



~~TER BESPREKING MET STAS FB MAANDAG 17/1 11.00-12.00.~~

Aan

de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst
de minister – gez.
de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst

Directoraat Generaal BD
Directoraat Generaal FZ

Persoonsgegevens

nota

Consequenties en vervolgstappen Arrest box 3

Deze notitie dient om de bewindspersonen voor een eerste maal uitgebreid te informeren over dit onderwerp. Maandag 17/1 is een eerste bespreking met Stas FB. Omwille van de snelheid is de nota nog niet afgestemd met IRF en FEZ en zijn budgettaire scenario's derhalve nog niet getoetst door hen.

Datum

13 januari 2022

Notanummer

2022-0000009262

Bijlagen

1

Aanleiding

Op 24 december 2021 heeft de Hoge Raad (HR) een arrest gewezen over de vermogensrendementsheffing in de inkomstenbelasting (box 3-heffing) 2017 en 2018. Maandag 17 januari a.s. heeft u, staatssecretaris FB, een eerste overleg over het arrest van de HR, de juridische duiding, uitvoeringsconsequenties, dilemma's en financiële consequenties van de afzonderlijke besluiten. In deze nota wordt u nader over geïnformeerd over de strekking en de gevolgen van het arrest, uitvoeringsaspecten en over opties voor noodwetgeving. Het is van belang dat er snel noodwetgeving komt.

Kern

- De HR acht het box 3-stelsel in strijd 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 het werkelijk rendement moet plaatsvinden, indien en voor zover dit lager is dan het op grond van de wet forfaitair berekende rendement. Het arrest is geldend recht.
- Dit heeft per 24 december 2021 gevolgen voor belastingplichtigen die zijn aangesloten, of zich nog tijdig zullen aansluiten, bij de massaal bezwaarprocedure over de jaren 2017 tot en met 2020, maar ook voor alle belastingplichtigen vanaf het jaar 2021. Dat betekent dat alle vanaf dan op te leggen aanslagen (inclusief bezwaar- en beroepschriften) conform de uitspraak van de HR moeten plaatsvinden. Daarmee heeft het arrest heeft grote uitvoeringstechnische en budgettaire gevolgen. Het arrest heeft eveneens gevolgen voor het te ontwerpen box 3-stelsel naar werkelijk rendement.
- Over de jaren 2017 en 2018 loopt een massaal bezwaarprocedure. In het arrest heeft de HR de rechtsvragen die in deze massaalbezwaarprocedure aan de orde waren (onherroepelijk) beantwoord. Het oordeel van de HR geldt voor de ongeveer 60.000 belastingplichtigen die rechtsgeldig bezwaar hebben gemaakt tegen de box 3-heffing in de aanslagen inkomstenbelasting 2017 en 2018. In totaal gaat het om ongeveer

120.000 bezwaarschriften. De inspecteur moet uiterlijk op 4 februari 2022 door middel van één collectieve uitspraak beslissen op de bezwaren waarvoor de aanwijzing massaal bezwaar geldt. 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.

- Het arrest heeft niet alleen grote gevolgen voor de menskracht, maar ook voor de ICT-capaciteit van de Belastingdienst. De impact van het arrest op de uitvoering van de Belastingdienst is dusdanig groot, dat de gevolgen ervan de komende periode in kaart zullen moeten worden gebracht, waaronder de impact op capaciteit, benodigde middelen en verdrinking van andere werkzaamheden. De Belastingdienst heeft geen gegevens beschikbaar over werkelijk rendement waarmee een geautomatiseerde oplossing mogelijk is voor het toepassen van werkelijk rendement. Het toepassen van werkelijk rendement voor alle Belastingplichtigen vergt het opvragen van deze gegevens en dit is niet goed uitvoerbaar. Tevens is het vanuit uitvoeringsperspectief van belang dat een oplossing wordt gekozen die voldoende recht doet aan het arrest vanuit het perspectief van de belastingplichtige, om te voorkomen dat er een groot aantal mensen opnieuw bezwaar gaat maken en de uitvoering hiermee wordt belast.
- Het arrest raakt verschillende uitvoeringsprocessen over verschillende belastingjaren. Er moeten uitvoeringsoplossingen komen voor het afhandelen van de als massaal bezwaar aangewezen bezwaren over de belastingjaren 2017 t/m 2020 en het opleggen van definitieve aanslagen 2021 (en latere jaren) conform het arrest van de HR. Ook moeten lopende uitvoeringsprocessen (o.m. definitieve aanslagen die nog worden opgelegd over jaren uit het verleden en voorlopige aanslagen 2022) in lijn te worden gebracht met het arrest en zolang dit nog niet mogelijk is moet besloten worden hoe hiermee om te gaan.
- Er zijn twee scenario's in beeld gebracht (zie onder punt 2) voor de budgettaire gevolgen op basis van twee verschillende interpretaties van het arrest. De totale derving is ca. 8,8-14,3 mld. euro, wat volgens de begrotingsregels dekking vereist via lastenverzwaring. In elk scenario is dit een zeer hoog bedrag om te moeten dekken. Ter illustratie, de opbrengst van box 3 is ca. 4 mld. euro. Vanaf 2021 heeft dit arrest gevolgen voor *alle* belastingplichtigen waardoor de budgettaire gevolgen blijven oplopen zolang er geen noodwetgeving is doorgevoerd.
- Daarnaast zijn er ook budgettaire gevolgen aan de uitgavenkant waaronder uitvoeringskosten. Op basis van de begrotingsregels is het uitgangspunt dat de budgettaire gevolgen voor de uitgavenkant gedekt worden binnen artikel 1 van de Financiënbegroting en meelopen in de voorjaarsbesluitvorming 2022.

Informatiepunt

1. De juridische duiding van het arrest

- De HR heeft – kort samengevat - beslist dat voor 2017 en 2018 de heffing over box 3-bezittingen moet plaatsvinden naar het daaruit behaalde werkelijke rendement. Indien en voor zover dit lager is dan het op grond van de wet vastgestelde box 3-inkomen, uitgaande van een (forfaitair)

- berekende rendement, leidt dit tot een vermindering van de aanslag inkomstenbelasting.
- Dat betekent dat bij belastingplichtigen in de massaalbezwaarprocedure het in de aanslagen inkomstenbelasting 2017 en 2018 vastgestelde box 3-inkomen moet worden vergeleken met het behaalde werkelijke rendement om te bepalen of de aanslag moet worden verminderd.
 - Daarvoor is nodig dat het behaalde werkelijke rendement uit de box 3-bezittingen bij de belastingplichtige moet worden opgevraagd, omdat deze gegevens niet zijn terug te vinden in de aangiften inkomstenbelasting 2017 en 2018.
 - De HR formuleert geen expliciete rechtsregel hoe het werkelijk behaalde rendement moet worden vastgesteld, mede omdat in de casus geen geschil bestond over de omvang van het werkelijke rendement.
 - FJZ, waaronder team cassatie, en Directie Vaktechniek zijn van mening dat het begrip 'werkelijk behaald rendement' zoals bedoeld door de HR omvat enkel de ontvangen 'rente, dividend en huur' (direct rendement).
 - De HR stelt voorop dat de box 3-heffing binnen de Wet IB 2001 aansluit bij het daadwerkelijk genoten inkomen. Daarom menen FJZ en Directie Vaktechniek dat tot het werkelijke rendement waarop de HR het box 3-inkomen vaststelt niet behoort een ongerealiseerd, niet daadwerkelijk ontvangen vermogensmutatie.
 - De HR heeft zich niet expliciet uitgelaten over de vraag of een *gerealiseerd* indirect rendement (vermogenswinst of -verlies) tot het behaalde werkelijke rendement behoort, zodat daarover onduidelijkheid zou kunnen bestaan, aldus FJZ en Directie Vaktechniek.
 - DGFZ kan de redenering van FJZ en Directie Vaktechniek volgen, maar ziet tegelijkertijd in de commentaren op het arrest in de vakliteratuur, dat waar de vraag wordt opgeworpen of ook waardemutaties niet zouden moeten worden meegenomen. Volgens DGFZ geeft het arrest van de HR niet een expliciet antwoord op deze vraag.

Toelichting

- De HR overweegt dat moet worden vooropgesteld dat ook het forfaitaire stelsel vanaf 2017 ertoe strekt belasting te heffen over het door de belastingplichtige genoten inkomen uit sparen en beleggen. Dit sluit aan bij de algemene strekking van de Wet IB 2001 om belasting te heffen naar de, aan het daadwerkelijk genoten inkomen ontleende, draagkracht.
- Dit betekent dat buiten de heffing moeten blijven voordelen die de belastingplichtige niet heeft genoten maar onder bepaalde omstandigheden had kunnen behalen, aldus de HR.
- De HR overweegt dat met het box 3-stelsel vanaf 2017 aansluiting is gezocht bij de zogeheten vermogensmix en bij de rendementen die door alle belastingplichtigen in voorafgaande jaren gemiddeld zijn behaald (op de bestanddelen van de vermogensmix).
- Daarmee is naar het oordeel van de HR het forfaitair stelsel vanaf 2017 verder af komen te staan van een heffing over inkomen waarvan kan worden aangenomen dat een individuele belastingplichtige het daadwerkelijk heeft genoten.
- De HR komt tot de slotsom dat box 3-wetgeving vanaf 2017 strijdig is met het eigendomsrecht en het discriminatieverbod, beide opgenomen in het EVRM.

