren moet er daarom iets anders worden bedacht. ]

- Deze derving aan de inkomstenkant (lastenverlichting) vereist volgens de begrotingsregels een lastenverzwaring als dekking (zie toelichting). In elk scenario is dit een zeer hoog bedrag om te moeten dekken en zal dit politieke gevoelig liggen.
- Normaliter wordt voor de dekkingsbron zoveel mogelijk aangesloten bij de belastingsoort waarop de derving betrekking heeft. Gezien de grootte van de derving lijkt het niet mogelijk om de volledige derving binnen box 3 te compenseren door bijvoorbeeld het belastingtarief de komende jaren te verhogen. Daarom zal er gekeken moeten worden naar belastingsoorten met een grote opbrengst. Voorbeelden hiervan zijn de loon- en inkomstenbelasting, omzetbelasting of de vennootschapsbelasting. Wij komen te zijner tijd met concrete dekkingsvoorstellen.

Wanneer?

## Toelichting

### *Inkomstenkader: hoe werkt het en waarom?*

- Het inkomstenkader is een belangrijk onderdeel van het begrotingsbeleid en de begrotingsregels. Met het coalitieakkoord is de beleidsmatige lastenontwikkeling (en dus het inkomstenkader) voor de komende kabinetsperiode bepaald.
- Wanneer het kabinet besluit om de inkomsten (lasten) gedurende de kabinetsperiode te wijzigen dan moet dit gedekt worden met andere inkomsten. Bij een lastenverlichting moeten andere lasten verzwaard worden en bij een lastenverzwaring moet juist elders sprake zijn van een lastenverlichting. Het doel hiervan is budgettaire beheersing (van de lasten).
- De budgettaire gevolgen van de uitspraak van de Hoge Raad wordt gezien als een kabinetsbesluit en is dus relevant voor het inkomstenkader. Met andere woorden: de inkomsten elders dienen verhoogd te worden om het budgettaire gat dat is ontstaan te dekken.
- Alleen besluiten van het kabinet dienen binnen het inkomstenkader gedekt te worden. Daarnaast heeft ook de economie een effect op hoeveel inkomsten er binnenkomen. Hiervoor geldt aan de inkomstenkant het principe van automatische stabilisatie (d.w.z. het automatische dempen van de economie).
- Dit werkt als volgt. Wanneer het goed gaat met de economie (er zijn meer mensen aan het werk, er wordt meer geconsumeerd en de winsten zijn hoger) komen er meer inkomsten binnen. Deze extra inkomsten geven we niet uit, maar komen ten laste van het saldo (de staatsschuld daalt). In de omgekeerde situatie, wanneer het economisch slecht gaat, komen er juist minder inkomsten binnen. In dat geval hoeft er niet te worden bezuinigd, maar laten we het saldo juist verslechteren (de staatsschuld stijgt). Op deze manier wordt de economie automatisch gedempt en merken burgers en bedrijven er minder van wanneer de economie niet goed draait.

### *Omvang budgettaire derving arrest box 3*

- Over de omvang van de budgettaire derving bestaan nog verschillende zienswijzen. Dit heeft te maken met de interpretatie van het 'werkelijk behaalde rendement' en het aantal belastingplichtigen dat in aanmerking komt voor teruggave.
- Interpretatie werkelijk rendement:
  - De HR formuleert geen expliciete rechtsregel hoe het werkelijk behaalde rendement moet worden vastgesteld. Uit de overwegingen

- van de HR valt in ieder geval af te leiden dat met werkelijk rendement wordt bedoeld de rendementen uit de box 3-bezittingen die daadwerkelijk zijn behaald, zoals rente-, dividend- en huurinkomsten.
- Voor de vraag of ook het rendement als gevolg van gerealiseerde of ongerealiseerde waardeontwikkelingen van bijvoorbeeld aandelen (indirect rendement) in de heffing mag worden betrokken zijn verschillende zienswijzen mogelijk. In verschillende juridische commentaren op het arrest wordt de vraag ook opgeroepen hoe het werkelijk behaalde rendement moet worden bepaald. De HR doet hier niet met zoveel woorden een uitspraak over.
  - Aantal belastingplichtigen. Deze keuze geldt alleen voor aanslagen die onherroepelijk vaststonden op 24/12/2021. Vanaf belastingjaar 2021 geldt het arrest HR voor alle belastingplichtigen en het geldt ook voor alle aanslagen uit voorgaande jaren die nog worden opgelegd en de aanslagen uit die jaren die nog niet onherroepelijk vast staan. Voor aanslagen van 2017 t/m 2020 die onherroepelijk vast staan is er een keuze:
    - Er kan gekozen worden om alle belastingplichtigen een teruggave te geven als de belasting op werkelijk rendement lager uitkomt dan de huidige aanslag. Dus ongeacht of zij bezwaar hebben gemaakt of dat de aanslag eigenlijk al definitief is.
    - Een ander scenario is dat alleen de groep van 60.000 massaal bezwaarmakers uit 2017 en 2018 (en 2019-2020) in aanmerking komen voor belastingteruggave.

**Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden**

Niet van toepassing.



**TER BESPREKING**

Aan Minister van Financiën  
Aan Staatssecretaris Fiscaliteit en Belastingdienst  
Aan Staatssecretaris Toeslagen en Douane

Directie Algemene  
Financiële en  
Economische Politiek

persoonsgegevens

nota

HR arrest box 3

**Datum**

25 januari 2022

**Notanummer**

2022-0000026645

**Bijlagen**

geen

**Aanleiding**

- Deze notitie informeert u over mogelijke dekkingsopties voor de compensatie bij box 3 als gevolg van de uitspraak van de Hoge Raad. Dit betreft een voorstel voor de derving aan de inkomstenkant. Over de budgettaire derving aan de uitgavenkant en de mogelijke relatie met de inkomstenkant wordt u separaat geïnformeerd.
- Er staat dinsdag 24 januari met u (stas F&B) een gesprek gepland om over de dekking te praten. En op woensdag 26 januari staat er met u gezamenlijk (stas F&B en minister) een overleg hierover gepland. Ten slotte spreekt u (stas F&B) op donderdag met stas T&D over dit onderwerp.

**Beslispunten**

Stemt u in met het uitwerken van dekkingsvoorstellen op basis van de volgende uitgangspunten?

- a. De derving is incidenteel en wordt uitsluitend gedekt via lastenverzwaring, bij voorkeur ook incidenteel;
- b. De maatregelen zijn z.s.m. uitvoerbaar, uiterlijk per 2024;
- c. De maatregelen zijn juridisch houdbaar;
- d. De volledige dekking vindt plaats binnen de kabinetsperiode;
- e. De keuze voor dekking hangt samen met de keuze voor terugbetaling en wordt daarom gelijktijdig (uiterlijk bij de voorjaarsbesluitvorming) genomen;
- f. De lastenverzwaring wordt zoveel mogelijk gezocht bij de groep die ook baat heeft bij de terugbetalingen, dus (aflopende volgorde van wenselijkheid en op volgorde van de tabellen in deze notitie):
  - i. Tijdelijk verhogen vermogensbelasting met box 3 als grondslag;
  - ii. Andere incidentele belastingen op vermogen: box 2, de schenk- en erfbelasting, de vennootschapsbelasting en het eigenwoningforfait;
  - iii. Structurele belastingen op vermogen;
  - iv. Alternatieve dekkingsopties.

**Advies**

- De budgettaire derving aan de inkomstenkant wordt – afhankelijk van de interpretatie van het arrest en de precieze wijziging van compenseren – nu geschat op ca. 10 tot 19 miljard euro incidenteel. Wanneer enkel de bezwaarmakers worden gecompenseerd bedraagt de derving 0,5 tot 1 miljard euro incidenteel.

- Wij adviseren u om deze derving zoveel als mogelijk te zoeken bij de groep die ook profiteert. Concreet betekent ons voorstel dat het bedrag dat wordt misgelopen door de verplichte compensatie bij dezelfde groep weer wordt opgehaald door een tijdelijke verhoging van de nieuwe box 3 belasting (bijv. een vermogensbelasting).
- Terugvaloptie is om andere tijdelijke maatregelen in de vermogenssfeer te nemen, bijvoorbeeld het (lage) vpb-tarief, EWF of de schenk- en erfbelasting. Omdat dit niet direct aanhaakt bij de groep die profiteert is dit minder wenselijk en uitlegbaar.
- De keuze voor structurele maatregelen in de vermogenssfeer vinden wij onwenselijk, omdat het budgettaire gat dan wordt gedekt met opbrengt in de toekomst (het zogenaamde principe van 'kort voor lang'). Daarmee wordt direct aan het begin van de kabinetsperiode een onwenselijk precedent geschept.
- Afhankelijk van de door u gekozen denkrichting kan een specifiek dekkingspakket worden samengesteld. We horen daarom graag uw reactie hierop.

#### **Kern**

- De derving wordt bij voorkeur gedekt op het moment dat er wordt besloten over de omvang van het bedrag. Het doel is dat de kosten integraal worden meegewogen in de besluitvorming.
- De omvang (ca. 10 tot 19 mld.) van de budgettaire derving bestaat uit verschillende delen:
  1. Belastingteruggave belastingjaren 2017-2021: Zie de hierboven genoemde bedragen.
  2. Eventuele derving komende jaren (vanaf belastingjaar 2022): Het is van belang dat zo snel als mogelijk de wet wordt aangepast om derving in de komende jaren te voorkomen. In het coalitieakkoord is per 2025 een nieuw systeem voor box 3 voorzien. Voor de tussenliggende jaren moet iets anders worden bedacht. Dit eventuele dekkingsvraagstuk zal worden behandeld bij besluitvorming over de noodwetgeving.
- Deze derving moet gedekt worden. Alle lastenmaatregelen van het coalitieakkoord samen vormen het inkomstenkader. Beleidsmatige lastenrelevante wijzigingen die na het coalitieakkoord worden doorgevoerd, moeten aan de inkomstenkant gecompenseerd worden.
- Idealiter wordt voor de dekkingbron aangesloten bij de belastingsoort (in dit geval vermogen) waarop de derving betrekking heeft. Hieruit volgt dat bij voorkeur dekking wordt gevonden bij de groep die ook profiteert van de compensatie. Om die reden is het ook verstandig om het besluit over compensatie en dekking gelijktijdig te nemen.
- Er zijn drie denkrichtingen voor de dekkingsopties (van meest naar minst logisch gegroepeerd):
  1. Tijdelijke hogere vermogensbelasting als noodwetgeving: In het kader van noodwetgeving kan mogelijk een vermogensbelasting worden ingevoerd vanaf 2023. De eerste jaren kan het tarief tijdelijk met hetzelfde bedrag als de budgettaire derving in de eerdere jaren worden verhoogd. Op deze manier wordt met de dekking het best aangesloten bij de groep die ook profiteert. Daarbij kan bovendien gekozen worden voor een progressief of vlak tarief en/of liggen er keuzes voor over de hoogte van het heffingsvrije vermogen om zo nog beter aan te sluiten bij de groep die ook profijt heeft. Haalbaarheid en juridische houdbaarheid (vs EVRM) moeten bij deze

opties nog nader worden onderzocht. De wisselwerking met box 2 zal hierbij in oogschouw moeten worden genomen.

2. Tijdelijke maatregelen in de vermogenssfeer: tijdelijke verhoging tarieven vpb of eigenwoningforfait. Deze maatregelen lenen zich goed om incidenteel geld op te halen in de jaren 2023-2025.
  3. Structurele maatregelen in de vermogenssfeer: Het heeft niet de voorkeur om een incidentele derving te dekken met een structurele reeks (het 'kort voor lang' principe). Daarmee verhoog je de lasten voor toekomstige generaties, terwijl de huidige generatie profiteert. Dit betreffen aan de andere kant wel maatregelen die de structurele vermogensheffing in Nederland kunnen verbeteren. De maatregelen die onder deze categorie worden genoemd zijn maatregelen in de vermogenssfeer waarvan het niet verstandig is om deze tijdelijk in te voeren en daarom structureel van aard zijn. Er kan sprake zijn van een sterk gedragseffect door bijvoorbeeld box-arbitrage of uitstel van winstuitkering. Bij een tijdelijke maatregel is dit risico namelijk hoger.
- In onderstaande tabel staan de verschillende dekkingsrichtingen nader uitgewerkt.
  - Er zal nog goed gekeken moeten worden naar de uitvoerbaarheid van de verschillende maatregelen. De budgettaire bedragen zijn afkomstig uit eerdere rapporten (voornamelijk de bouwstenen voor een beter belastingstelsel uit 2020. Deze geven indicatie van het bedrag, maar zijn in de meeste gevallen nog niet geactualiseerd.

**Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden**

Niet van toepassing.



**TER BESPREKING**

Aan Minister van Financiën  
Aan Staatssecretaris Fiscaliteit en Belastingdienst  
Aan Staatssecretaris Toeslagen en Douane

Directie Algemene  
Financiële en  
Economische Politiek

persoonsgegevens

nota

HR arrest box 3

woe 26/1 10h30  
do 27/1 17h30

**Datum**  
25 januari 2022  
**Notanummer**  
2022-0000026645  
**Bijlagen**  
geen

**Aanleiding**

- Deze notitie informeert u over mogelijke dekkingsopties voor de compensatie bij box 3 als gevolg van de uitspraak van de Hoge Raad. Dit betreft een voorstel voor de derving aan de inkomstenkant. Over de budgettaire derving aan de uitgavenkant en de mogelijke relatie met de inkomstenkant wordt u separaat geïnformeerd.
- Er staat dinsdag 24 januari met u (stas F&B) een gesprek gepland om over de dekking te praten. En op woensdag 26 januari staat er met u gezamenlijk (stas F&B en minister) een overleg hierover gepland. Ten slotte spreekt u (stas F&B) op donderdag met stas T&D over dit onderwerp.

26/1/2022

Bespreken  
Wacht  
vandaag  
Pelle

**Beslispunten**

Stemt u in met het uitwerken van dekkingsvoorstellen op basis van de volgende uitgangspunten?

- a. De derving is incidenteel en wordt uitsluitend gedekt via lastenverzwaring, bij voorkeur ook incidenteel;
- b. De maatregelen zijn z.s.m. uitvoerbaar, uiterlijk per 2024;
- c. De maatregelen zijn juridisch houdbaar;
- d. De volledige dekking vindt plaats binnen de kabinetsperiode;
- e. De keuze voor dekking hangt samen met de keuze voor terugbetaling en wordt daarom gelijktijdig (uiterlijk bij de voorjaarsbesluitvorming) genomen;
- f. De lastenverzwaring wordt zoveel mogelijk gezocht bij de groep die ook baat heeft bij de terugbetalingen, dus (aflopende volgorde van wenselijkheid en op volgorde van de tabellen in deze notitie):
  - i. Tijdelijk verhogen vermogensbelasting met box 3 als grondslag;
  - ii. Andere incidentele belastingen op vermogen: box 2, de schenk- en erfbelasting, de vennootschapsbelasting en het eigenwoningforfait;
  - iii. Structurele belastingen op vermogen;
  - iv. Alternatieve dekkingsopties.

**Advies**

- De budgettaire derving aan de inkomstenkant wordt – afhankelijk van de interpretatie van het arrest en de precieze wijziging van compenseren – nu geschat op ca. 10 tot 19 miljard euro incidenteel. Wanneer enkel de bezwaarmakers worden gecompenseerd bedraagt de derving 0,5 tot 1 miljard euro incidenteel.

- Wij adviseren u om deze derving zoveel als mogelijk te zoeken bij de groep die ook profiteert. Concreet betekent ons voorstel dat het bedrag dat wordt misgelopen door de verplichte compensatie bij dezelfde groep weer wordt opgehaald door een tijdelijke verhoging van de nieuwe box 3 belasting (bijv. een vermogensbelasting).
- Terugvaloptie is om andere tijdelijke maatregelen in de vermogenssfeer te nemen, bijvoorbeeld het (lage) vpb-tarief, EWF of de schenk- en erfbelasting. Omdat dit niet direct aanhaakt bij de groep die profiteert is dit minder wenselijk en uitlegbaar.
- De keuze voor structurele maatregelen in de vermogenssfeer vinden wij onwenselijk, omdat het budgettaire gat dan wordt gedekt met opbrengt in de toekomst (het zogenaamde principe van 'kort voor lang'). Daarmee wordt direct aan het begin van de kabinetsperiode een onwenselijk precedent geschept.
- Afhankelijk van de door u gekozen denkrichting kan een specifiek dekkingspakket worden samengesteld. We horen daarom graag uw reactie hierop.

#### **Kern**

- De derving wordt bij voorkeur gedekt op het moment dat er wordt besloten over de omvang van het bedrag. Het doel is dat de kosten integraal worden meegewogen in de besluitvorming.
- De omvang (ca. 10 tot 19 mld.) van de budgettaire derving bestaat uit verschillende delen:
  1. Belastingteruggave belastingjaren 2017-2021: Zie de hierboven genoemde bedragen.
  2. Eventuele derving komende jaren (vanaf belastingjaar 2022): Het is van belang dat zo snel als mogelijk de wet wordt aangepast om derving in de komende jaren te voorkomen. In het coalitieakkoord is per 2025 een nieuw systeem voor box 3 voorzien. Voor de tussenliggende jaren moet iets anders worden bedacht. Dit eventuele dekkingsvraagstuk zal worden behandeld bij besluitvorming over de noodwetgeving.
- Deze derving moet gedekt worden. Alle lastenmaatregelen van het coalitieakkoord samen vormen het inkomstenkader. Beleidsmatige lastenrelevante wijzigingen die na het coalitieakkoord worden doorgevoerd, moeten aan de inkomstenkant gecompenseerd worden.
- Idealiter wordt voor de dekkingbron aangesloten bij de belastingsoort (in dit geval vermogen) waarop de derving betrekking heeft. Hieruit volgt dat bij voorkeur dekking wordt gevonden bij de groep die ook profiteert van de compensatie. Om die reden is het ook verstandig om het besluit over compensatie en dekking gelijktijdig te nemen.
- Er zijn drie denkrichtingen voor de dekkingsopties (van meest naar minst logisch gegroepeerd):
  1. Tijdelijke hogere vermogensbelasting als noodwetgeving: In het kader van noodwetgeving kan mogelijk een vermogensbelasting worden ingevoerd vanaf 2023. De eerste jaren kan het tarief tijdelijk met hetzelfde bedrag als de budgettaire derving in de eerdere jaren worden verhoogd. Op deze manier wordt met de dekking het best aangesloten bij de groep die ook profiteert. Daarbij kan bovendien gekozen worden voor een progressief of vlak tarief en/of liggen er keuzes voor over de hoogte van het heffingsvrije vermogen om zo nog beter aan te sluiten bij de groep die ook profijt heeft. Haalbaarheid en juridische houdbaarheid (vs EVRM) moeten bij deze



opties nog nader worden onderzocht. De wisselwerking met box 2 zal hierbij in oogschouw moeten worden genomen.

2. Tijdelijke maatregelen in de vermogenssfeer: tijdelijke verhoging tarieven vpb of eigenwoningforfait. Deze maatregelen lenen zich goed om incidenteel geld op te halen in de jaren 2023-2025.
  3. Structurele maatregelen in de vermogenssfeer: Het heeft niet de voorkeur om een incidentele derving te dekken met een structurele reeks (het 'kort voor lang' principe). Daarmee verhoog je de lasten voor toekomstige generaties, terwijl de huidige generatie profiteert. Dit betreffen aan de andere kant wel maatregelen die de structurele vermogensheffing in Nederland kunnen verbeteren. De maatregelen die onder deze categorie worden genoemd zijn maatregelen in de vermogenssfeer waarvan het niet verstandig is om deze tijdelijk in te voeren en daarom structureel van aard zijn. Er kan sprake zijn van een sterk gedragseffect door bijvoorbeeld box-arbitrage of uitstel van winstuitkering. Bij een tijdelijke maatregel is dit risico namelijk hoger.
- In onderstaande tabel staan de verschillende dekkingsrichtingen nader uitgewerkt.
  - Er zal nog goed gekeken moeten worden naar de uitvoerbaarheid van de verschillende maatregelen. De budgettaire bedragen zijn afkomstig uit eerdere rapporten (voornamelijk de bouwstenen voor een beter belastingstelsel uit 2020. Deze geven indicatie van het bedrag, maar zijn in de meeste gevallen nog niet geactualiseerd.

**Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden**

Niet van toepassing.



**TER ADVISERING**

Aan

de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst  
de minister

**Directie Algemene  
Financiële en  
Economische Politiek**

persoonsgegevens

# nota

Advies politieke vierhoek 28/1

## Aanleiding

De notitie bevat spreekpunten voor de politieke vierhoek van vrijdag 28 januari. Op de agenda staat:

1. Arrest van de Hoge Raad over het box 3-stelsel;
2. Kamerbrief over verlenging uitstel van betaling (hamerstuk i.r.t. het steunpakket).

## Agendapunt 1: Box 3

### Kern/advies:

- Het advies van de Landsadvocaat over de collectieve uitspraak is inmiddels binnen en per email met u (stas F&B en minister) gedeeld. De strekking is dat de uitspraak per 4 februari gedaan zal moeten worden, maar het niet noodzakelijk is om een interpretatie te geven aan het arrest. Dit betekent dat er meer tijd is om te besluiten over de vormgeving van het rechtsherstel en de dekking. Het advies is niet opgenomen in de stukken voor de vierhoek en wordt door u mondeling toelicht (zie: [Besluit per 4 februari](#))
- Ons advies bij de dekking is vasthouden aan de uitgangspunten in de vierhoeknotitie. Dit betekent dat 1) deze incidentele lastenverlichting volledig gedekt zal worden met een incidentele lastenverzwaring gedurende de kabinetsperiode; 2) dat besluitvorming hierover hand in hand gaat met de besluitvorming over herstel/noodwetgeving; 3) dat dekking wordt gezocht bij de groep die ook profijt heeft (dus vermogens).

## Agendapunt 2: Kamerbrief over verlenging uitstel van betaling

De vierhoek zal naar verwachting akkoord gaan met verzending van de Kamerbrief. In de ambtelijke vierhoek zijn wel enkele opmerkingen gemaakt bij de Kamerbrief. Hieronder vindt u ons advies voor een spreeklijn hoe u kunt reageren op mogelijke vragen en opmerkingen van uw collega's in de vierhoek.

- De minister van EZK spreekt mogelijk haar zorg uit over de oplopende schuldenproblematiek bij ondernemers. U kunt aangeven dat u deze zorg deelt, maar dat dit ook een gemengd beeld is. De Belastingdienst hanteert daarom een ruimhartige betalingsregeling van 60 maanden voor de opgebouwde belastingschuld. Dat is veel ruimer dan gebruikelijk (12 maanden). Ondernemers beginnen pas met aflossen met ingang van 1 oktober 2022.
- Mogelijk vraagt de minister van EZK waarom er niet gekozen is van een verlenging van 3 maanden (d.w.z. tot en met april in plaats van maart). U

**Datum**

27 januari 2022

**Notanummer**

2022-0000033412

**Bijlagen**

geen

kunt aangeven dat door een verlenging tot en met maart het uitstel van betaling qua duur weer aansluit bij de NOW en TVL. Een langere verlenging is niet wenselijk omdat tot hogere schuldenopbouw en er juist reden is om de steun af te bouwen.

- NB: Daarnaast zijn in de ambtelijke vierhoek enkele tekstuele opmerkingen gemaakt. Naar aanleiding daarvan hebben wij een enkele redactionele aanpassing gemaakt ten opzichte van de brief die u eerder accordeerde. Één inhoudelijke aanvulling is gemaakt. In de derde alinea is een zin toegevoegd over de al eerder aangekondigde aanstaande Kamerbrief over de langetermijnvisie van het kabinet op de vormgeving van het steunpakket: *"Deze overwegingen zullen ook terugkomen in de langetermijnvisie over de vormgeving van het steunpakket die het kabinet voor het einde van het eerste kwartaal met uw Kamer zal delen."*

## Toelichting

### Spreeklijn staatssecretaris per subonderwerp box 3

#### Inleiding arrest

- Vlak voor Kerst, op 24 december, heeft de Hoge Raad een uitspraak met grote impact gedaan over box 3.
- De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de forfaitaire wijze waarop het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen is bepaald in box 3 in 2017 en 2018 strijdig is met het EVRM (Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden) en dat dit moet worden hersteld voor 4 augustus 2021 (6 maanden na uitspraak).
- Indien het werkelijke rendement in deze jaren lager was, moet de belastingaanslag worden verminderd. Dit geldt in ieder geval voor de ongeveer 60.000 belastingplichtigen per jaar die rechtsgeldig bezwaar hebben gemaakt over 2017 en 2018 (in totaal 120.000 bezwaren). Omdat de rechtsvraag bij het collectief bezwaar over 2019 en 2020 hetzelfde was, geldt het ook voor bezwaren over die jaren.
- Het arrest is geldend recht en heeft daarmee gevolgen voor alle belastingplichtigen met ingang van 2021 en alle aanslagen die nog niet onherroepelijk vaststonden op 24 december 2021. Dit betekent dat het box 3-stelsel zo snel mogelijk gewijzigd dient te worden, omdat momenteel nog dezelfde methodiek wordt gehanteerd als in 2017.
- Het arrest vraagt erg veel van de uitvoering vanwege het rechtsherstel, toewerken naar een beoogd stelsel op basis van werkelijk rendement en de noodwetgeving voor de periode tot dit stelsel is ingevoerd.
- Het arrest werkt waarschijnlijk ook door naar regelingen op andere beleidsterreinen, zoals de toeslagen. De gevolgen hiervan worden momenteel onderzocht.

#### Besluit per 4 februari

- De uitspraak per februari gaat over de belastingplichtigen die bezwaar hebben gemaakt in 2017 en 2018. Dit zijn ongeveer 60.000 mensen per jaar.
- Er is een advies van de Landsadvocaat ingewonnen over wat noodzakelijk is om op te nemen in de uitspraak van 4 februari.
- In de notitie is het eerste beeld van ambtelijk FIN opgenomen was dat er een uitleg van het begrip werkelijk rendement moet worden gegeven.

- Er is aanvullende advies ingewonnen van de Landsadvocaat. Het beeld is dat de collectieve uitspraak alleen hoeft aan te geven dat het box 3-stelsel in strijd is met Europees recht. Er zou geen duiding nodig zijn over de vormgeving van het rechtsherstel of nadere interpretatie van het arrest.
- De andere keuzes kunnen na 4 februari gemaakt worden. Het is wel wenselijk daar ook zo spoedig mogelijk over te besluiten vanwege kritieke deadlines voor de uitvoering (i.e. definitieve aanslagen 2021, herstel en noodwetgeving).
- Alle keuzes hebben invloed op het budgettaire beslag en zijn daarmee relevant voor het dekkingsvraagstuk.