- Het bijzondere aan het arrest is dat de HR zelf een oplossing biedt voor de strijdigheid en het bieden van rechtsherstel niet aan de wetgever overlaat, zoals hij dat in eerdere arresten deed. Dit heeft mede te maken met het feit dat de wetgever weliswaar sinds 2015 aan de invoering van een stelsel van heffing over werkelijk rendement werkt, maar dit op z'n vroegst per 2025 in werking zal treden en verder dat de thans geldende regeling nog steeds dezelfde tekortkomingen bevat als die voor de jaren 2017 en 2018, aldus de HR.
- De HR biedt rechtsherstel door te bepalen dat voor 2017 en 2018 de heffing over box 3-bezittingen moet plaatsvinden naar het daaruit daadwerkelijk behaalde rendement. Dit betekent dat indien en voor zover het behaalde werkelijke rendement lager is dan het op grond van de wet vastgestelde box 3-inkomende de aanslagen inkomstenbelasting 2017 en 2018 dienen te worden verminderd.
- Met deze vorm van rechtsherstel wijkt de HR af van het advies van de Advocaat-Generaal Niessen van 1 november 2021 om, kort gezegd, uit te gaan van de werkelijke vermogensmix op individueel niveau in combinatie met forfaitaire rendementen. De HR kiest niet voor een forfaitaire oplossing binnen de huidige box 3-wetgeving maar voor het belasten van het door de belastingplichtige behaalde werkelijke rendement uit de box 3-bezittingen. Hiermee sluit de HR aan bij de strekking van de Wet IB 2001 om belasting te heffen naar de, aan het daadwerkelijk genoten inkomen ontleende, draagkracht.

2. Ter bespreking het budgettair kader en vervolgscenario's

2.1. Teruggave aan alle belastingplichtigen

	huidige box 3		scenario kas		scenario aanwas	
	opbr (mld)	#bel.pl (mln)	opbr (mld)	#bel.pl (mln)	opbr (mld)	#bel.pl (mln)
2017	4,6	3,4	-3,3	3,4	-1,2	2,4
2018	4,3	3,0	-2,9	3,0	-3,1	2,6
2019	4,3	3,1	-3,0	3,0	-1,0	1,9
2020	4,0	3,1	-2,7	2,9	-2,7	2,5
2021	4,1	2,1	-3,0	2,0	-0,8	1,1

In de huidige situatie is de opbrengst box 3 ruim 4 miljard. Het aantal belastingplichtigen in 2017 was 3,4 miljoen en daalde in 2018 naar 3 miljoen vanwege de verhoging van het heffingsvrij vermogen van 25.000 euro naar 30.000 euro. In 2021 daalt het aantal belastingplichtigen naar 2,1 miljoen door de verhoging van het heffingsvrij vermogen naar 50.000 euro.

Er zijn twee scenario's doorgerekend voor de situatie dat alle belastingplichtigen een teruggave krijgen 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.

- Scenario 'kas': als werkelijke rendement kan slechts worden aangemerkt de daadwerkelijk uitgekeerde inkomens, zoals rente, dividend en huur, minus kosten. De gekozen forfaitaire rendementen in dit scenario zijn geprikt en vooral illustratief. In een latere fase moet nog onderbouwing worden geven.

- In het scenario 'aanwas' wordt ook het indirecte rendement (gerealiseerd en niet-gerealiseerd) belast. De forfaitaire rendementen in dit scenario zijn dezelfde die ten grondslag liggen aan het huidige stelsel.

Belastingplichtigen krijgen belasting terug als de te betalen belasting lager is dan de huidige heffing. In scenario kas daalt de opbrengst circa 3 miljard elk jaar. Deze daling is vrij stabiel doordat de (geprikte) rendementen stabiel zijn. In scenario 'aanwas' fluctueert de gederfde opbrengst en het aantal belastingplichtigen dat geld terugkrijgt veel meer, doordat wordt aangesloten bij de werkelijke jaarlijkse rendementen op aanwasbasis: bijvoorbeeld in 2018 dalen de aandelen met 10%, in 2019 stijgen ze met ruim 24%. Doordat wordt gerekend met gemiddelde rendementen in de specifieke jaren, zullen individuele belastingbetalers die een lager rendement hebben wellicht bezwaar maken. Dit verhoogt dan de kosten; hiermee is in de berekening geen rekening gehouden, omdat we daar geen informatie over hebben. Dit geldt met name voor 2018 en 2020 toen de aandelenkoersen zijn gedaald of slechts weinig gestegen. Voor jaren met sterk stijgende aandelenkoersen is het risico op hogere kosten veel geringer, omdat de individuele rendementen dan waarschijnlijk grotendeels boven het huidige forfait van ca 5,5% liggen.

Scenario kas:

- spaarrente gemiddelde in dat jaar
- schulden een debetrente van 3%
- huur/dividend (netto) gemiddeld 2,1%
- alle overige vermogenstitels 2,1%

Scenario aanwas:

- spaarrente gemiddelde in dat jaar
- schulden een debetrente van 3%
- onroerend goed: huizenprijstijging
- aandelen stijging aandelenindex (MSCI)
- obligaties: kapitaalmarktrente 10-jarige staatsobligaties
- alle overige vermogenstitels 2,1%

In de volgende tabel staan de gebruikte rendementpercentages

	Jaarlijks (aanwas)				Forfaitair huidige stelsel box 3	
	spaar	obligaties	aandelen	onr.gd	Spaar (netto)	beleggen
2017	0,25%	0,52%	13,7%	8,2%	1,63%	5,39%
2018	0,12%	0,58%	-10,0%	8,4%	0,36%	5,38%
2019	0,08%	-0,07%	24,6%	6,5%	0,13%	5,59%
2020	0,04%	-0,38%	-1,7%	8,4%	0,07%	5,28%
2021	0,01%	-0,33%	23,3%	22,5%	0,03%	5,69%

2.2. Teruggave aan alleen de 60.000 massaal bezwaarmakers 2017

Er kan op dit moment nog geen berekening worden gemaakt van de budgettaire derving voor alleen de groep van 60.000 massaal bezwaarmakers uit 2017 en 2018. Dat kan begin volgende week wel.

Een sigarendoos berekening wijst op een orde grootte van circa 0,5 mld in het bovenstaande scenario kas, met een onzekerheid van plus/min 0,2 mld. Voor het scenario aanwas is de orde grootte ongeveer de helft hiervan, dus 0,25 mld, met ook grote onzekerheid.

2.3. Budgettaire dekking

De eerste indicatie is dat het kasscenario een totale budgettaire derving van 14,3 mld. euro tot gevolg heeft en het aanwasscenario een totale derving van 8,8 mld. euro. In elk scenario is dit een zeer hoog bedrag om te moeten dekken. Gezien het arrest geldend recht is, heeft dit gevolgen voor *alle* belastingplichtigen vanaf het jaar 2021, omdat er nog geen definitieve aanslagen zijn opgelegd. Dit heeft in potentie budgettaire gevolgen van ca. 300 mln. euro per maand. Dit benadrukt het belang om zo spoedig mogelijk tot wetswijziging over te gaan.

De derving aan de inkomstenkant vereist volgens de begrotingsregels een lastenverzwaring als dekking. Er volgt een separate notitie over deze systematiek. 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 tarief te verhogen. Daarom zal er gekeken moeten worden naar belastingsoorten met een grote opbrengst. Voorbeelden hiervan zijn de loon- en inkomstenbelasting, de btw of de vennootschapsbelasting. Wij komen te zijner tijd met concrete dekkingsvoorstellen.

Naast de derving aan de inkomstenkant zijn er ook grote gevolgen voor de uitgavenkant. Bij een niet tijdige afdoening kan een dwangsom van €500 per half jaar worden gerekend. Voor de huidige populatie van 120.000 burgers die bezwaar heeft gemaakt, kan dit dus al oplopen tot een bedrag van € 60 miljoen. Ook kan er sprake zijn van het vergoeden van rente over de belastingteruggave. Tot slot is er sprake van uitvoeringskosten, deze omvang is sterk afhankelijk van de te kiezen oplossingsrichting.

Op basis van de begrotingsregels is het uitgangspunt dat de budgettaire gevolgen voor de uitgavenkant gedekt worden binnen artikel 1 van de Financiënbegroting en meelopen in de voorjaarsbesluitvorming 2022.

3. Ter bespreking om box 3-bezwaren aan te merken als een verzoek om vergoeding van invorderingsrente, zodat belanghebbenden hier niet separaat een verzoek voor hoeven in te dienen?

Artikel 28c Invorderingswet 1990 (IW 1990) bepaalt dat de Belastingdienst (de ontvanger) op verzoek overgaat tot het vergoeden van invorderingsrente als belasting wordt teruggegeven omdat de heffing daarvan strijdig is met het Unierecht. Dit is de zogenoemde Irimie-rente.

Rentevergoeding vindt alleen plaats wanneer belanghebbende de belasting heeft voldaan en derhalve niet over zijn geld heeft kunnen beschikken. Artikel 28c IW 1990 biedt hiervoor een rentecompensatie.

Een ingediend bezwaar tegen de aanslag omdat de heffing in strijd is met het Unierecht is op grond van artikel 28c IW 1990 geen verzoek om vergoeding van de invorderingsrente.

In het verleden is eerder de keuze gemaakt om bij een massaal bezwaarprocedure het bezwaarschrift aan te merken als verzoek om vergoeding van de invorderingsrente, zodat de belanghebbende niet alsnog een separaat verzoek hoeft in te dienen na de vermindering van de aanslag. Wij adviseren u om ook de box 3-bezwaren aan te merken als een verzoek om vergoeding van invorderingsrente op grond van artikel 28c IW 1990. Als een belanghebbende naar aanleiding van de afdoening van het bezwaarschrift belasting terugkrijgt, dan vergoedt de ontvanger hierover gelijk invorderingsrente. De gevolgen uitvoeringsgevolgen hiervoor moeten nog in kaart worden gebracht.