#### Rechtsherstel

De volgende punten zijn relevant voor de vormgeving van het rechtsherstel:

1. Doelgroep: belastingplichtigen die bezwaar hebben gemaakt of alle belastingplichtigen;
2. Interpretatie van het arrest over wat werkelijk rendement is: alleen direct rendement (rente, dividend en huur minus kosten) of ook vermogenswinst en -aanwas;
3. Reikwijdte van de vergoeding: wordt er vergoeding van invorderingsrente en immateriële schade geboden;
4. Uitvoering: op welke manier kan het herstel op uitvoerbare wijze worden vormgegeven.

#### Budgettaire consequenties en dekking

- De tabellen brengen de budgettaire gevolgen in beeld voor de twee interpretaties van het arrest.
- Dit zijn de eerste inschattingen en sterk afhankelijk van de gehanteerde aannames. Deze schattingen wijzigen mogelijk nog sterk.
- De budgettaire gevolgen dienen volgens de begrotingsregels incidenteel gedekt te worden via lastenverzwaring binnen de kabinetsperiode.
- Bij het zoeken naar dekking wordt bij het inventariseren altijd gestart met bronnen die zo dichtbij mogelijk liggen ten opzichte van de groep die er ook baat bij heeft. Hiervoor zijn enkele uitgangspunten opgesteld in de notitie.

#### Noodwetgeving

- Er zijn twee opties voor noodwetgeving:
  1. Forfaitaire rendementen met een werkelijke vermogensmix, mogelijk in combinatie met een tegenbewijsregeling: deze optie is vergelijkbaar met het rechtsherstel.
  2. Vermogensbelasting met box 3 als grondslag
- De opties voor noodwetgeving moeten nog worden getoetst worden op juridische houdbaarheid, haalbaarheid en uitvoerbaarheid.

## AGENDA

Vergadering te houden op 28 januari 2022  
in de Trêveszaal van het ministerie van Algemene Zaken,  
aan te vangen 's morgens om 10.30 uur

- 
1. Mededelingen
  2. Kamerbrief uitstel van betaling
  3. Box 3

- x stukken zijn rondgezonden
- o stukken worden rondgezonden
- stukken zijn in de samenwerkingsruimte geplaatst
- = geen stukken
- A aanbiedingsdatum

28 januari 2022

persoonsgegevens

### **Aanleiding**

Het box 3-stelsel gaat vanaf 2017 bij belastingplichtigen uit van een vermogensmix op basis van spaargeld en beleggingen, waarbij niet hetzelfde rendement wordt aangenomen. Op 24 december 2021 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat deze vormgeving van het box 3-stelsel in strijd is met het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden (EVRM) en biedt de belastingplichtige rechtsherstel.

Het rechtsherstel houdt in dat de heffing naar werkelijk rendement moet plaatsvinden, voor zover dit lager is dan het forfaitair berekende rendement. Op uiterlijk 4 februari moet één uitspraak gedaan worden voor alle belastingplichtigen die bezwaar hebben gemaakt over de jaren 2017 en 2018. Binnen 6 maanden daarna (dus vóór 4 augustus 2022) dienen de aanslagen inkomstenbelasting 2017 en 2018 van de belastingplichtigen die een werkelijk rendement hebben behaald dat lager is dan het vastgestelde box 3-inkomen, te worden vermindert.

Bijlagen bij deze oplegger:

1. Rechtsherstel
2. Budgettaire consequenties en dekking
3. Noodwetgeving

### **Gevolgen arrest:**

- Budgettaire derving: Box 3 levert rond de 4 mld. euro per jaar op. De omvang van de derving is afhankelijk van de keuzes die gemaakt worden ten aanzien van bijvoorbeeld de compensatie en de noodwetgeving. De derving zal volgens de begrotingsregels gedurende deze kabinetsperiode gedekt moeten worden met een lastenverzwaring.
- Grote inspanning uitvoering:
  - Het rechtsherstel dient in een zeer korte periode te worden verleend. Daarnaast is de uitspraak van de HR geldend recht vanaf 24 december 2021. Dat betekent onder andere dat *alle* nieuwe aanslagen conform de uitspraak moeten worden opgelegd, waaronder de definitieve aanslagen 2021 die voor de zomer moeten worden opgelegd.
  - Tot het beoogde nieuwe stelsel op basis van werkelijk rendement (de Kamer is hier nog niet over geïnformeerd) is ingevoerd (uitvoerbaarheid hiervan moet nog worden getoetst, maar kan niet vóór 2025), zal het box 3-stelsel voor de tussenliggende periode herzien moeten worden via noodwetgeving. De politieke keuzes hebben veel invloed op de uitvoeringslasten.
- Doorwerkingen andere beleidsterreinen: bijvoorbeeld toeslagen of de eigen bijdragen in de Wlz. Deze worden momenteel geïnventariseerd, inclusief budgettaire consequenties en hoe daarmee om te gaan.

### **Proces en bespreekpunten**

Besluitvormingsproces:

- Vrijdag 28/1: politieke vierhoek;
- Dinsdag 1/2: politieke vierhoek;
- Voor vrijdag 4/2: debat TK;
- Vrijdag 4/2: MR.

Cruciale deadlines:

- 4 februari: uitspraak over de massaalbezwaarprocedure;
- 21 februari: risico op dwangsom indien er geen uitspraak is gedaan op 4 februari;
- 1 maart: start aangiftecampagne 2021;
- 4 augustus: vermindering aanslagen inkomstenbelasting 2017 en 2018;
- Voorjaarsbesluitvorming (eind april);

De beslissing die noodzakelijk is per 4 februari is de uitleg van het begrip werkelijk rendement (zie memo 1: Rechtsherstel) voor de belastingplichtigen die bezwaar hebben gemaakt in de jaren 2017-2018.

Daarnaast moeten uiteindelijk ook keuzes gemaakt worden over:

- De vormgeving van het rechtsherstel (zie bijlage 1):
  - De reikwijdte van de doelgroep (herstel voor alle belastingplichtigen of alleen belastingplichtigen die tijdig bezwaar hebben gemaakt);

- De reikwijdte van mogelijke vergoeding, en
- De uitvoering van het rechtsherstel
- Afhankelijk van deze keuzes zijn er stevige budgettaire consequenties, daarnaast hebben de keuzes ook een inhoudelijke verbinding met hoe het geld weer wordt opgehaald. Hierover moeten afspraken worden gemaakt (zie bijlage 2). Deze notitie gaat niet in op de potentiële dekkingsopties;
- De richtingen voor noodwetgeving voor het box 3-stelsel die uitgewerkt zullen worden (zie bijlage 3).

De keuzes over de vormgeving het rechtsherstel en de noodwetgeving hebben veel invloed op de omvang van de budgettaire derving en daarmee het dekkingsvraagstuk. Vanwege deze inhoudelijk samenhang, is het wenselijk hier integraal over te beslissen.

#### **Toelichting arrest**

- Het arrest heeft een onherroepelijke uitspraak gedaan over de rechtsvragen die naar voren zijn gekomen in de massaalbezwaarprocedure over 2017 en 2018. Er hebben per jaar ongeveer 60.000 belastingplichtigen rechtsgeldig bezwaar gemaakt.
- Het oordeel van de Hoge Raad houdt in dat de heffing over box 3-bezittingen moet plaatsvinden naar het daaruit behaalde werkelijke rendement. Om rechtsherstel te verlenen, wordt het vastgestelde box 3-inkomen vergeleken met het behaalde werkelijke rendement.
- In het arrest wordt niet expliciet geformuleerd hoe het werkelijke rendement vastgesteld moet worden. Hierover is extern advies gevraagd. Deze interpretatie is naar onze inschatting deels een politieke keuze (zie bijlage 1) waarbij het risico is dat er vervolgproudures gaan komen, omdat het arrest ruimte biedt voor interpretatie.

#### **Toelichting collectieve uitspraak (aanvullende duiding aangevraagd bij Landsadvocaat)**

- De collectieve uitspraak is de (eind)beslissing in de massaal bezwaarprocedures.
  - Deze uitspraak moet op 4 februari gepubliceerd worden in de Staatscourant.
  - De uitspraak dient ten minste een weergave van het arrest van de Hoge Raad te bevatten en een deugdelijke motivering.
  - Aan het vereiste van een deugdelijke motivering wordt in elk geval voldaan als de collectieve uitspraak de uitleg van het begrip werkelijk rendement bevat en de wijze waarop de inspecteur (Belastingdienst in opdracht van de politiek) dit werkelijk rendement gaat bepalen.
  - Het bepalen van het rendement bepaalt of de Belastingdienst dit uit eigen beweging doet of de belastingplichtige bewijs moet aanleveren. De noodzaak om dit te communiceren is gevraagd aan de Landsadvocaat.
  - Dit houdt in dat op 4 februari uitspraak moet worden gedaan over de vormgeving van het rechtsherstel voor de bezwaren over de jaren 2017-2018.
- Het arrest is geldend recht voor *alle* belastingplichtigen met ingang van het belastingjaar 2021. Over 2021 zijn nog geen definitieve aanslagen opgelegd. Dit betekent dat alle aanslagen conform het arrest moeten plaatsvinden. De uitspraak behelst daarmee niet alleen dat er rechtsherstel moet plaatsvinden, maar ook dat uitvoering van nieuwe aanslagen conform het arrest moet plaatsvinden. Om de effecten te beperken dient het huidige stelsel zo spoedig mogelijk gewijzigd te worden. Hier ligt ook een politieke keuze voor (zie bijlage 3).
- Ook voor 2019 en 2020 lopen procedures massaal bezwaar box 3 (inmiddels circa 100.000 bezwaarschriften). De in deze procedures geformuleerde rechtsvraag is grotendeels gelijk aan die van de procedures 2017 en 2018. Daarmee kan het arrest van de HR van 24 december 2021 tevens worden gezien als een definitief antwoord op deze rechtsvraag in de massaal bezwaarprocedures 2019 en 2020. Dit is al gecommuniceerd aan de Kamer.
- Het is een overweging om ook direct uitspraak te doen over de massaalbezwarenprocedure 2019-2020.

#### **Wat als de collectieve uitspraak niet tijdig wordt gedaan?**

- Als de collectieve uitspraak niet tijdig gedaan wordt of geen deugdelijke motivering bevat, zijn er de volgende risico's:
  - 1) De inspecteur verbeurt een dwangsom.

- De termijn waarover de dwangsom loopt, vangt aan 14 dagen na de ontvangst van een ingebrekestelling, dat wil zeggen op zijn vroegst op 21 februari.
  - De dwangsom loopt op gedurende 42 dagen en bedraagt uiteindelijk maximaal € 1.442 (op zijn vroegst op 4 april). Eerste inschatting is dat afhankelijk van de uitleg van de wet is dit per bezwaar (als iedere belanghebbende de inspecteur in gebreke stelt en de maximale dwangsom verbeurd wordt dit in totaal circa € 260 mln.) of per uitspraak (€ 1.442, eventueel maal 4 voor het aantal belastingjaren).
- 2) Belanghebbenden stappen naar de rechter wegens het niet tijdig beslissen op bezwaar.
- Naast het in gebreke stellen van de inspecteur kunnen belanghebbenden beroep instellen bij de rechter wegens het niet tijdig doen van uitspraak. Als de rechter dit beroep honoreert, draagt de rechter de inspecteur op om alsnog uitspraak te doen.
  - Daarbij kan de rechter de inspecteur veroordelen in de proceskosten of de belanghebbende een schadevergoeding toekennen.
- Naast de genoemde risico's kan de inspecteur de aanslagen waarop de collectieve uitspraak ziet pas verminderen als de uitleg van het begrip werkelijk rendement en de wijze van het bepalen daarvan duidelijk zijn. De termijn voor het verminderen van deze aanslagen is 6 maanden na de collectieve uitspraak (in beginsel uiterlijk op 4 augustus). Bij geen uitspraak op 4 februari of alleen een globale uitspraak is dit niet haalbaar.



## **Bespreekpunten**

Ten aanzien van rechtsherstel en uitvoering van het arrest moeten de volgende zaken bij de vormgeving aan de orde komen:

1. Doelgroep:
  - alleen de belastingplichtigen die bezwaar hebben gemaakt, of
  - alle belastingplichtigen die geraakt zijn;
2. Interpretatie van het arrest over wat werkelijk rendement is:
  - alleen direct rendement: rente, huur en dividend, verminderd met kosten, of
  - direct rendement en vermogenswinst of vermogensaanwas (koerswinst en prijsstijging onroerend goed);
3. Reikwijdte van de vergoeding: wordt er vergoeding van invorderingsrente en immateriële schade geboden;
4. Uitvoering: op welke manier kan het herstel op uitvoerbare wijze worden vormgegeven.

### 1. Doelgroep

- De Hoge Raad heeft een uitspraak gedaan over een massaalbezwaarprocedure van ca. 60.000 belastingplichtigen over de jaren 2017 en 2018 (in totaal ca 120.000 bezwaren).
- Reeds gecommuniceerd bij uitstelbrief Kamervragen:
  - Uitspraak van 4 februari zal ook gaan over 2019 en 2020, waarvoor een vergelijkbare procedure loopt.
  - Belastingplichtigen hoeven geen actie te ondernemen op de onjuiste voorlopige aanslagen die per 24 december 2021 worden opgelegd (waaronder alle nog op te leggen aanslagen over 2021), omdat deze met de definitieve aanslag hersteld zullen worden.
- Voordelen rechtsherstel alle belastingplichtigen:
  - **Politiek**: Direct zekerheid voor belastingplichtigen. Het kan gevoelig liggen om alleen de mensen die bezwaar hebben gemaakt herstel te bieden.
  - **Juridisch**: Een rechtbank heeft een belastingplichtige die geen bezwaar heeft gemaakt al rechtsherstel geboden in lijn met het arrest. Het risico is aanwezig dat de rechter in meer gevallen de aanslagen alsnog zal verminderen.
  - **Uitvoering**: Extra vragen, telefoontjes en vele bezwaar- en beroepsprocedures tegen de ambtshalve verzoeken worden voorkomen.
- Nadelen
  - **Uitvoering**: Het volume neemt toe (impact hangt af van de vormgeving, zie punt 4)
  - **Mogelijke precedentwerking**: Normaal gelden arresten alleen voor de bezwaarmaker.
  - **Budgettair**: Vergroot de dekkingsopgave (zie tabel budgettaire consequenties).

### 2. Interpretatie werkelijk rendement

- De Hoge Raad rekent in het arrest direct rendement tot het werkelijk rendement (rente, huur of dividend, verminderd met de kosten). De casus gaat over een spaarder met alleen rente.
- De Hoge Raad is niet expliciet over de vraag of ook vermogenswinst (verkoopopbrengst minus aanschafprijs) en vermogensaanwas (ongerealiseerde waardemutatie) meetellen voor het "uit bezittingen behaald rendement".
- Over de interpretatie en over de omvang van de doelgroep is juridisch advies gevraagd, dat zeer spoedig wordt verwacht.
- Voordelen voor brede definitie:
  - **Budgettair**: Kleinere budgettaire gevolgen (zie memo 2). De vermogensaanwas vormt een belangrijk deel van het rendement.
  - **Politiek**: Aandelenpakketten en onroerend goed zijn de afgelopen jaar veelal in waarde gestegen. Het is lastig uitlegbaar als dit niet zou worden meegenomen.
- Nadelen
  - **Politiek**: Het is lastig uitlegbaar dat een belastingplichtige over niet gerealiseerde vermogensstijgingen of dalingen belasting moet betalen.
  - **Juridisch**: Het risico bestaat dat daartegen opnieuw bezwaar zal worden gemaakt en juridische procedures worden opgestart, waarbij de belastingplichtige in het gelijk gesteld zou kunnen worden. Denk bijvoorbeeld aan iemand met een vakantiehuis dat sterk in waarde is gestegen, maar niet verhuurd is geweest.

### 3. Reikwijdte van de vergoeding

- We adviseren om geen vergoeding te bieden van invorderingsrente of immateriële schade. Het verstrekken van deze vergoeding is juridisch niet noodzakelijk en leidt tot aanvullende budgettaire derving.
- Een belastingplichtige heeft recht op rentevergoeding wanneer de belasting - die te veel is betaald - geheven is in strijd met het Unierecht. Dat is bij deze uitspraak niet het geval. Indien de vergoeding wel wordt verstrekt, is de derving ca. 0,1-2,3 mld. euro. Een belastingplichtige heeft wel recht op vergoeding van invorderingsrente, indien deze destijds is betaald bij een aanslag die te laat is voldaan nadat een uitstelverzoek is afgewezen. Dit gaat echter om een zeer beperkte groep.
- Een belastingplichtige heeft recht op een immateriële schadevergoeding – compensatie van veronderstelde spanning en frustratie – van 500 euro per 6 maanden wanneer er niet binnen een redelijke termijn een uitspraak wordt gedaan. Het uitgangspunt voor deze termijn is 2 jaar voor de fase van bezwaar en beroep in eerste aanleg, welke termijn (reeds in bezwaar) verstreken is voor de geschillen over 2017 en 2018. Er kan een langere termijn gelden bij een ingewikkelde zaak. Dat is hier van toepassing. De inspecteur kan op deze grond aanvragen voor vergoeding afwijzen.

### 4. Uitvoering

- De uitvoerbaarheid van de opties voor rechtsherstel kan niet voor 4 februari worden vastgesteld. De opties zijn enkel op hoofdlijnen getoetst op technische maakbaarheid in de uitvoering. De opties dienen eerst nader te worden uitgewerkt voordat deze definitief op uitvoerbaarheid en inpasbaarheid in het portfolio kunnen worden getoetst. Definitieve uitspraken over uitvoerbaarheid kunnen worden gedaan nadat een uitvoeringstoets heeft plaatsgevonden op de definitieve keuzes. Dit zal na 4 februari zijn.
- In alle gevallen is de impact op de Belastingdienst dusdanig groot, dat het zal leiden tot verdrukking van andere werkzaamheden. Ook voor de beleidskant heeft dit uiteraard grote impact. Zoals te zien bij de hersteloperatie Toeslagen is het van groot belang om de vormgeving van herstel zo makkelijk mogelijk te maken voor zowel burger als uitvoering met het oog op tijdige afhandeling en voorkomen van vervolgpcedures. Dit vraagstuk vergt eveneens een politieke weging.
- De deadline voor herstel voor degenen die bezwaar hebben gemaakt is 4 augustus, 6 maanden na de publicatie van de vormgeving van het rechtsherstel op 4 februari.
- Optie 1: Een tegenbewijsregeling voor alle belastingplichtigen voor de jaren 2017-2020 (en tzt ook voor alle belastingplichtigen over 2021) is niet uitvoerbaar. We onderzoeken in hoeverre dit wel uitvoerbaar zou kunnen worden, als we het tot een deel van de belastingplichtigen kunnen beperken.
- Optie 2: Onderzocht wordt of een geautomatiseerde herstelmogelijkheid kan worden ontwikkeld. De optie wordt onderzocht waarbij een nieuw forfaitair rendement wordt berekend dat beter aansluit op het werkelijke rendement. Dit op basis van
  - de werkelijke samenstelling van het vermogen van elke belastingplichtige, in plaats van een veronderstelde vermogensmix conform het huidige box 3-stelsel.
  - een forfaitair rendement per vermogenscategorie dat aansluit bij het werkelijke rendement in het betreffende jaar.Als het nieuwe forfaitaire rendement lager is dan volgens de (oude) box 3-berekening, wordt de aanslag verminderd.
- Voordelen:
  - **Uitvoering**: Daarmee hoeven veel minder belastingplichtigen voor rechtsherstel een beroep te doen op de tegenbewijsregeling. Hoe lager de (nieuwe) forfaitaire rendementen per vermogenscategorie worden vastgesteld, voor hoe meer belastingplichtigen geautomatiseerd recht wordt gedaan aan de uitspraak van de Hoge Raad. Een grofmazige inschatting:
    - enkele honderdduizenden belastingplichtigen per belastingjaar als wordt uitgegaan van het totale rendement (dus inclusief vermogenswinst en -aanwas).
    - enkele tienduizenden per belastingjaar wanneer de forfaits alleen gebaseerd zijn op het directe rendement.
- Nadelen:
  - **Budgettair**: Aan iedereen wordt automatisch herstel geboden.

- **Politiek:** Overcompensatie. Ook mensen wiens daadwerkelijke inkomen hoger is dan het forfaitaire bepaalde inkomen zullen mogelijk een teruggave krijgen.
- **Uitlegbaarheid:** Opnieuw werken met een forfait stuit mogelijk op onbegrip.
- **Uitvoerbaarheid:** In het verleden is gebleken dat wij niet goed in staat zijn geweest om in te schatten hoeveel mensen alsnog gebruik zullen willen maken van tegenbewijsregeling.
- Optie 3. Een alternatief is om de volledige opbrengst van de box 3-heffing over de jaren 2017-2020 te vergoeden. Dit scheelt veel administratieve- en uitvoeringslasten bij de belastingplichtigen en Belastingdienst. Deze optie vergroot wel het dekkingsvraagstuk.

**Budgettaire consequenties aan de inkomstenkant**

Afhankelijk van te maken keuzes rond herstel zijn er stevige budgettaire consequenties. De onderstaande tabellen bieden een overzicht van de opbrengst en eerste inschatting van de budgettaire derving, afhankelijk van de interpretatie van het arrest.

In Tabel 1a staat de opbrengst en het aantal aangiften voor de jaren 2017-2021; het jaar 2022 wordt nog in beeld gebracht. Het betreffen feitelijke aangiften, waarbij is uitgegaan van de in de aangifte opgegeven verdeling van het vermogen tussen twee fiscaal partners. Daarbij telt de fiscaal partner die zelf geen vermogen aangeeft niet mee.

Tabel 1a: Opbrengst box 3

	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Opbrengst box 3	€ 4,7 mld	€ 4,4 mld	€ 4,3 mld	€ 4,1 mld	€ 4,2 mld	PM
Aantal aangiftes box 3	2,9 mln	2,6 mln	2,7 mln	2,7 mln	1,9 mln	PM

De onderstaande tabellen tonen de derving voor twee interpretaties van het arrest. Voor de forfaitaire rendementen is zoveel mogelijk aangesloten bij de rendementen die in het huidige stelsel worden gebruikt en geobserveerd zijn in de relevante jaren. De derving betreft een som van alle individuele aangiften, waarbij geen rekening is gehouden met eventueel geleverd tegenbewijs. Voor belastingplichtigen die volgens deze systematiek te weinig betalen, geldt dat hun aanslag gebaseerd blijft op het oude systeem. N.B. Dit zijn de eerste inschattingen en sterk afhankelijk van de gehanteerde aannames. Deze schattingen wijzigen mogelijk nog sterk.

Tabel 2a: Budgettaire gevolgen per jaar (alleen direct rendement), plus een reeks indien alleen bezwaarmakers rechtsherstel ontvangen

Jaar	Aantal aangiftes (iedereen)	Budgettair (iedereen)	Aantal aangiftes (alleen bezwaar)	Budgettair (alleen bezwaar)
2017	2,8 mln	-€ 4,1 mld	76.043	-€ 0,32 mld*
2018	2,6 mln	-€ 3,8 mld	54.402	-€ 0,26 mld*
2019	2,6 mln	-€ 3,8 mld	65.044	-€ 0,25 mld*
2020	2,6 mln	-€ 3,6 mld	45.611	-€ 0,14 mld*
2021	1,9 mln	-€ 3,7 mld	voor iedereen	-€ 3,7 mld
2022 <sup>1</sup>	1,9 mln	-€ 3,7 mld	voor iedereen	-€ 3,7 mld
Totaal	12,6 mln	-€ 19,1 mld	241.100	-€ 8,4 mld

\* Het is de vraag in hoeverre het juridisch houdbaar is de doelgroep te beperken tot de mensen die bezwaar hebben gemaakt.

Tabel 2b: Budgettaire gevolgen per jaar (totaalrendement), plus een reeks indien alleen bezwaarmakers 2017-2020

Jaar	Aantal aangiftes (iedereen)	Budgettair (iedereen)	Aantal aangiftes (alleen bezwaar)	Budgettair (alleen bezwaar)
2017	2,3 mln	-€ 1,5 mld	54.010	-€ 0,09 mld*
2018	2,3 mln	-€ 3,4 mld	47.214	-€ 0,24 mld*
2019	1,9 mln	-€ 1,2 mld	43.627	-€ 0,07 mld*
2020	2,3 mln	-€ 2,9 mld	40.488	-€ 0,12 mld*
2021	1,0 mln	-€ 0,8 mld	voor iedereen	-€ 0,8 mld
2022 <sup>2</sup>	1,5 mln	-€ 2,0 mld	voor iedereen	-€ 2,0 mld
Totaal	9,9 mln	-€ 9,7 mld	185.339	-€ 3,3 mld

\* Het is de vraag in hoeverre het juridisch houdbaar is de doelgroep te beperken tot de mensen die bezwaar hebben gemaakt.

<sup>1</sup> De getallen voor 2022 zijn ter indicatie. Deze zijn hoogst onzeker, omdat 2022 nog niet is afgelopen.

<sup>2</sup> De getallen voor 2022 zijn ter indicatie. Deze zijn hoogst onzeker, omdat 2022 nog niet is afgelopen.

### **Begrotingsregels**

- Een derving als gevolg van een arrest is volgens de begrotingsregels een beleidsmatige lastenverlichting.
- Beleidsmatige lastenrelevante wijzigingen die na het coalitieakkoord worden doorgevoerd, moeten aan de inkomstenkant gecompenseerd worden.
- Aangezien het een incidentele derving betreft, dient deze ook incidenteel gedekt te worden binnen de kabinetsperiode.

Dit betekent dat een dekkingsmaatregel in ieder geval in de jaren 2023-2025 het bedrag op zou moeten brengen van de derving. Het uitgangspunt binnen de begrotingsregels is dat er gelijktijdig wordt besloten over de vormgeving van het rechtsherstel en de dekking. Dit borgt dat er integrale besluitvorming plaatsvindt over de vormgeving van de lastenverlichting en de lastenverzwaring.