4. Ter bespreking het beëindigen massaal bezwaar box 3 over 2019 en 2020

Toelichting

- Ook voor 2019 en 2020 lopen procedures massaal bezwaar box 3 (inmiddels circa 80.000 bezwaarschriften). De in deze procedures geformuleerde rechtsvraag is nagenoeg gelijk aan die van de procedures 2017 en 2018. Het aan de HR voorleggen van de box 3-rechtsvraag voor 2019 en 2020 zal daarom niet tot een ander oordeel leiden dan het oordeel gegeven in het arrest van 24 december 2021. De HR is immers van oordeel dat de thans geldende regeling dezelfde tekortkomingen heeft als de regeling voor 2017 en 2018.
- Daarmee kan het arrest van de HR van 24 december 2021 tevens worden gezien als een definitief antwoord op de rechtsvragen in de massaal bezwaarprocedures 2019 en 2020.
- Dit betekent dat ook op die bezwaren uiterlijk op 4 februari 2022 collectief uitspraak gedaan kan (moet) worden en dat daarna binnen 6 maanden de daarvoor in aanmerking komende aanslagen kunnen worden verminderd.

5. Ter bespreking of u het arrest alleen wilt toepassen op belastingplichtigen die een rechtsgeldig bezwaarschrift hebben ingediend dat onder de procedure massaal bezwaar valt of op alle belastingplichtigen die belastbaar box 3-inkomen hebben en waarvan de aanslag op 24 december 2021 onherroepelijk vaststaat?

Toelichting

- Onder de procedure massaal bezwaar 2017 en 2018 vallen circa 120.000 bezwaarschriften van ongeveer 60.000 belastingplichtigen. De aanslagen van deze belastingplichtigen moeten verminderd worden (als het werkelijk rendement lager is dan het forfaitair rendement). Als u akkoord gaat met het vorige beslispunt geldt dit ook voor de 80.000 bezwaarschriften 2019 en 2020.
- Daarnaast zijn er in 2017 circa 3,3 miljoen en in 2018 circa 3 miljoen belastingplichtigen die in de jaren 2017 en 2018 een belastbaar box 3-inkomen hebben, maar die niet of niet rechtsgeldig in bezwaar gegaan zijn. Hun aanslagen staan inmiddels onherroepelijk vast.

- Deze belastingplichtigen kunnen verzoeken om een ambtshalve vermindering van de aanslag (art. 9.6 Wet IB). De inspecteur kan echter geen ambtshalve vermindering verlenen van een onherroepelijk vaststaande aanslag indien de onjuistheid van die aanslag – zoals hier het geval is – voortvloeit uit jurisprudentie die eerst is geweest nadat de aanslag onherroepelijk is komen vast te staan (art. 45aa, aanhef en letter b, URIB 2001). De regeling laat echter de ruimte dat (de Minister) anders bepaalt. Een rechtbank heeft recent via de 'art. 9.6'-route de belastingplichtige rechtsherstel geboden in lijn met het arrest van 24 december. Los van de vraag of dat in die casus terecht was, bestaat hier een risico dat belastingplichtigen die geen rechtsgeldig massaal bezwaar hebben ingediend, via een verzoek om ambtshalve vermindering alsnog in het gelijk worden gesteld.
- Juridisch zijn er argumenten om dit niet te doen. Als een belastingplichtige het niet eens is met zijn aanslag heeft hij rechtsmiddelen (bezwaar en beroep). Als hij deze niet benut, staat de aanslag na verloop van de termijnen voor het aanwenden van een rechtsmiddel onherroepelijk vast. Dit beginsel van formele rechtskracht dient de rechtszekerheid. Zeker omdat hier sprake is van een massaal bezwaarprocedure kan niet gezegd worden dat de drempel om bezwaar te maken onredelijk hoog geweest is; het volstond om een (standaard) bezwaarschrift in te dienen.
- Degenen die wel en die geen bezwaar gemaakt hebben zijn verder geen gelijke gevallen (rechtens ongelijk). Ook het beginsel van rechtsgelijkheid dwingt dus niet tot een gelijke behandeling van degenen die geen bezwaar gemaakt hebben.
- Daarnaast zijn ervoor zover wij weten geen precedents waarin de formele rechtskracht naar aanleiding van nieuwe jurisprudentie door één van uw ambtsvoorgangers doorbroken is.
- De afwijzing van een verzoek om ambtshalve vermindering geschiedt bij voor bezwaar vatbare beslissing. Als u zou besluiten de tegemoetkoming te beperken tot degenen die bezwaar gemaakt hebben, hebben de overige "getroffenen" dus wel rechtsbescherming.
- Daartegenover staat dat de HR geoordeeld heeft dat de box 3 wetgeving in strijd is met het EVRM. Het zal richting de Tweede Kamer en in de maatschappij lastig uit te leggen zijn dat dergelijke wetgeving – op grond van juridisch of uitvoeringstechnische dan wel budgettaire redenen - toch geldt voor degenen die niet rechtsgeldig bezwaar gemaakt hebben. De heer Omtzigt heeft reeds gevraagd om ook belastingplichtigen met belastbaar box 3 inkomen vóór 2017 te compenseren. Daarvoor geldt overigens dat het systeem vóór 2017 anders was én door de Hoge Raad gesanctioneerd is.
- Het uit eigen beweging tegemoetkomen aan alle belastingplichtigen met belastbaar box 3 inkomen in de jaren vanaf 2017 kan verder de uitvoering ontlasten, omdat dan minder mensen alsnog bezwaar zullen maken of een verzoek om ambtshalve vermindering zullen doen. Dit effect zal sterker zijn naar mate de herberekening van het box 3 inkomen het werkelijke rendement in de beleving van die belastingplichtigen dichterbij komt.
- Als u besluit om het arrest toe te passen op alle belastingplichtigen adviseren wij u in elk geval de opties te laten onderzoeken om te kiezen voor een forfaitaire oplossing. Rechtsherstel in de vorm van heffing over het werkelijke rendement is niet uitvoerbaar. Zie verder hierna.

Uitvoeringsaspecten (een eerste verkenning)

6. Ter bespreking om aan de hand van hierna genoemde uitgangspunten de uitvoeringsopties verder uit te werken

Uitgangspunten

- De impact van het arrest op de uitvoering van de Belastingdienst is zeer groot.
- Voor burgers en de Belastingdienst is het belangrijk dat het herstel van de box 3 inkomens tijdig, zorgvuldig en zo eenvoudig mogelijk gebeurt.
- Het afhandelen van de massale bezwaren en herstellen van aangiften leidt tot een grote uitvoeringslast. Hiervoor dient extra geld beschikbaar te worden gesteld. Als dit niet gebeurt zal dit andere zaken in de uitvoering verdrrukken. Ook bij beschikbaar stellen middelen bestaat verdrukkingsrisico in bijv. IV of als gevolg van arbeidsmarktproblematiek.
- De prioriteit bij herstel ligt bij de massale bezwaarzaken vanwege het risico op dwangsommen bij niet tijdige afdoening hiervan (4 augustus 2022) en op de aanslagen 2021 die vanaf april 2022 worden opgelegd (garantietermijn 1 juli 2022).
- Voor een uitvoerbare wijze van herstel dient er een oplossing te worden gekozen die voor de verschillende belastingjaren zo eenvormig mogelijk is en geautomatiseerd en massaal kan gebeuren.
- Om het uitvoerbaar te houden is het nodig ruimhartig te herstellen, zowel qua afbakening van de doelgroep als qua bepaling van het aangepaste rendement. Indien dat niet gebeurt, zal sprake zijn van een verdere toename van uitvoeringslasten in verband met de afhandeling van nieuwe bezwaren en beroepzaken.
- Er dient een heldere definitie van rendement te zijn die uitvoerbaar is, om nieuwe bezwaren te voorkomen.
- De exacte impact en uitvoeringsgevolgen van de hersteloperatie kunnen nu niet worden overzien. Wel is duidelijk dat de uitvoering van het herstel effect heeft op de uitvoering van andere taken van de Belastingdienst. De implicaties daarvan worden in beeld gebracht.

Opties voor herstel

Werkelijk rendement vaststellen voor alle betrokken belastingplichtigen

- De Belastingdienst beschikt niet over het werkelijk rendement van belastingplichtigen.
- Herstel door het werkelijk rendement toe te passen, zou betekenen dat massaal (miljoenen belastingplichtigen) uitvraag bij belastingplichtigen moet worden gedaan met betrekking tot het werkelijke rendement in de onderscheiden belastingjaren.
- De impact hiervan is zowel voor belastingplichtigen (administratieve lasten) als Belastingdienst zeer groot. De vraag is overigens of belastingplichtigen nog over de gegevens beschikken die nodig zijn om het werkelijk rendement te bepalen.
- De verwachting is dat geen toezicht mogelijk is op de juistheid van door de belastingplichtigen aangeleverde gegevens over het werkelijke rendement.
- Deze oplossing vraagt veel capaciteit van de Belastingdienst, ook als geen toezicht op de aangeleverde gegevens wordt gedaan, en herstel zal langer duren.

- De Belastingdienst heeft geen behandelcapaciteit voor deze optie. Daarnaast betekent dit dat andere processen niet uitgevoerd kunnen worden. Inhuur van uitzendkrachten is geen optie aangezien deze maar beperkt beschikbaar zijn gezien de arbeidsmarkt.
- **Deze optie wordt ontraden, zowel in het belang van belastingplichtigen als het belang van de Belastingdienst.**

Optie forfaitair rendement op werkelijke vermogensmix, met vangnet werkelijk rendement

- Onderzocht wordt of een geautomatiseerde herstelkans kan worden ontwikkeld, waarbij het doel is zoveel mogelijk gegevensuitvraag bij belastingplichtigen te voorkomen.
- Hierbij wordt gedacht aan het volgende:
- De Belastingdienst heeft wel gegevens over de werkelijke vermogensmix. In deze optie wordt uitgewerkt of deze benut kunnen worden.
- De Belastingdienst kan dan per vermogensbestanddeel een forfaitair rendement berekenen. Op deze wijze berekent de Belastingdienst het nieuwe voordeel uit sparen en beleggen.
- Dit forfaitair rendement wordt vergeleken met het eerder aangegeven voordeel uit sparen en beleggen. De voor de Belastingplichtige meest voordelige uitkomst wordt gehanteerd.
- Indien een belastingplichtige van mening is dat het nieuw berekende voordeel uit sparen en beleggen onvoldoende recht doet aan de uitspraak van de Hoge Raad, bestaat de mogelijkheid voor de inspecteur om maatwerk toe te passen. Maatwerk kan dan worden toegepast door op basis van gegevens van de belastingplichtigen met betrekking tot het werkelijke genoten rendement de aanslag te herrekenen.
- Deze oplossing is erop gericht uitvraag van werkelijk rendement bij belastingplichtigen te beperken en de herrekening zo veel mogelijk geautomatiseerd en massaal uit te voeren.
- Uitvraag werkelijk rendement is immers arbeidsintensief voor de belastingplichtige en voor de Belastingdienst. Des te lager het (nieuwe) forfaitair rendement wordt vastgesteld, des te meer belastingplichtigen geautomatiseerd recht wordt gedaan aan de uitspraak van de Hoge Raad en des te minder maatwerk er nodig is.
- **De exacte vormgeving zal nader moeten worden uitgewerkt om te borgen dat deze uitvoerbaar is, juridisch correct is en recht doet aan het perspectief van burgers. De budgettaire consequenties hangen af van die vormgeving.**

Optie aparte behandeling van box 3

- Een tweede optie die nu in beeld is, is om te verkennen of het mogelijk is het box 3 onderdeel van de aanslag in een apart te bouwen systeem separaat te behandelen.
- **Ook hierbij zal nog uitwerking nodig zijn om te bepalen welke implicaties deze aanpak heeft en of deze uitvoerbaar is, juridisch correct is en recht doet aan het perspectief van burgers.**

7. Ter bespreking scenario's voor aanpassing van de wetgeving Noodwetgeving voor de jaren 2023 en 2024

Zonder aanpassing van de wetgeving bestaat feitelijk per 24 december 2021 een keuzesysteem voor belastingplichtigen, namelijk de huidige forfaitaire vermogensrendementsheffing en een heffing op basis van (een benadering van) het werkelijke rendement op grond van het arrest van de Hoge Raad als zelfstandige rechtsbron. Belastingplichtigen met hoogrenderend vermogen zoals aandelen en onroerend goed zullen kiezen voor de huidige forfaitaire vermogensrendementsheffing; belastingplichtigen met laag renderend vermogen zoals spaargeld zullen kiezen voor een heffing op basis van (een benadering van) het werkelijke rendement. Dit is een onwenselijke situatie.

Hierna zijn op hoofdlijnen diverse opties beschreven voor aanpassing van de wetgeving. Deze varianten dienen nader uitgewerkt te worden om te bepalen of deze uitvoerbaar zijn.

1 Werkelijke vermogensmix met afzonderlijk forfait per vermogenscategorie

- Het forfaitaire voordeel uit sparen en beleggen wordt berekend op grond de werkelijke samenstelling van het vermogen van belastingplichtigen.¹ Per vermogenscategorie wordt een forfait vastgesteld zodat het te belasten voordeel beter aansluit bij de werkelijkheid.
- Indien het forfaitair rendement van een vermogenscategorie afwijkt van het werkelijke rendement kan de belastingplichtige tegenbewijs leveren.
- Indien met de vaststelling van de forfaits per vermogenscategorie niet te scherp aan de wind wordt gevaren, is de verwachting dat een aanzienlijk deel van de belastingplichtigen zich kunnen verenigen met deze opzet en niet zullen opteren voor de tegenbewijsregeling.
- Deze optie is naar verwachting maakbaar en haalbaar voor de Belastingdienst omdat het in te passen is binnen de bestaande ICT-gegevensstructuur in de procesketen van aangifte en aanslag. De regeling is hiermee naar verwachting op z'n vroegst uitvoerbaar per 2023.²
- De vooringevulde aangifte (VIA) kan – waar de Belastingdienst over de benodigde gegevens beschikt - gebruikt blijven worden voor de waarde per 1 januari en de kwalificatie van de vermogensbestanddelen (bank- en spaartegoeden, aandelen, etc.).
- Anti-peildatumarbitrageregeling is noodzakelijk om te voorkomen dat vlak voor de peildatum bijvoorbeeld aandelen worden verkocht en daarmee worden "omgezet" in laag te belasten bank- en spaartegoeden gevolgd door aankoop van aandelen na de peildatum.

2 Uitvragen van het werkelijk rendement

- De aangifte van belastingplichtigen met box 3 vermogen wordt niet automatisch afgedaan. Zij ontvangen een verzoek om het werkelijke rendement van de in de aangifte aangegeven vermogensbestanddelen op te geven en te onderbouwen met stukken. Op basis van de

¹ Op hoofdlijnen wordt deze variant betoogd door advocaat-generaal Niessen op 1 november 2021, ECLI:NL:PHR:2021:1019.

² Onder voorbehoud van de uitkomsten van de Uitvoeringstoets.

informatie uit de aangifte en de nagekomen informatie over box 3 wordt de aanslag opgelegd.

- Deze optie levert een enorme werklast op voor de Belastingdienst omdat circa 2,1 miljoen belastingplichtigen met box 3 vermogen moeten worden aangeschreven en de opgevraagde informatie handmatig verwerkt dient te worden voor het opleggen van de aanslag. Daarmee is deze variant op voorhand niet uitvoerbaar. Daar komt nog bij dat de gegevensaanlevering door ketenpartners voor contra-informatie in het kader van toezicht en handhaving niet tijdig kan worden uitgebreid.
- Deze optie levert enorme administratieve lasten op voor belastingplichtigen waarbij het de vraag is of zij hiertoe in staat zijn (doenvermogen).

3 Invoering van een heffing naar werkelijk rendement conform arrest HR

- Onderzoeken of de invoering van een heffing naar werkelijk rendement kan worden vervroegd naar 2023.
- Bij deze optie wordt, in tegenstelling tot optie 2, de gegevens voor de berekening van het werkelijk rendement uitgevraagd bij het doen van aangifte.
- De overgang naar werkelijk rendement is een complexe wijziging. Bij een heffing op basis van werkelijk rendement zijn meer gegevens relevant dan in het huidige stelsel waar alleen de vermogensstand op 1 januari van belang is. Dit maakt de heffing ingewikkelder voor burgers. Zonder ondersteuning van de VIA wordt een groter beroep gedaan op hun doenvermogen en bestaat het risico op een chaotische start van het nieuwe stelsel.
- Het is voor de uitvoering niet maakbaar en haalbaar om in 2023 of 2024 het nieuwe stelsel in te voeren. Er is meer tijd nodig om de ICT-systemen om te bouwen.

4 Invoering van een vermogensbelasting

- Bij een beperkte uitleg van het begrip "werkelijk rendement" daalt de belasting op vermogen aanzienlijk omdat slechts het direct rendement zoals rente, dividend en huurinkomsten in de heffing zou worden betrokken en geen waardeontwikkelingen van bijvoorbeeld aandelen en onroerend goed. Een dergelijke strikte uitleg kan aanleiding zijn om het wegvallen van de heffing over waardeontwikkelingen van vermogen (gedeeltelijk) te compenseren via de invoering van een vermogensbelasting.
- Dit zou kunnen door dit additioneel naast een van de vorige opties in te voeren of door box 3 daarmee geheel te vervangen.
- In het IV-portofolio van de Belastingdienst is echter geen ruimte om naast de invoering van een heffing over werkelijk rendement conform het coalitieakkoord per 2025 een vermogensbelasting in te voeren.
- Alhoewel in het coalitieakkoord niet is afgesproken om een vermogensbelasting te introduceren heeft een beperkte uitleg van het begrip "werkelijk rendement" dermate impact dat dit voor de coalitiepartners een aanknopingspunt zou kunnen bieden om de invoering van een vermogensbelasting te overwegen.

- Momenteel wordt onderzocht of het mogelijk is, en zo ja onder welke voorwaarden, om al gedurende het jaar 2022 een vermogensbelasting in te voeren, bijvoorbeeld met peildatum 31 december 2022.

5 Niet nader uitgewerkte alternatief

- Alternatieve opties is het vrijstellen van bank- en spaartegoeden tot de invoering van het nieuwe stelsel per 2025. Deze optie is in deze nota niet nader uitgewerkt.
- Bij een beperkte vrijstelling blijft de forfaitaire vermogensrendementsheffing bestaan voor overige bezittingen terwijl dit stelsel volgens het oordeel van de HR in strijd is met het EVRM. Dat zal opnieuw tot rechtszaken tegen de opgelegde aanslag leiden.