### **Dekking**

De omvang van de budgettaire derving bestaat uit verschillende delen:

- Rechtsherstel belastingjaren 2017-2021 (zie bovenstaande bedragen).
- Eventuele derving komende jaren (vanaf belastingjaar 2022) tot een stelsel op basis van werkelijk rendement is ingevoerd. Dit dekkingsvraagstuk zal worden behandeld bij besluitvorming over de noodwetgeving.

Bij het zoeken naar dekking wordt bij het inventariseren altijd gestart naar bronnen die zo dichtbij mogelijk liggen ten opzichte van de groep die er ook baat bij heeft. Uitgangspunten bij het zoeken van budgettaire dekking zijn:

- a. De derving is incidenteel en wordt gedekt via compenserende incidentele lastenverzwaring binnen deze kabinetsperiode
- b. De maatregelen zijn z.s.m. uitvoerbaar, uiterlijk per 2024;
- c. De maatregelen zijn juridisch houdbaar;
- d. De keuzes rondom terugbetaling hangen zowel budgettair als inhoudelijk samen met de keuzes voor dekking en worden daarom gelijktijdig (uiterlijk bij de voorjaarsbesluitvorming) genomen;
- e. De lastenverzwaring wordt zoveel mogelijk gezocht bij de groep die ook baat heeft bij de terugbetalingen, in de sfeer van vermogen.

### **Budgettaire consequenties aan de uitgavenkant**

Naast de derving aan de inkomstenkant zijn er ook gevolgen voor de uitgavenkant van de begroting (artikel 1. Belastingdienst) die moeten worden betrokken in de besluitvorming over box 3.

Er is sprake van uitvoeringskosten, de omvang is sterk afhankelijk van de gekozen oplossingsrichting en wordt aan de hand van een uitvoeringstoets bepaald. De exacte omvang kan op dit moment niet worden berekend, maar gezien de omvang van het herstel kan het budgettaire risico oplopen tot een bedrag van tientallen tot potentieel honderden miljoenen. Ter illustratie: de hersteloperatie bij Uitvoeringsorganisatie Herstel Toeslagen kost meerjarig ca. 500 mln. euro.

In andere regelingen wordt gebruik gemaakt van het verzamelinkomen, inclusief fictief rendement van box 3. Het gaat bijvoorbeeld om de toeslagen (eerste raming 30-60 mln. euro), studiefinanciering, eigen bijdragen in de langdurige zorg. Er wordt nog precies in kaart gebracht waar dit speelt.

### **Bespreekpunt**

Stemt u in met de nadere uitwerking van deze opties voor noodwetgeving?

1. Forfaitaire rendementen met een werkelijke vermogensmix, in combinatie met een tegenbewijsregeling;
2. Vermogensbelasting met box 3 als grondslag;

### **Opties voor noodwetgeving**

- De implementatie van een stelsel op basis van werkelijk rendement kan niet eerder worden gerealiseerd dan met ingang van het belastingjaar 2025. Dit komt door de benodigde tijd voor wetgeving en wijziging van de systemen bij de Belastingdienst. Het rechtsherstel en noodwetgeving leggen ook een aanvullend beslag op de beschikbare capaciteit.
- Bij de opties voor noodwetgeving wordt aangegeven per wanneer de opties technisch maakbaar zijn. Deze opties moeten echter nog getoetst worden op juridische houdbaarheid, haalbaarheid en uitvoerbaarheid.

#### 1. Forfaitaire rendementen met een werkelijke vermogensmix, mogelijk in combinatie met een tegenbewijsregeling

- De systematiek is vergelijkbaar met een optie voor rechtsherstel die nog wordt onderzocht.
- Het forfaitaire voordeel uit sparen en beleggen wordt berekend op grond van de werkelijke samenstelling van het vermogen van belastingplichtigen. Per vermogenscategorie wordt een forfait vastgesteld zodat het te belasten voordeel beter aansluit bij de werkelijkheid.
- Als het forfaitaire rendement afwijkt van het werkelijke rendement, kan ervoor worden gekozen de belastingplichtige de mogelijkheid te geven tegenbewijs te leveren. Een eerste inschatting is dat mogelijk honderdduizenden belastingplichtigen van zo'n tegenbewijsregeling gebruik zullen maken.
- De regeling is op z'n vroegst technisch maakbaar per belastingjaar 2023. Een tegenbewijsregeling vergt veel handmatig werk, dit vraagt veel capaciteit van behandelaren.
- Het voordeel van deze optie is dat het tracht het werkelijk rendement te benaderen. Het nadeel van is dat een tegenbewijsregeling budgettaire derving tot gevolg heeft en voor de uitvoering complex is.
- Een mogelijkheid om de derving te verlagen is de forfaitaire rendementen laag vaststellen en het belastingtarief te verhogen. Dit verkleint de groep die voor tegenbewijs in aanmerking komt. Deze optie wordt nader onderzocht.

#### 2. Vermogensbelasting met box 3 als grondslag

- Huidige box 3 is de facto een progressieve vermogensbelasting.
- De vermogensbelasting wordt opgenomen in de aanslag inkomstenbelasting in plaats van een vermogensrendementsheffing in box 3.
- De bestaande parameters worden aangepast om volgens een vergelijkbare systematiek tot een belastingtarief op vermogen te komen voor alle belastingplichtigen in box 3. De bedoeling hiervan is dat een belastingplichtige ongeveer evenveel belasting zou betalen als volgens het huidige box 3-stelsel.
- De opties die worden onderzocht zijn een tijdelijk hoger tarief, een progressief tarief en een hoger heffingvrij vermogen.
- De optie is op z'n vroegst technisch maakbaar per 2024. Dit is nadrukkelijk een eerste beeld en wordt nog nader uitgezocht. Als de vermogensbelasting náást een (vorm van) vermogensrendementsheffing in box 3 wordt vormgegeven, is dit niet eerder technisch maakbaar dan per 2025.
- Het is onzeker of vermogensbelasting in deze vorm niet ook strijdig zou zijn met het EVRM.
- Het voordeel van deze optie is dat het verdere budgettaire derving voorkomt. Tevens is het mogelijk om de box 3 belastingplichtigen die voordeel hebben ondervonden van het stelsel afgelopen jaren zwaarder te belasten.
- Het nadeel is dat er complexiteit ontstaat omdat de gebruikte bedragen om te heffen over vermogen, tegelijkertijd meetellen voor het verzamelinkomen. Onderzocht wordt of doorwerking naar inkomen kan worden geknipt en per wanneer.
- Daarnaast is het de vraag welke consequenties de doorwerking van de vermogensbelasting naar o.a. verzamelinkomen, heffingskortingen en verliesverrekening heeft en hoe deze belasting internationaal uitwerkt.



**TER ADVISERING**

Aan  
de minister

**Directie Algemene  
Financiële en  
Economische Politiek**

Persoonsgegevens

# nota

Vorbereiding politieke vierhoek 1 februari

**Datum**

1 februari 2022

**Notanummer**

2022-0000037448

**Bijlagen**

geen

## Advies politieke vierhoek

- Naar verwachting zal er met name druk komen op het proces: wanneer moet wat besloten worden? (Beslispunt 2 van de voorliggende notitie)
- Er liggen twee varianten voor de planning voor: 1) snelle besluitvorming voor 1 maart; 2) lange besluitvorming voor 1 mei samen met de voorjaarsbesluitvorming.
- De consequentie van 1 maart niet halen zijn:
  - 4 augustus niet wordt voldaan aan rechtsherstel, en daarvan kunnen dwangsommen het gevolg zijn.
  - Des te langer wordt gewacht met besluitvorming, des te moeilijker opties zoals noodwetgeving in de uitvoering worden.
- Vanuit de inhoud bezien is snelle besluitvorming het meest wenselijk, maar de vraag is of het politieke speelveld dit toelaat
- De vraag zal opkomen of er niet een knip gemaakt kan worden tussen wat op korte termijn besloten moet worden en wat later ook nog zou kunnen.
- Het knippen van besluiten is ingewikkeld omdat de bakjes verleden, heden, toekomst en de daarbij behorende dekking inhoudelijk met elkaar samenhangen. Ter illustratie: besluiten over compensatie voor de bezwaarmakers gaat niet zonder ook een besluit te nemen over ook de niet bezwaarmakers en over hoe in het heden gecompenseerd gaat worden.
- Als over de hoogte van de rekening wordt besloten dan adviseren wij om ook de dekking op tafel te leggen. Als nu wel wordt gecompenseerd maar geen afspraak wordt gemaakt over dekking en noodwetgeving, staat FIN in feite 1 – 0 achter.
- Als eindbeeld kan het aanvaardbaar zijn om wel een knip te maken en dan alleen over de hoofdlijnen van dekking te besluiten (en dus publiekelijk te maken in welke richting gedekt gaat worden).
- Wij adviseren echter om voor nu de strakke lijn te hanteren zoals we eerder ook met u hebben besproken.
- Wel is het goed om komende tijd gestructureerd de besluitvorming af te lopen en met elkaar de besluitvorming vorm te geven.

## Spreeklijn voor politieke vierhoek

- Mijn uitgangspunt als MFIN is dat de besluiten over het verleden, heden en toekomst een sterk inhoudelijk verband hebben met elkaar. Besluitvorming daarover dient dus gelijktijdig genomen te worden.

- Daarbij geldt dat de budgettaire derving binnen de kabinetsperiode gedekt moet worden en als uitgangspunt ook bij de groep die profijt heeft.
- In de ideale wereld zou ik voor 1 maart een besluit nemen. Ik ben me echter ook bewust van het politieke krachtenveld waarbij ik constateer dat die periode te kort is om tot een gewogen besluit te komen.
- Aan later dan 1 maart een besluit nemen kleven uiteraard ook nadelen die de notitie beschrijft.
- Maar alles overwegende ben ik van mening dat we dit proces zorgvuldig moeten doorlopen. Dat lukt niet voor 1 maart. Daarom besluitvorming uiterlijk 1 mei tegelijk met afronding van de lastenbesluitvorming in het voorjaar, zodat we alles integraal kunnen afwegen.

**Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden**

Niet van toepassing.



## Factsheet omgang met arresten in het inkomstenkader

---

### **Waarom moeten arresten gedekt worden?**

- De systematiek van het inkomstenkader is dat bij de start van het kabinet het inkomstenkader wordt vastgezet waarmee de ontwikkeling van de beleidsmatige lastenontwikkeling (BLO) wordt 'vastgeprikt' voor de kabinetsperiode.
- Ontwikkelingen gedurende de kabinetsperiode die afwijken van dit pad worden gecompenseerd. Dit geldt dus ook voor gerechtelijke uitspraken met fiscale consequenties.
- In het document dat de herdefiniëring van de beleidsmatige lastenontwikkeling vaststelt staat dit ook zo beschreven (coproductie tussen FIN en het CPB).<sup>1</sup>
- Als er niet gedekt zou worden dan wordt er dus niet aangesloten bij de BLO-ontwikkeling die in het coalitieakkoord is besproken. Daarnaast is een rationale achter het dekken van arresten dat dit een prikkel geeft om de juiste wetgeving te maken.

### **Waarom moet de derving binnen de kabinetsperiode gedekt worden?**

- In de begrotingsregels en de Startnota staat het volgende: "De budgettaire veranderingen in het inkomstenkader dienen zowel in als na de kabinetsperiode als geheel op nul uit te komen, waarbij in principe ook per jaar de veranderingen tezamen optellen tot een effect van nul."
- Op deze manier is er sprake van een beheerste beleidsmatige lastenontwikkeling gedurende de kabinetsperiode en wordt voorkomen dat de rekening bij toekomstige generaties wordt gelegd.
- Dekking van een budgettaire derving wordt in de regel zoveel mogelijk bij dezelfde belastingsoort gezocht. Zo wordt bij hogere zorgpremies gekeken naar de eerste schijf en de Aof-premie voor werkgevers en werd destijds bijvoorbeeld bij de hogere kosten voor het afschaffen van de dividendbelasting gekeken naar de winstsfeer.

### **Hoe werd er eerder omgegaan met arresten?**

Zoals hiervoor uitgelegd is het dus conform de begrotingsregels om budgettaire gevolgen van arresten binnen het inkomstenkader te dekken. Dit is ook de staande praktijk. Om dit te illustreren vindt u hieronder een lijstje met arresten met fiscale consequenties. Hiervan is bij de meeste casussen de budgettaire derving conform begrotingsregels binnen het inkomstenkader gedekt:

- Sofina: gerechtelijke uitspraak uit 2018 rondom de dividendbelasting die leidde tot een forse budgettaire derving in het inkomstenkader tot en met 2021. Deze uitspraak had – net zoals de uitspraak over box 3 – een budgettaire derving die terugging tot voor de kabinetsperiode (dit geval 2003). Toen is de budgettaire derving uit het verleden dus binnen de kabinetsperiode gedekt.
- IACK co-ouderschap: de Hoge Raad hanteerde een ruimer begrip m.b.t. co-ouderschap dan tot dan toe gangbaar was. Dit zorgde voor een incidentele budgettaire derving in belastingjaren 2019, 2020 en 2021. En een structurele budgettaire derving in de jaren vanaf 2022.
- AT1: Als gevolg van een arrest van de Hoge Raad (HR) kwalificeert aanvullend tier 1 kapitaal (AT1 kapitaal) van banken en verzekeraars fiscaal als schuld. Hierdoor kan de vergoeding over AT1 kapitaal in aftrek worden gebracht bij het bepalen van de fiscale winst. In het belastingplan 2021 werd de minimumkapitaalregel aangepast waardoor deze inconsistentie werd opgelost En gedekt.
- Fiscale eenheid (2015): Op 22 februari 2018 heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) geoordeeld dat de Nederlandse vennootschapsbelasting op een onderdeel in strijd is met het Europese recht. De uitspraak van het HvJ EU zou – zonder reparatie – tot gevolg hebben dat uitholling van de Nederlandse belastinggrondslag door internationaal opererende bedrijven wordt vergemakkelijkt.
- Btw zonnepanelen (Fuchs): Op 20 juni 2013 oordeelde het Hof van Justitie in de zaak Fuchs dat particulieren met zonnepanelen onder voorwaarden als btw-ondernemer kunnen worden aangemerkt. In dat geval kunnen zij de btw op de aanschaf en installatie van zonnepanelen terugvragen bij de Belastingdienst.

Enkel bij de uitspraak uit 2018 m.b.t. fiscale eenheid is bij de formatie van kabinet Rutte III destijds afgesproken om dit incidentele maar wel lastenrelevante bedrag niet te dekken.

---

<sup>1</sup> <https://www.cpb.nl/sites/default/files/omnidownload/CPB-FIN-Achtergronddocument-Herdefiniëring-beleidsmatige-lastenontwikkeling.pdf>.

Deze politieke vierhoek heeft drie agendapunten m.b.t. box 3:

- 1) Besluit over collectieve uitspraak op 4 februari
- 2) Tijdpad besluitvorming hierna
- 3) Debat en communicatie naar Kamer

Het advies is om de meest minimale invulling aan de collectieve uitspraak te geven. Dit biedt de ruimte om op een later moment integraal te beslissen over alle openstaande keuzes. Gezien de complexiteit en gevolgen van deze keuzes, vergt dit aanvullend zoekwerk en een gedegen proces, inclusief afstemming met de Kamer. Deze nota schetst twee mogelijke opties voor het besluitvormingsproces over het verleden, heden en de toekomst.

### **1. Besluit over collectieve uitspraak op 4 februari**

**Besispunt 1:** stemt u in met de minimale invulling van de collectieve uitspraak t.b.v. de MR en publicatie op 4 februari door alleen collectieve uitspraak te doen voor de mensen die bezwaar hebben gemaakt over de jaren 2017 t/m 2020? Er hoeft nog geen uitspraak te worden gedaan over de vormgeving van het rechtsherstel.

- Het is wettelijke verplicht om op 4 februari de collectieve uitspraak te publiceren voor de bezwaarschriften die onderdeel zijn van de massaalbezwaarprocedure over 2017 en 2018.
- Hoewel de uitspraak van de HR strikte genomen betrekking heeft op het massaal bezwaar over de jaren 2017/2018, wordt geadviseerd ook uitspraak te doen op het massaal bezwaar over de jaren 2019/2020. Het massaal bezwaar over die jaren betreft hetzelfde stelsel en ook dezelfde rechtsvragen. Het nu niet betrekken van die jaren in de collectieve uitspraak brengt derhalve het risico op in gebreke stelling met zich mee.
- De collectieve uitspraak is meegestuurd als bijlage (zie bijlage 1).
- De uitspraak voldoet aan de meest minimale vereisten, conform het advies dat is ingewonnen van de Landsadvocaat. Het advies is ook meegestuurd als bijlage (zie bijlage 2).
- De uitspraak bevat een korte weergave van het oordeel van de Hoge Raad en een verklaring dat de bezwaarschriften gegrond zijn.
- Er wordt geen uitspraak gedaan over de vormgeving van het rechtsherstel. Dit betekent dat besluitvorming over de vormgeving van het rechtsherstel en de dekking niet voor 4 februari hoeft plaats te vinden.

### **2. Tijdpad besluitvorming hierna**

**Besispunt 2:** welk tijdpad heeft de voorkeur voor het bieden van rechtsherstel?

1. Besluitvorming op 25 februari
2. Besluitvorming voor 1 mei. Bij deze optie wordt de wettelijke termijn voor het rechtsherstel naar alle waarschijnlijkheid niet gehaald en worden aanslagen 2021 met box niet binnen de garantietermijn van 1 juli opgelegd.

**Besispunt 3:** stemt u in met het informeren van de Kamer over het beoogde tijdpad op dinsdag 1 februari?

Er zijn grofweg twee uitersten waarbinnen de besluitvorming de komende tijd plaats kan vinden. Ofwel de besluitvorming vindt geleidelijker plaats met uiteindelijke besluitvorming eind april (=einde voorjaarsbesluitvorming), ofwel besluitvorming in de komende weken (uiterlijk 25 februari). In de voorjaarsbesluitvorming wordt in 2022 ook besloten over de lasten, wat in reguliere jaren alleen in augustus aan bod komt. Bij beide opties zal er een strak proces worden opgetuigd. Hierbij zal de Kamer worden meegenomen, onder meer met een debat en een contourennota.

Voordeel van het betrekken in de voorjaarsbesluitvorming is een meer integrale weging en tijd voor het uitwerken van voldragen opties en varianten, waarbij de uitvoerbaarheid van de gekozen

optie zorgvuldig kan worden meegewogen. Integrale besluitvorming is wenselijk omdat de keuzes over het verleden inhoudelijk sterk samenhangen met de keuzes over het heden en de toekomst.

Aan het uitstellen van de besluitvorming kleven echter ook diverse nadelen. Ten eerste moeten burgers langer moeten wachten op duidelijkheid. Ten tweede betekent dat dat bepaalde wettelijke termijnen niet worden gehaald, zoals de wettelijke deadline om op 4 augustus de groep bezwaarmakers herstel te hebben geboden. Ook tijdens de aangiftecampagne over 2021 is dan nog niet duidelijk hoe burgers hun box 3-vermogen moeten opgeven en kunnen voor burgers met box 3 vermogen nog geen definitieve aanslagen worden opgelegd. Ten slotte heeft uitstel impact op het IV-portfolio.

Gevolgen van het niet halen van de kritieke deadlines:

- **Rechtsherstel 2017-2020:** voor de variant forfaitaire rendementen zijn dit de gevolgen voor de uitvoering indien er geen keuzes worden gemaakt voor 25 februari:
  - Termijn van 6 maanden voor rechtsherstel wordt naar alle waarschijnlijkheid niet gehaald. Dit heeft juridische consequenties (i.e. ingebrekestelling en dwangsommen).
  - Geen duidelijkheid voor aangiftecampagne 2021. Geen duidelijkheid voor definitieve aanslagen 2021. Dit is onduidelijk voor burgers.
- **Noodwetgeving:**
  - Noodwetgeving moet uiterlijk met Prinsjesdag aan de Kamer worden aangeboden. Voor die tijd moet nog een omvangrijk wetsvoorstel worden uitgewerkt. De uitvoerbaarheid van opties voor noodwetgeving moeten worden getoetst. Voor een wijziging anders dan paratemers zijn in principe 15,5 maanden nodig. Ingeschat wordt dat het uitvoeren van een herstelactie én het implementeren van aanvullende noodwetgeving te veel vraagt van de Belastingdienst.
  - Een definitief oordeel of herstelvarianten uitvoerbaar zijn en inpasbaar zijn in de IV portfolio en wat de consequenties en kosten zijn kan worden gemaakt na een uitvoeringstoets. Voor noodwetgeving is, waaronder eerst mogelijke ingangsdatum, ook voor een eerste inschatting van uitvoerbaarheid meer uitwerking nodig.
- **Nieuw stelsel:** dit vergt nog nader onderzoek.

Het onderstaande schema laat zien over welke keuzes komende tijd besluitvorming plaats dient te vinden. De geschetste varianten betreft geen uitsluitende lijst. Er is potentieel ook impact op andere inkomensafhankelijker regelingen die gebruik maken van box 3 gegevens. Dit wordt nu in kaart gebracht en indien relevant wordt dit toegevoegd aan het tijdschema. Een definitief oordeel of varianten die nu uitvoerbaar lijken dit ook zijn en inpasbaar zijn in de IV portfolio en wat de consequenties en kosten zijn kan worden gemaakt na een uitvoeringstoets.

Fase	Onderwerp	Opties	Deadline
Verleden (=Rechtsherstel)	Doelgroep	Bezwaarmakers 2017-2018	4 februari
		Bezwaarmakers 2019-2020	Politieke afweging, kan later besloten worden.
		Alle belastingplichtigen 2017-2020	Politieke afweging, kan later besloten worden.
		Alle belastingplichtigen 2021-2022	Voor deze belastingplichtigen is het arrest van de HR het geldende recht
	Interpretatie werkelijk rendement	Variant 1: Direct rendement	1 maart, om de deadline van 4 augustus te halen
		Variant 2: Direct rendement incl. vermogenswinst/ vermogensaanwas	1 maart, om de deadline van 4 augustus te halen
	Opties voor uitvoering	Variant 1: Forfaitair rendement op basis van de werkelijke vermogensmix met actuele forfaits en een tegenbewijsregeling. Een suboptie is om vermogens boven de 1 mln. altijd een tegenbewijsregeling te laten aanleveren.	1 maart. Eerste beeld is niet uitvoerbaar.
		Variant 2: De box 3-heffing geheel teruggeven.	ntb
		Variant 3: Forfaitair rendement op basis van de werkelijke vermogensmix met alleen voor spaargeld het actuele forfait en voor beleggingen een meerjarig forfait, zonder tegenbewijs regeling	1 maart, om de deadline van 4 augustus te halen
		Keuze dekking en doorwerking naar andere regelingen	PM
Heden (=Noodwetgeving + dekking)	Keuze noodwetgeving	Variant 1: Forfaitaire rendementen met een werkelijke vermogensmix	15 september aanbieden aan Kamer
		Variant 2: Vermogensbelasting met box 3 als grondslag	15 september aanbieden aan Kamer
	Keuze dekking en doorwerking naar andere regelingen	PM	Tegelijkertijd met keuze over noodwetgeving
Toekomst (=Nieuwe stelsel)		Heffen naar werkelijk rendement	Ntb, afhankelijk van vormgeving wetgeving

### 3. Debat en communicatie naar Kamer

**Beslispunt 4:** geeft u mandaat om de Kamerbrief langs deze lijnen op te stellen en voorafgaand aan het debat op woensdag 2 februari te versturen?

**Beslispunt 5:** stemt u in met het verzenden van de adviezen van de Landsadvocaat en het juridisch advies van drie hoogleraren over de interpretatie van het arrest?

- Op woensdag 2 februari vindt het plenair debat plaats over de uitspraak van de Hoge Raad over het box 3-stelsel. Er worden op dinsdag 1 februari schriftelijke vragen beantwoord, die zijn gesteld in voorbereiding op het debat. Bij de beantwoording van deze vragen zal de Kamer meegenomen worden in het beoogde tijdpad voor besluitvorming (beslispunt 2) en de dilemma's bij de voorliggende keuzes.
- De Kamerbrief zal de volgende punten bevatten:
  - Uitleg van de inhoud en achtergrond van het arrest;
  - Uitleg van de collectieve uitspraak;
  - Schets van de uitzoekpunten:
    - Afbakening van de doelgroep;
    - Precieze vormgeving van het rechtsherstel;
    - Moment waarop belastingplichtigen duidelijkheid wordt gegeven
    - Uitvoerbaarheid
  - Gevolgen van het arrest voor het huidige stelsel;
  - Benadrukken van het belang van het beoogde stelsel op basis van werkelijk rendement;
  - Besluitvormingsproces en communicatie aan de Kamer;
  - Bijlage: feiten en cijfers over de belastingplichtigen in box 3 en de budgettaire opbrengst.

Samenvatting ingewonnen adviezen:

- Eerste advies van de Landsadvocaat over de collectieve uitspraak:
  - de datum voor het doen van collectief uitspraak niet uitgesteld kan worden; deze moet op 4 februari gedaan worden;
  - de collectieve uitspraak moet in ieder geval een weergave bevatten van het antwoord van de Hoge Raad op de rechtsvraag; de inspecteur is niet verplicht in de collectieve uitspraak nadere duiding van het arrest te geven, de stappen te beschrijven die hij gaat nemen of in algemene zin in te gaan op de wijze waarop het rechtsherstel zal worden vormgegeven.
- Tweede advies van de Landadvocaat is dat het afwijzen van verzoeken om ambtshalve vermindering van onherroepelijk vaststaande aanslagen juridisch houdbaar is. Het is namelijk niet in strijd met het EVRM en de jurisprudentie dwingt niet tot ambtshalve vermindering.
- Advies van drie hoogleraren: Naar mening van de hoogleraren valt onder werkelijke rendement zowel het directe rendementen uit een bezitting (zoals rente, huur en dividend) als (gerealiseerde en ongerealiseerde) waardemutaties van de bezitting zelf

Toelichting advies hoogleraren:

- Bij het bepalen van het werkelijke rendement kunnen de rendementen uit de verschillende bezittingen met elkaar worden gecompenseerd.
- Bij het bepalen van het (netto)rendement van bezittingen en schulden mag alleen rekening worden gehouden met de kosten die dienen ter werving, inning en behoud van de behaalde rendementen.
- Er hoeft niet meer box 3-belasting te worden teruggegeven dat de door een belastingplichtige betaalde box 3-belasting.
- Niet valt uit te sluiten dat de rechter voor de berekening van de compensatie (het werkelijke rendement) ook andere elementen aanvaardt, zoals de uitvoerbaarheid van het verlenen van compensatie.