Deadlines Belastingjaren en doelgroepen

8. Kennis te nemen van relevante deadlines voor de uitvoering.

- Om een oplossing in werking te krijgen voor het verlopen van de garantietermijn (1 juli 2022) die geldt voor de op te leggen aanslagen 2021 en voor tijdige verwerking van de massale bezwaren (4 augustus 2022), is zeer spoedig uitsluitel nodig over de juridische houdbaarheid en de beleidsmatige wenselijkheid van oplossingen.
- Bij besluitvorming uiterlijk op 21 januari 2022 is dit vermoedelijk mogelijk. Bij latere besluitvorming is het risico dat termijnen niet meer gehaald worden.
- Er is sprake van krappe deadlines, maar dat neemt niet weg dat voldoende tijd moet worden genomen om goede afgewogen beslissingen te nemen.
- Het ligt in de verwachting dat besluitvorming niet tijdig is af te ronden gegeven de complexiteit van het vraagstuk, uitvoeringstechnisch, budgettair en politiek/bestuurlijk.
- Daarom wordt uitgezocht hoe om te gaan met bijvoorbeeld opleggen aanslagen 2021 in zo'n situatie.
- Hieronder volgen de op dit moment bekende onderscheiden stadia van de belastingaanslagen en deadlines voor besluitvorming over de wijze van herstel. Dit overzicht wordt mogelijk nog aangepast.

Op te leggen belastingaanslagen vanaf belastingjaar 2021

- *Doelgroep:* alle belastingplichtigen die rendement ontvangen op hun vermogen in belastingjaar 2021 en verder, al dan niet voorafgegaan door een voorlopige aanslag.
- *Deadline:* Het is niet meer mogelijk de wijzingen door te voeren in de aangifte 2021. Dit vergt goede communicatie. Het is van belang de wijziging wel door te voeren in de definitieve aanslag 2021. Bij besluitvorming uiterlijk 21 januari 2022 is het vermoedelijk mogelijk dat tijdig alle voorbereidingen in de uitvoering zijn getroffen om te zorgen dat belastingplichtigen voor de garantietermijn van 1 juli 2022 een correcte aanslag krijgen over 2021

Niet onherroepelijk vaststaande definitieve belastingaanslagen

Doelgroep: deelnemers massaalbezwaarprocedure belastingjaren 2017, 2018, 2019, 2020, lopende individuele bezwaren (waarbinnen onderscheid zit tussen

box 3/geen box 3 element), belastingplichtigen die geen bezwaar hebben gemaakt terwijl de bezwaartermijn nog niet is verstreken.

Er staan 492.000 aangiften 2020 klaar voor behandeling. Deze belastingplichtigen hebben nog geen definitieve aanslag ontvangen. De aantallen aangiften voor 2019 die zijn uitgevallen is veel geringer.

Deadline: de deelnemers aan de massaalbezwaarprocedures moeten uiterlijk op 4 februari uitsluitel krijgen waarna de Belastingdienst binnen zes maanden (4 augustus 2022) de beslissing op bezwaar ten uitvoer moet leggen. Onderzocht wordt of het halen van deze termijn mogelijk is en welke uitvoeringsdeadlines er zijn om dit tijdpad te kunnen halen.

Bij de doelgroep van individueel bezwaarprocedures verschilt de deadline per gevalscategorie. Hierin zijn keuzes te maken.

Onherroepelijk vaststaande belastingaanslagen

Doelgroep: belastingplichtigen die definitieve belastingaanslagen hebben ontvangen over de belastingjaren 2017, 2018, 2019 en 2020 waartegen geen bezwaar of beroep meer openstaat.

Deadline: nog te bepalen

Voorlopige belastingaanslagen 2022

Doelgroep: belastingplichtigen die rendement ontvangen op hun vermogen en een voorlopige aanslag hebben ontvangen m.b.t. belastingjaar 2022.

Deadline: het geautomatiseerde voorlopige aanslagproces 2022 is reeds gaande. In gevallen waarin toepassing van het arrest leidt tot een verhoging van de teruggaaf of een verlaging van de te betalen aanslag zal dit altijd worden hersteld, uiterlijk bij het vaststellen van de definitieve aanslag (in 2023). Mogelijk kan eerder geautomatiseerd herstel plaatsvinden. Deze voorlopige aanslagen hebben niet de hoogste prioriteit aangezien in alle gevallen na afloop van het jaar een juiste definitieve aanslag zal worden opgelegd.

9. Ter bespreking of de DGBD in overleg met de DGFZ indien nodig spoedbeslissingen neemt zodat processen doorgang kunnen vinden, in lijn met onderstaande uitgangspunten? Tevens verzoeken wij u kennis te nemen van de reeds genomen beslissingen.

Toelichting

Op het moment dat de HR arrest wees, waren een aantal processen in productie of net afgerond. Aangezien het arrest nog niet in lopende processen en ICT-systemen is verwerkt, zijn er spoedbeslissingen genomen ten aanzien van lopende processen om het aantal belastingaanslagen waarop herstel moet plaatsvinden zo min mogelijk te laten oplopen. Bij deze spoedbeslissingen zijn de volgende uitgangspunten gehanteerd:

- In gevallen waarin er zeker geen sprake is van inkomen uit box 3, kunnen de processen gewoon doorgang vinden.
- In andere gevallen, en ook wanneer de box 3 situaties in het proces niet te isoleren zijn, geldt het uitgangspunt dat er tot nader order geen aanslagen en beschikkingen worden opgelegd. De volgende uitzonderingen zijn hierop gemaakt:
 - De belastingplichtige heeft belang bij doorgang vinden van het proces (dit geldt bij massale voorlopige aanslagen en bij carry back en middellingsverzoeken).

- Er is een verjaringsrisico (dit geldt o.a. voor de aanslagen 2017 en 2018).
- Nieuwe gevallen zullen conform de gekozen lijn worden uitgevoerd. Wanneer sprake is van afwijkende situaties, zullen deze beslissingen aan u worden voorgelegd.

Deze uitgangspunten hebben geleid tot de volgende beslissingen:

- De voorlopige aanslagen 2022 die leiden tot een teruggaaf zijn op reguliere wijze afgerond, zodat burgers tijdig, maandelijks hun teruggaaf ontvangen.
- Er is voor gekozen om het massale voorlopige aanslagproces 2022 (te betalen aanslagen) en het proces met betrekking tot overige voorlopige aanslagen (verzoeken of wijzigingen) door te laten gaan vanwege het belang van burgers om de aanslag in termijnen te kunnen betalen waardoor eventuele betalingsproblemen worden voorkomen.
- Bij de processen invorderingen, navorderingen en definitieve aanslagen zijn verschillende keuzes gemaakt. In de bijlage worden alle genomen beslissingen toegelicht.

10. Ter bespreking om te onderzoeken op welke wijze gecommuniceerd kan worden over verkeerd opgelegde aanslagen en hoe geborgd wordt dat rechten niet verspeeld worden.

De Belastingdienst legt momenteel aanslagen op die nog niet in overeenstemming zijn met het HR arrest zijn maar waarvoor ook geen uitstel mogelijk is (zie hiervoor).

- Na het bekend worden van het arrest is direct op de website van de Belastingdienst melding gemaakt van het arrest en is aangegeven dat nader bericht zal volgen.
- Voor voorlopige aanslagen is tevens een communicatiebericht op de website geplaatst.
- Voor de andere aanslagen (zoals definitieve aanslagen 2017 en 2018) gaat het om beperkte aantallen. Het is wenselijk dat zo snel mogelijk wordt gecommuniceerd hoe het arrest zal worden toegepast en welke acties belastingplichtigen moeten ondernemen.
- Onderzocht wordt of het mogelijk is te borgen kan worden dat belastingplichtigen hun rechten niet verspelen indien zij geen bezwaar zouden maken.
- Onderzocht wordt hoe hierover gecommuniceerd kan worden.

Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden

Niet van toepassing.



TER ADVISERING

Aan de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst

Directie Algemene Fiscale Politiek

Persoonsgegevens

nota

Vorbereiding MR 21/1 Arrest Hoge Raad box 3

Datum

20 januari 2022

Notanummer

2022-0000019002

Bijlagen

- 1. Contourennota box 3
2. Uitspraak art 9.6

Aanleiding

Deze nota adviseert u over het besluitvormingsproces omtrent het rechtsherstel n.a.v. de uitspraak van de Hoge Raad over het box 3-stelsel. Daarnaast is er een spreeklijn voor de MR van 21/1 opgenomen (wordt ook toegevoegd aan de voorbereiding voor de MR). Ook zijn ter informatie het concept van de contourennota1 voor het nieuwe stelsel en de uitspraak van de rechtbank over art 9.6 bijgevoegd. Ten slotte wordt uw vraag beantwoord of er vaker een arrest van de Hoge Raad is geweest met rechtsherstel.

U ontvangt separaat een nota over de Kamervragen die over het arrest zijn gesteld. In de weekendtas ontvangt u een vervolgotitie over de besluitvorming met uitgebreidere informatie over het vervolgproces en de verschillende opties voor herstel.

Adviezen

We adviseren u te koersen op besluitvorming in de MR van 4 februari. We adviseren u de MR van 21 januari op hoofdlijnen bij te praten over het arrest en het proces van besluitvorming over het herstel.