## **Inkomstenbelasting. Collectieve uitspraak op bezwaar aanslagen inkomstenbelasting voor de jaren 2017 tot en met 2020**

### **Belastingdienst**

#### **Uitspraak van 4 februari 2022, nr. 2022-.....**

De Staatssecretaris van Financiën heeft eerder besloten om de bezwaarschriften tegen aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (hierna: inkomstenbelasting) 2017 tot en met 2020 waarbij sprake is van belastbaar inkomen in box 3 aan te wijzen als massaal bezwaar als bedoeld in artikel 25c van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR). Deze besluiten zijn per belastingjaar vastgelegd in een afzonderlijke aanwijzing.<sup>1</sup>

Bij deze aanwijzingen gaat het om bezwaarschriften tegen de aanslagen inkomstenbelasting 2017 tot en met 2020:

- waarop ten tijde van de dagtekening van de hiervoor genoemde besluiten nog geen uitspraak is gedaan of die tijdig zijn ingediend tot en met 3 februari 2022; en
- voor zover die de volgende rechtsvraag bevatten: Is de vermogensrendementsheffing in het betreffende belastingjaar, uitgaande van de forfaitaire elementen van het stelsel, in onderlinge samenhang en met inachtneming van het heffingvrije vermogen en het belastingtarief van 30%, op regelniveau in strijd met:
  1. Artikel 1 van het Eerste Protocol bij het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna: EVRM), zonder dat de schending van de 'fair balance' op het niveau van de individuele belastingplichtige wordt beoordeeld; of
  2. Het discriminatieverbod van artikel 14 EVRM?

Met het oog op de beantwoording van bovenstaande vraag door de bestuursrechter in belastingzaken zijn voor de belastingjaren 2017 en 2018 zes zaken geselecteerd.<sup>2</sup> Deze zaken hebben geleid tot uitspraken van rechtbanken.<sup>3</sup> Tegen één van deze uitspraken is sprongcassatie ingesteld.<sup>4</sup> Op 24 december 2021 heeft de Hoge Raad arrest gewezen in deze zaak.<sup>5</sup>

De Hoge Raad is van oordeel dat de met ingang van 1 januari 2017 geldende vermogensrendementsheffing in de inkomstenbelasting in strijd is met het EVRM. De Hoge Raad biedt hiervoor in deze zaak rechtsherstel door te bepalen dat alleen het behaalde werkelijke rendement uit de tot de rendementsgrondslag behorende bezittingen in de heffing wordt betrokken.

Gelet op voornoemd oordeel van de Hoge Raad doe ik hierbij voor alle bovengenoemde als massaal bezwaar aangewezen bezwaarschriften een collectieve uitspraak op bezwaar. Ik verklaar deze bezwaarschriften gegrond.

Tegen deze collectieve uitspraak op bezwaar kan geen beroep worden ingesteld.

<sup>1</sup> De aanwijzing is voor het jaar 2017 opgenomen in het Besluit van 7 juli 2018, nr. 2018-12775 (Stcrt. 2018, 39781). Voor het jaar 2018 is de aanwijzing opgenomen in het Besluit van 18 april 2019, nr. 2019-8322 (Stcrt. 2019, 23335). Voor het jaar 2019 is de aanwijzing opgenomen in het Besluit van 23 april 2020, nr. 2020-75650 (Stcrt. 2020, 24107) en voor het jaar 2020 is de aanwijzing opgenomen in het Besluit van 28 mei 2021, nr. 2021-97946 (Stcrt. 2021, 28130).

<sup>2</sup> De rolnummers van deze zaken zijn bekendgemaakt in het Besluit van 10 september 2020, nr. 2020-167893 (Stcrt. 2020, 48126).

<sup>3</sup> Rb. Gelderland 10 februari 2021, ECLI:NL:RBGEL:2021:639 (belastingjaren 2017 en 2018); Rb. Noord-Holland 29 maart 2021, ECLI:NL:RBNHO:2021:2606 (belastingjaar 2017); Rb. Noord-Holland 29 maart 2021, ECLI:NL:RBNHO:2021:2607 (belastingjaar 2018); Rb. Noord-Holland 29 maart 2021, ECLI:NL:RBNHO:2021:2608 (belastingjaar 2017); Rb. Noord-Holland 29 maart 2021, ECLI:NL:RBNHO:2021:2609 (belastingjaar 2018); Rb. Noord-Nederland 2 augustus 2021, ECLI:NL:RBNNE:2021:3208 (belastingjaren 2017 en 2018); Rb. Den Haag 7 december 2021, ECLI:NL:RBDHA:2021:13665 (belastingjaren 2017 en 2018); Rb. Den Haag 7 december 2021, ECLI:NL:RBDHA:2021:13666 (belastingjaren 2017 en 2018).

<sup>4</sup> Rb. Gelderland 10 februari 2021, ECLI:NL:RBGEL:2021:639.

<sup>5</sup> HR 24 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1963.

Deze uitspraak zal in de Staatscourant worden geplaatst en worden gepubliceerd op [www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl).

De inspecteur

persoonsgegevens

# PELS RIJCKEN

Landsadvocaat

## Advies

voor  (Ministerie van Financiën; DG Belastingdienst)  
van  (kantoor landsadvocaat)  
datum 27 januari 2022  
inzake Advies collectieve uitspraak massaal bezwaar box 3 2017 en 2018  
zaaknr 11017639

### 1 Inleiding en vraagstelling

- 1.1 U heeft mij gisteren gevaagd uiterlijk vanochtend te adviseren over het volgende.
- 1.2 In arrest van 24 december 2021<sup>1</sup> heeft de Hoge Raad geoordeeld dat voor degene die door het sinds 2017 geldende forfaitaire stelsel voor de bepaling van de heffingsgrondslag voor het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen wordt geconfronteerd met een heffing naar een voordeel uit sparen en beleggen dat hoger is dan het werkelijk behaalde rendement, dit leidt tot een schending van zijn door artikel 1 EP, in samenhang met artikel 14 EVRM, gewaarborgde rechten. De wijze waarop deze geconstateerde schending van artikel 1 EP zou kunnen worden opgeheven heeft de Hoge Raad aan de wetgever overgelaten. De Hoge Raad heeft in deze zaak wel de individuele belanghebbende rechtsherstel geboden door te bepalen dat met betrekking tot de onderhavige jaren alleen het (in deze zaak bekende) werkelijke rendement in de heffing wordt betrokken.
- 1.3 Als massaal bezwaar in de zin van artikel 25c AWR zijn – kort gezegd – aangewezen (tijdig ingediende) bezwaarschriften tegen de definitieve aanslagen inkomstenbelasting 2017<sup>2</sup> en 2018<sup>3</sup> die de volgende rechtsvraag bevatten:

Is de vermogensrendementsheffing in het belastingjaar 2017/2018, uitgaande van de forfaitaire elementen van het stelsel, in onderlinge samenhang en met inachtneming van het heffingvrije vermogen en het belastingtarief van 30%, op regelniveau in strijd met:  
1. artikel 1 van het Eerste Protocol bij het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna: EVRM),

<sup>1</sup> ECLI:NL:HR:2021:1963.

<sup>2</sup> Besluit van 7 juli 2018, nr. 2018-12775.

<sup>3</sup> Besluit van 18 april 2019, nr. 2019-8322.



zonder dat de schending van de 'fair balance' op het niveau van de individuele belastingplichtige wordt beoordeeld; of  
2. het discriminatieverbod van artikel 14 EVRM?

1.4 Over de door de inspecteur ingevolge artikel 25e, lid 1, AWR te nemen collectieve uitspraak op de bezwaren waarvoor de aanwijzing massaal bezwaar geldt, heeft u ons de volgende drie vragen voorgelegd:

1. Is het mogelijk om de termijn van zes weken voor het doen van collectief uitspraak te verdagen?
2. Wat moet de collectieve uitspraak minimaal bevatten?
3. Wat zijn de gevolgen als de collectieve uitspraak niet tijdig gedaan wordt of als de collectieve uitspraak niet aan de minimum motiveringseisen voldoet?

1.5 Hierbij voldoe ik graag aan uw verzoek. Gelet op de korte termijn voor het advies beantwoord ik de door u gestelde vragen op hoofdlijnen.

## **2 Is het mogelijk om de termijn van zes weken voor het doen van de collectieve uitspraak te verdagen?**

2.1 Uit artikel 25e, lid 1 AWR volgt dat de inspecteur binnen zes weken nadat de rechtsvraag (al dan niet met accessoire kwesties) onherroepelijk is beantwoord moet beslissen door middel van "één collectieve uitspraak op de bezwaren waarvoor de aanwijzing massaal bezwaar geldt". Daaruit volgt dat binnen zes na het arrest van de Hoge Raad van 24 december 2021 de collectieve uitspraak op bezwaar moet worden gedaan.

2.2 Voor de vraag of deze collectieve uitspraak op bezwaar kan worden verdaagd, is het bepaalde in artikel 25c, lid 1 AWR van belang. Deze bepaling luidt als volgt:

"In afwijking in zoverre van het overigens bij of krachtens deze wet en de Algemene wet bestuursrecht bepaalde, zijn de bepalingen van deze afdeling van toepassing op bezwaren waarvoor een aanwijzing massaal bezwaar als bedoeld in het tweede lid is gegeven."

2.3 In het vierde lid van artikel 25c AWR is bepaald dat afdeling 7.2 van de Awb niet van toepassing is op bezwaren waarvoor de aanwijzing massaal bezwaar geldt. In afdeling 7.2 (bijzondere bepalingen over bezwaar) zijn onder meer de beslistermijnen en de mogelijkheid om de beslissing op bezwaar te verdagen opgenomen (artikel 7:10 Awb). In afdeling 1A 'Massaal bezwaar' van de AWR is kortom afgeweken van het in de Awb bepaalde. In de afdeling 'Massaal bezwaar' in de AWR is voor het doen van de collectieve uitspraak op bezwaar geen verdagingsmogelijkheid opgenomen. Daarom is het mijns inziens niet mogelijk om de termijn van zes weken voor het doen van collectieve uitspraak te verdagen.

### 3 Wat moet de collectieve uitspraak minimaal bevatten?

3.1 Artikel 25e, lid 1 AWR bepaalt niet meer dan dat de inspecteur binnen zes weken nadat de rechtsvraag (al dan niet met accessoire kwesties) onherroepelijk is beantwoord, door middel van “één collectieve uitspraak op de bezwaren waarvoor de aanwijzing massaal bezwaar geldt” beslist. In artikel 25e, lid 3 AWR is bepaald dat tegen een collectieve uitspraak geen beroep kan worden ingesteld. Indien de inspecteur geheel of gedeeltelijk in het ongelijk is gesteld, moeten vervolgens de aanslagen waarop de bezwaren voor massaal bezwaar betrekking hadden binnen zes maanden na de kennisgeving van de collectieve uitspraak worden verminderd, zo volgt uit artikel 25e, lid 4 AWR.

3.2 In de memorie van toelichting<sup>4</sup> is hierover het volgende opgemerkt:

*“De collectieve uitspraak is niet meer en niet minder dan de weergave van het in rechte verkregen definitieve antwoord op de rechtsvraag, al dan niet met accessoire kwesties. Daarbij doet het er niet toe of uiteindelijk de inspecteur dan wel de belastingplichtige gelijk heeft gekregen. Indien de inspecteur geheel of gedeeltelijk in het ongelijk wordt gesteld, moet vervolgens wel voor iedere belastingplichtige cijfermatig uitvoering worden gegeven aan de uitspraak. De belastingaanslagen en beschikkingen zijn namelijk vastgesteld, onderscheidenlijk gegeven, dan wel voldoening of afdracht heeft plaatsgevonden uitgaande van het achteraf gezien onjuiste standpunt van de inspecteur. Omdat het bij bezwaren die onder de aanwijzing massaal bezwaar vallen per definitie om grote aantallen gaat, wordt de termijn voor de cijfermatige aanpassing gesteld op zes maanden.”*

3.3 Uit de memorie van toelichting bij de invoering van de mogelijkheid tot het doen van een collectieve uitspraak op massaal bezwaar<sup>5</sup> is het volgende opgemerkt over de afdoening van accessoire kwesties:

*“Wel kan een bezwaar inzake de rechtsvraag nog accessoire kwesties bevatten die zich lenen voor collectieve afdoening. Te denken valt aan een verzoek om vergoeding van de kosten van de bezwaarprocedure. Indien het bezwaar inzake de rechtsvraag omdat de fiscus volledig in het gelijk is gesteld collectief wordt afgewezen, ligt het voor de hand verzoeken om een kostenvergoeding eveneens collectief af te wijzen.”*

3.4 De Hoge Raad heeft het in het arrest van 24 januari 2021 onder meer het volgende overwogen over het te bieden rechtsherstel:

*“3.6.1 (...) In het algemeen dient de rechter bij schending van verdragsrechtelijk gewaarborgde rechten aanstonds zelf in het rechtstekort te voorzien indien uit het stelsel van de wet, de daarin geregelde gevallen en de daaraan ten grondslag liggende beginselen, of de wetsgeschiedenis,*

<sup>4</sup> Kamerstukken II, 2015–2016, 34 305, nr. 3, p. 51.