Advies tijdschema

Huidige situatie:

- De Belastingdienst is verplicht om binnen zes weken na het arrest in de Staatscourant - in dit geval uiterlijk 4 februari - een uitspraak te publiceren voor de massaal-bezwaarprocedures over 2017 en 2018.
We adviseren (zie toelichting) in de collectieve uitspraak op te nemen:
over welke belastingjaren collectief uitspraak gedaan wordt (2017 en 2018, of ook - omdat de rechtsvraag vergelijkbaar is - 2019 en/of 2020);
welke uitleg de inspecteur geeft aan het begrip werkelijk rendement;
hoe de inspecteur het werkelijk rendement gaat bepalen, kort gezegd door uitvraag of door het werkelijk rendement te benaderen al dan niet met een tegenbewijsregeling; en

1 Het concept is niet meer volledig actueel. Zo zijn de risico's die samen met betrekking tot de mogelijke samenloop in het IV-portfolio van de Belastingdienst met andere grote aanpassingen door de herstelactie inmiddels een voldongen feit met nader te bepalen impact.

Handwritten notes: 21/1/2022, Voor de horeca de twee weken de strakke planning maken iedere dag plus de uitleg van de keuzes van de leden, want hierin tegen. Qua budget tussentijdse 2021 vaststellen. Mill

Handwritten note: sic!

Handwritten note: Goede communicatie is essentieel

- of de belanghebbenden recht hebben op invorderingsrente en/of een immateriële schadevergoeding wegens overschrijding van de redelijke termijn (alleen als de inspecteur deze bedragen uit eigen beweging zou vergoeden).
- De uitspraak heeft aanzienlijke budgettaire gevolgen zowel aan de lastenkant als aan de uitgavenkant. Deze zullen moeten worden gedekt.
- Naast deze uitspraak die enkel gaat over de ongeveer 60.000 belastingplichtigen per jaar (120.000 bezwaren in totaal over 2017 en 2018) die bezwaar hebben gemaakt, is het een optie om gelijktijdig te communiceren of het rechtsherstel ook zal gelden voor alle belastingplichtigen.

We adviseren te koersen op besluitvorming in de MR van 4 februari. In dat geval moet een spoedprocedure bij de SDU (uitgever van de Staatscourant) worden gehanteerd. De tekst van de collectieve uitspraak op bezwaar wordt dan in de loop van 4/2 - na de besluitvorming in de MR - door de SDU gepubliceerd en daarnaast op de website van de Belastingdienst geplaatst.

Dat is overigens een zeer ambitieus tijdpad. Vooral het dekkingsvraagstuk, waarvoor de eindverantwoordelijkheid bij de minister ligt, zal erg uitdagend zijn om op korte termijn op te lossen.

Overleg met
Minister, welke
gepland?

Alles op alles
netje op 4-2.

Ook heel belangrijk
voor vertrouwen.

Laten we dat
wij als overheid
(MvF) de wet
Respecteren.

helden spreken

Spreeklijn MR 21/1

- 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 Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden (EVRM) en dat dit moet worden hersteld. Indien het werkelijke rendement in deze jaren lager was, moet de belastingaanslag worden vermindert. Dit geldt in ieder geval voor de ongeveer 60.000 belastingplichtigen per jaar (120.000 bezwaren totaal) die rechtsgeldig bezwaar hebben gemaakt over 2017 en 2018.
- Het arrest is geldend recht en heeft daarmee gevolgen voor *alle* belastingplichtigen vanaf 2021 en alle aanslagen die nog niet onherroepelijk vaststonden op 24 december 2021. Dit betekent dat het box 3-stelstel zo snel mogelijk gewijzigd dient te worden, omdat momenteel nog dezelfde methodiek wordt gehanteerd als in 2017.
- Het herstel vraagt heel veel van de uitvoering en van het doenvermogen van belastingplichtigen. Samen met de Belastingdienst zijn we met man en macht aan het kijken hoe we het herstel vorm gaan geven.
- Bij het kiezen van de oplossing is tevens van belang de uitvoerbaarheid in het oog te houden. In ieder geval zal een IV-oplossing nodig zijn, een volledig handmatige oplossing is onuitvoerbaar. In alle gevallen is de impact op de Belastingdienst dusdanig groot, dat de gevolgen ervan de komende periode in kaart zullen moeten worden gebracht, waaronder de impact op capaciteit en verdrukking van andere werkzaamheden. Ook voor de beleidskant heeft dit uiteraard grote impact.
- De budgettaire gevolgen zijn potentieel erg groot. Het kan gaan om 1 tot ruim 3 miljard euro per jaar dat moet worden gecompenseerd met lastenverzwaring (2017-2020). Het uiteindelijke compensatiebedrag en de last in de uitvoering hangen af van keuzes over de herstelwijze en het stelsel van de aankomende jaren.
- De wet geldt nu nog steeds; in het Coalitieakkoord is voorzien dat per 2025 een nieuw stelsel voor box 3 wordt geïntroduceerd. Voor de tussenliggende jaren zullen we daarom met een oplossing moeten komen.
- Er zit een grote tijdsdruk op. Ten eerste omdat uiterlijk op 4 februari door de Belastingdienst in de Staatscourant uitspraak moet worden gedaan voor de massaal-bezwaarprocedures over 2017 en 2018 (ca 60.000 bezwaarmakers per jaar). Ten tweede omdat tijd nodig is voor aanpassingen in de systemen van de Belastingdienst.
- We koersen op besluitvorming in de MR van 4 februari via de Vierhoek.

Vraag: Waar moet in elk geval nog over worden besloten?

- Het herstel
 - Of herstel voor oude jaren wordt toegepast op alle belastingplichtigen of dat het herstel wordt beperkt tot de mensen die tijdig bezwaar hebben gemaakt.
 - Of er direct ook voor de jaren 2019 en 2020 rechtsherstel zal plaatsvinden.
 - De wijze waarop het herstel op een uitvoerbare wijze kan worden vormgegeven.
 - Of bij het herstel van een smalle interpretatie van het werkelijk rendement wordt uitgegaan (alleen ontvangen rente, dividend en huur, minus kosten) of van een bredere (inclusief gerealiseerde en/of ongerealiseerde waardemutaties).
- De dekking voor de gekozen optie.

Vraag: Is er sprake van doorwerking naar andere regelingen?

- Dat is een van de uitzoekpunten: welke doorwerkingen zijn er en wat zijn daarbij de opties.

Wat moet duidelijk zijn voor de collectieve uitspraak?

De inspecteur moet uiterlijk op 4 februari 2022 door middel van één collectieve uitspraak beslissen op de bezwaren waarvoor de aanwijzing massaal bezwaar geldt. Binnen 6 maanden daarna (dus vóór 4 augustus 2022) dienen de desbetreffende belastingaanslagen te worden verminderd.

Over de inhoud van de collectieve uitspraak is in de parlementaire geschiedenis vermeld:

"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."

Tegelijkertijd moet de collectieve uitspraak voldoen aan de eisen van de Awb. Dat wil zeggen dat de inspecteur gemotiveerd een (eind)beslissing op de aangevoerde bezwaren neemt, waaruit belanghebbenden kunnen begrijpen welke gevolgen die beslissing voor hun belastingaanslag heeft. Ook neemt de inspecteur een (eind)beslissing over eventuele bijkomende zaken. Er kan niet in delen uitspraak op bezwaar gedaan worden.

Wij adviseren u daarom om in de collectieve uitspraak bij voorkeur op te nemen:

- over welke belastingjaren collectief uitspraak gedaan wordt (2017 en 2018, of ook 2019 en/of 2020);
- welke uitleg de inspecteur geeft aan het begrip werkelijk rendement; !!!
- hoe de inspecteur het werkelijk rendement gaat bepalen, kort gezegd door uitvraag of door het werkelijk rendement te benaderen al dan niet met een tegenbewijsregeling; en
- of de belanghebbenden recht hebben op invorderingsrente en/of een immateriële schadevergoeding wegens overschrijding van de redelijke termijn (alleen als de inspecteur deze bedragen uit eigen beweging zou vergoeden).

Op al deze punten loopt de besluitvorming nog.

→ strakke planning
make voa de
komende twee weken!!

Wat zijn de gevolgen als niet tijdig collectief uitspraak gedaan wordt?

Art. 25e, eerste lid van de AWR bepaalt dat de inspecteur nadat de rechtsvragen waarop de aanwijzing massaal bezwaar ziet onherroepelijk beantwoord zijn door middel van één collectieve uitspraak beslist op de bezwaren waarvoor die aanwijzing geldt. De wet bepaalt tevens dat de collectieve uitspraak binnen zes weken, dus in dit geval uiterlijk op 4 februari, gelijktijdig in de Staatscourant én op de website van de Belastingdienst gepubliceerd wordt. Voor publicatie in de Staatscourant op 4 februari kan een spoedprocedure bij de SDU worden gehanteerd (normaliter gelden hiervoor enkele werkdagen voor drukproeven e.d.).

Als op 4 februari niet de collectieve uitspraak zowel in de Staatscourant als op de website van de Belastingdienst gepubliceerd wordt, overtreedt de inspecteur de wet. De gevolgen daarvan zijn:

leest voorleser!!

- Indien de inspecteur niet tijdig uitspraak doet, kan de belanghebbende hem in gebreke stellen. In dit geval zou iedere belanghebbende voor wiens bezwaar de aanwijzing massaal bezwaar geldt dit (vanaf 5 februari) kunnen doen. Als de inspecteur vervolgens niet binnen twee weken na de (eerste) ingebrekestelling alsnog (collectief) uitspraak doet, verbeurt hij een dwangsom (art. 4:16 tot en met 4:20 Awb).
- Daarnaast kan iedere belanghebbende (vanaf 5 februari) beroep instellen wegens het niet tijdig doen van (een collectieve) uitspraak (art. 6:2, letter b, Awb). Als de (collectieve) uitspraak gedaan wordt nadat tegen het niet tijdig nemen daarvan beroep ingesteld is, is dit beroep gegrond en kan de rechter de inspecteur veroordelen in eventuele proceskosten en/of de belanghebbende een schadevergoeding toekennen.