<sup>5</sup> Kamerstukken II, 2001–2002, 28 349, nr. 3, p. 2–3.

voldoende aanknopingspunten zijn af te leiden voor de beantwoording van de vraag hoe dit dient te geschieden.

3.6.2 Zulke aanknopingspunten aan de hand waarvan de rechter binnen het bestaande wettelijk stelsel zou kunnen vaststellen hoe de geconstateerde schending van het recht op ongestoord genot van eigendom valt op te heffen, zijn in dit geval niet voorhanden. Het formuleren van een daartoe geschikte rechtsregel en de in dat verband te maken keuzes, dient de Hoge Raad, gelet op de te dezen geboden terughoudendheid, aan de wetgever over te laten.

- 3.5 In de collectieve uitspraak op bezwaar zal in ieder geval een weergave van het oordeel van de Hoge Raad over de in de massaal bezwaarprocedure aan de orde zijnde rechtsvraag (of het voor de jaren 2017 en 2018 geldende stelsel voor de bepaling van de heffingsgrondslag voor het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen zich verdraagt met het in artikel 1 EP neergelegde recht op ongestoord genot van eigendom en het in artikel 14 EVRM neergelegde verbod op discriminatie) moeten omvatten. Bij de collectieve uitspraak zou ook het arrest en het persbericht van de Hoge Raad kunnen worden gevoegd (vergelijk de collectieve uitspraak op bezwaarschriften inzake btw bij privégebruik auto van 31 mei 2017). Hoewel de inspecteur daartoe mijns inziens strikt genomen niet is gehouden, kan ervoor worden gekozen om in de collectieve uitspraak – zo mogelijk – ook een nadere duiding van het arrest te geven en/of de stappen te beschrijven die de inspecteur na nemen van de collectieve uitspraak zal gaan nemen (bijvoorbeeld - indien nodig - het opvragen van gegevens om het werkelijke rendement te kunnen bepalen).
- 3.6 De Hoge Raad heeft het formuleren van een rechtsregel waarmee de geconstateerde schending van het recht op ongestoord genot van eigendom wordt opgeheven nadrukkelijk aan de wetgever gelaten in verband met te maken keuzes en heeft uitsluitend in de door de Hoge Raad behandelde individuele zaak rechtsherstel geboden. Er zou daarom kunnen worden betoogd dat de wijze waarop het rechtsherstel wordt ingevuld niet kan worden beschouwd als een accessoire kwestie die ook collectief is afgedaan, nu dit vergaande beleidskeuzes vereist. Niettemin kan ervoor worden gekozen om in de collectieve uitspraak ook in algemene zin in te gaan op de wijze waarop het rechtsherstel zal worden vormgegeven en daarbij – zo mogelijk – in te gaan op een aantal of alle door u in de toelichting op de tweede vraag genoemde elementen. Daartoe lijkt de inspecteur mijns inziens in de collectieve uitspraak evenwel niet gehouden.
- 3.7 Bij het voorgaande merk ik nog op dat de wet noch jurisprudentie zekerheid geeft over wat een collectieve uitspraak zou moeten bevatten. Bovenstaande lijn past mijns inziens bij het gegeven dat reeds binnen zes weken na het arrest een collectieve uitspraak moet worden gedaan zonder mogelijkheid van verdaging. Ook het gegeven dat geen rechtsmiddelen tegen de collectieve uitspraak kunnen worden aangewend wijst erop dat de collectieve uitspraak niet bedoeld lijkt om verdergaande beleidskeuzes te maken.

**4 Wat zijn de gevolgen als de collectieve uitspraak niet tijdig gedaan wordt of als de collectieve uitspraak niet aan de minimum motiveringseisen voldoet?**

4.1 Ook hier merk ik op dat gelet op de korte termijn hier wordt volstaan met een antwoord op hoofdlijnen.

4.2 De inspecteur is ingevolge artikel 25e, lid 1 AWR weliswaar gehouden om binnen zes weken een collectieve uitspraak op de bezwaren te doen, maar deze collectieve uitspraak bevat geen individuele beoordeling van de ingediende bezwaren. De inspecteur zal na deze collectieve uitspraak immers nog de aanslagen van de individuele belastingplichtigen moeten verminderen (artikel 25e, lid 4 AWR).

Volgens de huidige Massaal bezwaarregeling is deze vermindering overigens geen voor beroep vatbare uitspraak op bezwaar, zodat tegen de vermindering van de aanslag door de inspecteur geen bezwaar kan worden gemaakt en uitsluitend nog een verzoek om ambtshalve vermindering mogelijk is. Rechtbank Den Haag heeft op 19 april 2019, ECLI:NL:RBDHA:2019:5164, (in een zaak naar aanleiding van de massaal bezwaar procedure over de heffing van btw bij het privégebruik auto waarin was beslist om geen teruggaaf te verlenen) geoordeeld dat de inspecteur had moeten beslissen bij individuele uitspraak op bezwaar als bedoeld in artikel 25f, lid 1, letter a AWR.

4.3 Zoals hiervoor reeds opgemerkt, is de collectieve uitspraak niet voor beroep vatbaar. Bovendien bevat de collectieve uitspraak geen individuele beoordeling van de ingediende bezwaren. Daarom zou kunnen worden betoogd dat de dwangsomregeling, die ziet op beschikkingen op aanvraag en niet op besluiten van algemene strekking, niet van toepassing is op de collectieve uitspraak. Daar staat tegenover dat deze dwangsomregeling in de regeling 'Massaal bezwaar' niet lijkt te zijn uitgesloten. Daar komt nog bij dat door het verdagen van de collectieve uitspraak ook de termijn waarbinnen de inspecteur de individuele belastingaanslagen moet verminderen wordt verdaagd, zodat de individuele belastingplichtigen wel een belang hebben bij het tijdig doen van de collectieve uitspraak.

4.4 Het vorenstaande geldt ook voor de vraag of een individuele belastingplichtige beroep wegens het niet tijdig doen van een collectieve uitspraak kan instellen.

4.5 Ook gelet op deze onduidelijkheid meen ik dan ook dat het de voorkeur verdient om de collectieve uitspraak binnen zes weken na het arrest van de Hoge Raad te doen.

# PELS RIJCKEN

Landsadvocaat

## Advies

voor  (Ministerie van Financiën)  
van  (kantoor landsadvocaat)  
datum 27 januari 2022  
inzake Artikel 13 EVRM en artikel 45aa sub b URIB  
zaaknr 11017639

---

### 1 Inleiding

- 1.1 U heeft ons gisteravond verzocht om met spoed – vandaag aan het begin van de middag – te adviseren over de vraag of artikel 13 EVRM met zich brengt dat artikel 45aa sub b URIB niet kan en mag worden toegepast in de gevallen waarin geen bezwaar is gemaakt tegen de vermogensrendementsheffing in box 3 voor de jaren 2017 en 2018.
- 1.2 Onze eerste bevindingen over deze vraag zijn op hoofdlijnen in dit advies neergelegd. Daarvoor was maar een korte tijd beschikbaar. Om tot een goede afweging over deze principiële vraag te komen, spreken wij onze eerste bevindingen graag eerst verder met u door.
- 1.3 Wij hebben daarnaast geprobeerd om mogelijke handvatten voor uw afweging al kort in dit advies op te nemen.

### 2 Samenvatting van ons advies

- Naar onze mening dwingt artikel 13 EVRM niet tot het buiten toepassing laten van artikel 45 sub b URIB in de gevallen waarin geen bezwaar is gemaakt tegen de vermogensrendementsheffing in box 3 voor de jaren 2017 en 2018 en de aanslagen onherroepelijk vaststaan.
- Dat neemt niet weg dat er wel argumenten zijn die ervoor pleiten dat artikel 45aa sub b URIB hier niet zou moeten worden toegepast en dat daarover dus anders kan worden gedacht. Zo is de Hoge Raad scherp in de formulering van zijn oordeel dat de wettelijke regeling “nog steeds dezelfde tekortkomingen bevat als die voor de jaren 2017 en 2018” en over het gegeven dat er “weliswaar sinds 2015” wordt gewerkt aan “spoedige invoering” van een

heffing op basis van werkelijke rendementen, maar dat die invoering, zo overweegt de Hoge Raad nadrukkelijk, niet vóór 2025 kan worden verwacht.

In het arrest zelf leiden deze overwegingen ertoe dat de Hoge Raad overgaat tot het vaststellen van een concrete, op rechtsherstel gerichte compensatie van de belanghebbende die in dat geval tegen de aanslag was opgekomen (deze compensatie is dus niet geboden als gevolg van een ambtshalve vermindering, maar is gevolgd op een bezwaar door een belanghebbende die er voor heeft gekozen een rechtsmiddel in te zetten).

- Deze argumenten zouden wat ons betreft een plaats moeten krijgen in de politiek-bestuurlijke afweging die moet worden gemaakt of in deze gevallen tot ambtshalve vermindering zal worden overgegaan, en daarmee de afweging of in een breed herstel van de regeling zal worden voorzien of dat dat herstel voor de jaren 2017 en 2018 zal worden beperkt tot degenen die de heffing hebben aangevochten.
- De staatssecretaris heeft op grond van artikel 45aa sub b URIB ook uitdrukkelijk de bevoegdheid die afweging te maken.

Wij lichten dit toe.

### **3 Feiten en achtergronden in het kort**

- 3.1 Op 24 december 2021 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat kort gezegd de vermogensrendementsheffing in box 3 voor de jaren 2017 en 2018 in strijd is met het door artikel 1 Eerste Protocol EVRM beschermde eigendomsrecht en het discriminatieverbod (artikel 14 EVRM)<sup>1</sup>.
- 3.2 Circa 60.000 belastingplichtigen hebben mede op deze grond ontvankelijk bezwaar gemaakt tegen de heffing van de inkomstenbelasting en vallen daarmee onder de massaal bezwaarprocedure. De Hoge Raad heeft in het arrest van 24 december 2021 duidelijk gemaakt dat aan de bezwaarmakers een op rechtsherstel gerichte compensatie moet worden geboden en heeft die in het geval dat voorlag, concreet ingevuld. Het totale aantal belastingplichtigen die in box 3 vermogensrendementsheffing moesten betalen was – zo hebben wij van u begrepen – in 2017 circa 3,4 miljoen en in 2018 circa 3 miljoen. Een groot aantal belastingplichtigen heeft dus geen bezwaar gemaakt. De vraag is of ook aan hen compensatie moet worden geboden.

<sup>1</sup> HR 24 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1963.

*Geen (tijdig) bezwaar: ambtshalve vermindering?*

- 3.3 Het kader voor dergelijke ambtshalve verminderingen van aanslagen in de inkomstenbelasting is neergelegd in de Wet IB 2001. Belastingplichtigen kunnen uitsluitend op grond van artikel 9.6 Wet IB 2001 voor ambtshalve vermindering in aanmerking komen. Afwijzingen van verzoeken om ambtshalve vermindering zijn voor bezwaar vatbare beschikkingen (artikel 9.6 lid 3 Wet IB 2001). In artikel 45aa Uitvoeringsreglement Wet IB 2001 (URIB) zijn de bijzondere regels voor ambtshalve verminderingen neergelegd. Artikel 45aa URIB neemt tot uitgangspunt dat de inspecteur ambtshalve een belastingaanslag die op een te hoog bedrag is vastgesteld, vermindert, zodra hem dat is gebleken. Daarvoor geldt wel een periode van vijf jaren na het einde van het kalenderjaar waarop de belastingaanslag betrekking heeft (artikel 45aa URIB sub a). Een andere uitzondering is dat geen ambtshalve vermindering plaatsvindt als:

“de onjuistheid van de belastingaanslag voortvloeit uit jurisprudentie die eerst is gewezen nadat die belastingaanslag onherroepelijk vast is komen te staan, tenzij de Minister van Financiën anders heeft bepaald” (artikel 45aa sub b URIB). (In dit geval wordt deze bevoegdheid door de staatssecretaris uitgeoefend; daar wordt verder in dit advies naar verwezen).

- 3.4 De staatssecretaris beschikt dus over de bevoegdheid om te bepalen dat in dit geval artikel 45aa sub b URIB niet aan ambtshalve vermindering in de weg staat. Dat betekent dat de staatssecretaris in ieder geval de politiek-bestuurlijke afweging zal moeten maken of tot een breed herstel van de gebreken in de vermogensrendementsheffing in box 3 voor de jaren 2017 en 2018 wordt overgegaan, ook voor de gevallen waarin tegen de aanslag geen bezwaar is gemaakt.
- 3.5 U heeft ons de vraag voorgelegd of artikel 13 EVRM met zich brengt dat de inspecteur ook juridisch gehouden is om in de gevallen waarin geen – of niet tijdig - bezwaar is gemaakt tot ambtshalve vermindering over te gaan, en of de juridische verplichting bestaat om artikel 45aa sub b URIB dan buiten toepassing te laten.

#### **4 Artikel 13 EVRM**

- 4.1 Artikel 13 EVRM bepaalt dat ieder die kort gezegd stelt dat zijn door het EVRM beschermde rechten zijn geschonden, recht heeft op een daadwerkelijk rechtsmiddel voor een nationale instantie.

Zie: artikel 13 EVRM:

“Een ieder wiens rechten en vrijheden die in dit Verdrag zijn vermeld, zijn geschonden, heeft recht op een daadwerkelijk rechtsmiddel voor een nationale instantie, ook indien deze schending is begaan door personen in de uitoefening van hun ambtelijke functie.”