Het niet tijdig doen van een collectieve uitspraak kan daarnaast gevolgen hebben in de publicitaire of politieke sfeer.

→ 4-2 moet de besluitvraag in de MR. Perstbericht, Communicatie, Relatie

Dank !!!

Is er vaker een arrest gewezen met rechtsherstel door HR?

De HR heeft niet vaak maar wel een aantal keren eerder ingegrepen bij een schending van het gelijkheidsbeginsel of het eigendomsrecht in de zin van het EVRM door de formele wetgever. De arresten hierna geven enig inzicht in de door de HR gemaakte afwegingen om tot rechtsherstel te komen.

In het studeerkamerarrest² is de HR van oordeel dat het in de Wet IB 1964 opgenomen verschil in aftrek van studeerkamerkosten tussen eigenaren en huurders van woonhuizen, in het nadeel van eigenaren, strijdig is met het gelijkheidsbeginsel. Als oplossing heeft de HR voor de invulling van de huurwaarde aansluiting gezocht bij het negende lid van art. 42a Wet IB 1964, omdat dit beter aansluit bij de bedoeling van de wetgever dan het eerste lid van het artikel.

De HR heeft ook rechtsherstel geboden in de grootwagpark-arresten.³ Die arresten gaan over de verhoging van de BPM en MRB voor bestelwagens naar het tarief voor personenauto's en een bij amendement aangenomen gunstige overgangsregeling voor (enkel) houders van omvangrijke wagenparken. Als oplossing voor de schending van het gelijkheidsbeginsel past de HR het lagere tarief ook toe op alle niet-grootwagparkhouders. Hij grijpt terug op het oorspronkelijke wetsvoorstel.⁴

In het Fierensmarge-arrest⁵ oordeelde de HR dat de wettelijke regeling om het aantal bezwaar- en beroepsprocedures over de WOZ-waarde van een onroerende zaak te beperken, strijdig is met het eigendomsrecht. De HR stelt de regeling buiten toepassing en gaat uit van de lager waarde dan de WOZ-waarde van de woning.

In een arrest⁶ over een aanslag inkomensafhankelijke bijdrage Zvw was sprake van een ongelijke behandeling tussen zelfstandigen die pensioen opbouwen middels een lijfrente en andere pensioenopbouwers (werknemers). Nu uit het systeem van de wet, de parlementaire geschiedenis en latere uitspraken van de Hoge Raad volgt hoe de ongelijke behandeling moet worden weggenomen, biedt de HR rechtsherstel. Hij stelt het bijdrage-inkomen op nihil vast.

In het arrest van 24 december 2021 lijkt de HR voor het rechtsherstel aan te sluiten bij de wens van het Kabinet om over te gaan naar een stelsel op basis van werkelijke rendementen.

Kabinet

Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden

Niet van toepassing.

² HR 17 november 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5505.

³ HR 17 augustus 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2286 en ECLI:NL:HR:1998:AA2287.

⁴ De Staatssecretaris Vermeend reageerde met een persbericht van 17 augustus 1998, nr. 98/146 en kondigde een teruggaafregeling voor eigenaren van auto's met een grijs kenteken aan.

⁵ HR 22 oktober 2010, ECLI:NL:HR:2010:BL1943.

⁶ HR 23 november 2011, ECLI:NL:HR:2018:2175.



TER BESPREKING

Aan

de minister

de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst

Directie Algemene
Fiscale Politiek

Persoonsgegevens

nota

Bespreekpunten voor besluitvorming arrest HR box 3

Aanleiding

Op donderdag 20 januari bent u geadviseerd over het besluitvormingsproces omtrent de uitspraak van de Hoge Raad over het box 3-stelsel. Deze notitie vraagt uw richting (stas F&B en minister) op de invulling van de beslisnotitie voor de politieke vierhoek en MR. De beslispunten zijn ter bespreking op maandag 24/1. Daarnaast biedt deze notitie in de toelichting nadere informatie over de herstelopties, de noodwetgeving en het nieuwe stelsel. Er volgt vanmiddag een nazending met een eerste beeld van de kosten.

Concept-vervolgproces:

- Maandag 24/1: bespreking beslispunten uit deze notitie.
- Woensdag 26/1: bespreking van de notitie met dekkingsopties, concept beslisnotitie voor de vierhoek en conceptkamerbrief. Deze stukken volgen in de tas van dinsdag 25/1.
- Vrijdag 28/1: politieke vierhoek
- Dinsdag 1/2: politieke vierhoek
- Vrijdag 4/2: MR

Kern

- De uitspraak over de massaal-bezwaarprocedures zal 4 februari worden gepubliceerd in de Staatscourant. De besluitvorming hierover vindt plaats in twee politieke vierhoeken en de MR, waar een beslisnotitie voor nodig is.
- Op donderdag bent u geadviseerd om in de beslisnotitie in te gaan op:
 - De interpretatie van werkelijk rendement: direct rendement of (gerealiseerd danwel ongerealiseerd) vermogensmutaties.
 - De doelgroep van het rechtsherstel: de belastingplichtigen die bezwaar hebben gemaakt of alle belastingplichtigen.
 - De jaren van rechtsherstel: 2017-2018 of 2017-2020.
 - Of de belanghebbenden recht hebben op invorderingsrente en/of een immateriële schadevergoeding.
 - Het uitwerken van IV-oplossingen.
- Er is in de kamerbrief die vraagt om uitstel van de Kamervragen reeds aangekondigd dat de uitspraak ook zal gelden voor de jaren 2019 en 2020 voor de belastingplichtigen die bezwaar hebben gemaakt. Er volgt nog een beslispunt of dit ook het geval moet zijn voor belastingplichtigen die

Datum

21 januari 2022

Notanummer

2022-0000020823

Bijlagen

geen

24/1/2022
Besproken
op 24/1 →
hii
Lok me tean.
In de notitie
zijn vervolg
acties
uitgevoerd
Mia

geen bezwaar hebben gemaakt. Daarnaast is er in de kamerbrief aangegeven dat de inspecteur uit eigen beweging de aanslagen zal verminderen die nog niet onherroepelijk vaststaan voor alle belastingplichtigen.

- De invulling van alle beslispunten heeft gevolgen voor het te dekken bedrag en de uitvoeringsconsequenties, wat aan de orde zal komen in de beslisnotitie voor de vierhoek en MR. Een eerste beeld van de kosten zal vanmiddag worden nagezonden. Over de dekking worden u en MFIN volgende week dinsdag nader geïnformeerd.
- Wel duidelijk is dat, zoals in de notitie van vorige week werd gemeld, de kosten om alle belastingplichtigen rechtsherstel te bieden cumulatief (2017 t/m 2021) orde grootte 19 mld. euro bedragen bij gebruik van alleen het "direct rendement" (rente, dividend en huren minus kosten). Dit is bijna de hele opbrengst over deze periode van 22 mld. Bij het meenemen van het "indirecte rendement" (koerswinst, huizenprijstijging) is de derving circa 10 mld. euro. Dit is in beide gevallen nog exclusief extra kosten als gevolg van een tegenbewijsregeling. Als alleen de bezwaarmakers rechtsherstel krijgen, liggen de kosten (2017 t/m 2020) ongeveer tussen de 0,5 mld. en 1,0 mld. euro.
- De overige beslispunten (de hoogte van de forfaits, het in aanmerking nemen van heffingsvrijvermogen, de omvang van de doelgroep en de reikwijdte van de tegenbewijsregeling) zijn overwegend nog onvoldoende concreet voor besluitvorming. U wordt hierover op een later moment geïnformeerd.
- Er is zoveel mogelijk al gekeken naar technische maakbaarheid en uitvoeringsaspecten. De haalbaarheid en uitvoerbaarheid moet nog definitief worden bepaald, onder andere ten aanzien van de inpassing in het IV portfolio en verdringing van andere werkzaamheden. Ook moeten de uitvoeringskosten nog in kaart gebracht worden.

→ Za. Healy

Beslispunten

Het doel van deze beslispunten is richting vragen voor de nadere uitwerking. Er wordt nog geen formeel besluit gevraagd en niet besloten over de dekking van de kosten.

1. Welke interpretatie van werkelijk rendement heeft uw voorkeur?

Bent u akkoord met:

2. Het presenteren van een voorkeursvariant in de beslisnotitie voor de vierhoek en MR?
3. Het communiceren dat de uitspraak geldig is voor alle belastingplichtigen in box 3 voor de jaren 2017-2020?

Bent u ermee akkoord dat aan alle andere belastingplichtigen aan wie over de belastingjaren 2017 en 2018, 2019 of 2020 een definitieve of navorderingsaanslag opgelegd is en waarin een foutief berekend box 3 inkomen begrepen is herstel te bieden?

Bent u ermee akkoord dat de inspecteur deze aanslagen uit eigen beweging vermindert?

4. Geen vergoeding bieden van invorderingsrente?
5. Geen immateriële schadevergoeding te verstrekken?
6. Het uitwerken van een oplossing voor het bieden van rechtsherstel voor de jaren 2017-2020 en het opleggen van nieuwe aanslagen vanaf 2021 op de volgende wijze?
 - a. Het uitwerken van IV-oplossingen voor de afhandeling van de bezwaarschriften, herstel van opgelegde aanslagen en uitvoering nieuwe belastingaanslagen?
NB. Besluitvorming hierover moet uiterlijk 24 januari 2022 plaatsvinden, zodat gestart kan worden met het bouwen. Deze werkzaamheden worden geprioriteerd binnen het huidige portfolio. Dit is het huidige beeld. Indien dit niet geprioriteerd blijkt te kunnen worden, ontvangt u een nieuwe nota met een inschatting van de kosten en een voorstel voor de dekking.
 - b. Een IV-oplossing waarbij het uitgangspunt is dat met gebruikmaking van forfaits zoveel mogelijk geautomatiseerde verwerking van bezwaren en aanslagen kan plaatsvinden?
 - c. Een gedifferentieerd forfait, afhankelijk van de werkelijke vermogensmix?
 - d. Een benadering met forfaits waarbij met een tegenbewijsregeling een beroep kan worden gedaan op het werkelijk rendement?

juridisch versus politiek (rechtmatig herstel dus)

- ja

- ja, maar niet in hoofd vraag 1

ja

-> ja

-> ja

-> kader is te veel

-> ja, kan nu wel in 2015 is met

Parlement (Th-Eh), ook op mijn vraag gecommuniceerd dat dit niet kon.

Advies

U wordt geadviseerd de interpretatie van de term 'werkelijk rendement' te bespreken en een duiding te geven welke interpretatie u prefereert. In deze notitie staat geen nieuwe informatie over de interpretatie van het arrest. Er wordt gewerkt aan een nieuwe juridische duiding. *Wanneer, heeft grote spel.*

U wordt geadviseerd om de volgende beslissingen te nemen met als doel een voorkeursvariant te presenteren – waarbij de alternatieven wel helder worden geschetst - die invulling geeft aan alle beslistpunten in de notitie voor de politieke vierhoek en de MR:

- Een uitspraak doen voor de jaren 2017-2020 en te communiceren dat de uitspraak geldig is voor alle belastingplichtigen. De voordelen hiervan zijn dat het zekerheid biedt aan belastingplichtigen en de uitvoering ontlast van verdere procedures. Het nadeel is dat het op korte termijn te dekken bedrag hoger is en de door de uitvoering te leveren inspanningen voor de uitvoering in belangrijke mate toenemen. Dit vergroot de kans dat er niet gelijktijdig overeenstemming zal zijn over de invulling van de dekking waardoor er geen integrale afweging plaatsvindt.
- De doelgroep van het rechtsherstel vast te stellen. Het aan de HR voorleggen van de in het arrest beantwoorde box 3-rechtsvraag voor 2019 en 2020 zal niet tot een ander oordeel leiden. Het arrest van de HR kan daarmee ook als definitief antwoord worden gezien in de lopende procedures 2019 en 2020. In de brief aan de Kamer met het verzoek om uitstel van de beantwoording van de Kamervragen is dit reeds aangegeven. Daarin is ook aangegeven dat de inspecteur uit eigen beweging belastingaanslagen aanpast die zijn opgelegd op of na 24 december 2021 en niet conform het arrest van de HR zijn.
- Geen invorderingsrente vergoeden of immateriële schadevergoeding verstrekken. De opties omtrent rente en schadevergoeding worden nog aanvullend gecheckt op uitvoerbaarheid. Het box 3-stelsel is niet in strijd met het unierecht, waardoor het vergoeden van Irimie-rente niet noodzakelijk is. Het is tevens niet noodzakelijk om immateriële schadevergoeding te geven wegens het verstrijken van de redelijke termijn: de complexiteit van deze zaak kan hierbij als uitzondering dienen. Het verstrekken van vergoeding zou leiden tot een grotere budgettaire derving.
- In de belastingjaren 2017, 2018, 2019 en 2020 zijn er belastingplichtigen die geen bezwaar gemaakt hebben tegen een belastingaanslag waarin foutief berekend box 3 inkomen begrepen is. Hun belastingaanslagen staan inmiddels onherroepelijk vast. Deze belastingplichtigen kunnen verzoeken om een ambtshalve vermindering van de aanslag. Ofwel, verzoeken om rechtsherstel net zoals de belastingplichtigen ontvangen die wel bezwaar hebben gemaakt. De inspecteur is dit op grond van de wet niet verplicht omdat de uitspraak is gedaan nadat de aanslag al vaststond.
- De regeling laat echter de ruimte dat u (de Minister) anders bepaalt. De inspecteur kan in dat geval wel rechtsherstel verlenen. Als u (de Minister) anders bepaalt, is de vervolgvraag of dit alleen op verzoek kan of zonder aanvullende actie voor alle belastingplichtigen wordt geregeld.

*alle ja,
matuur
afhankelijkte
van antwoord
op de vraag
"wat betekent
rendement" is
hoort de
budgettaire
gevoel zj*

eens

*→ Niet deze
PR k hoeseh,
nie notitie
v onge wach
die bespoken is.*

*→ Anders
aanvalle de
actie.*

- U wordt geadviseerd deze groep herstel te bieden en akkoord te gaan dat de inspecteur deze aanslagen uit eigen beweging vermindert, conform de systematiek van een aangepast forfait op basis van werkelijke vermogensmix met tegenbewijsregeling.

De volgende punten gaan over het starten van nadere uitwerking van IV-oplossingen zodat de Belastingdienst vervolgstappen kan ondernemen voor het herstel. Dit betreft geen beslissing over de te treffen oplossingen. U wordt geadviseerd om de volgende beslissingen te nemen:

- Het uitwerken van IV-oplossingen voor de afhandeling van de bezwaarschriften, herstel van opgelegde aanslagen en uitvoering nieuwe belastingaanslagen. Inherent aan een IV-oplossing is dat deze massale verwerking ondersteunt, geen nieuwe functionaliteiten met nieuwe koppelingen met andere systemen en gegevens nodig zijn en geen massale uitvraag en verwerking van gegevens van belastingplichtigen nodig zijn. **Besluitvorming hierover moet uiterlijk 24 januari 2022 plaatsvinden.**
- Een IV-oplossing waarbij het uitgangspunt is dat met gebruikmaking van forfaits zoveel mogelijk geautomatiseerde verwerking van bezwaren en aanslagen kan plaatsvinden. We adviseren een IV-oplossing omdat daarmee massale verwerking – voor zover dat mogelijk is - kan plaatsvinden en vermoedelijk tijdige (voordat fatale termijnen verstrijken) verwerking kan plaatsvinden, en er geen administratieve last bij burgers wordt neergelegd.
- Een gedifferentieerd forfait, afhankelijk van de werkelijke vermogensmix. Hoe meer aangesloten wordt bij de werkelijke vermogensmix, hoe beter dit aansluit bij de overwegingen van de HR waaruit de voorwaarde kan worden opgemaakt dat een forfait is toegestaan, mits deze reëel is vastgesteld. Dit neemt niet weg dat bij ieder forfait, dat zal zijn gebaseerd op macro gemiddelden, geldt dat er mensen zijn die een lager (of hoger) rendement hebben behaald. Dit is van belang bij het volgende punt over de tegenbewijsregeling.
- Bij een praktische benadering met forfaits met een tegenbewijsregeling is het nodig dat een beroep kan worden gedaan op het werkelijk rendement. Het arrest vereist een tegenbewijsregeling omdat volgens de HR alleen het werkelijke rendement in de heffing mag worden betrokken. Een tegenbewijsregeling leidt wel tot meer uitvoeringsproblematiek vanwege de arbeidsintensieve verwerking daarvan en zal een groter budgettair beslag leggen op de begroting. Aan de andere kant zal een beperkte tegenbewijsregeling, waarbij bepaalde groepen (bijvoorbeeld beleggers) van tegenbewijs worden uitgesloten, tot bezwaren en nieuwe beroepsprocedures leiden. Naarmate het forfait hoger ligt en meer mensen een beroep moeten doen op de tegenbewijsregeling neemt de uitvoeringsproblematiek toe. Eerder is u gemeld dat volledig handmatige verwerking van het arrest door voor iedereen die daar recht op heeft het werkelijk rendement toe te passen niet uitvoerbaar is.

eens

eens

eens, pijn
mit i de
aanvragen
over de
verwijfelijkheid

forfaits
lagen -
kaner
hoge

hetzelfde her

Toelichting

1. Interpretatie term werkelijk rendement. Dit betreft de tekst die eerder met u is gedeeld. Er wordt gewerkt aan een nadere juridische duiding.

- De HR heeft – kort samengevat - beslist dat voor 2017 en 2018 de heffing over box 3-bezittingen moet plaatsvinden naar het daaruit behaalde werkelijke rendement. Indien en voor zover dit lager is dan het op grond van de wet vastgestelde box 3-inkomen, uitgaande van een (forfaitair) berekende rendement, leidt dit tot een vermindering van de aanslag inkomstenbelasting.
- Dat betekent dat bij belastingplichtigen in de massaalbezwaarprocedure het in de aanslagen inkomstenbelasting 2017 en 2018 vastgestelde box 3-inkomen moet worden vergeleken met het behaalde werkelijke rendement om te bepalen of de aanslag moet worden verminderd.
- Daarvoor is nodig dat het behaalde werkelijke rendement uit de box 3-bezittingen bij de belastingplichtige moet worden opgevraagd, omdat deze gegevens niet zijn terug te vinden in de aangiften inkomstenbelasting 2017 en 2018.
- De HR formuleert geen expliciete rechtsregel hoe het werkelijk behaalde rendement moet worden vastgesteld, mede omdat in de casus geen geschil bestond over de omvang van het werkelijke rendement.
- FJZ, waaronder team cassatie, en Directie Vaktechniek zijn van mening dat het begrip 'werkelijk behaald rendement' zoals bedoeld door de HR omvat enkel de ontvangen 'rente, dividend en huur' (direct rendement).
- De HR stelt voorop dat de box 3-heffing binnen de Wet IB 2001 aansluit bij het daadwerkelijk genoten inkomen. Daarom menen FJZ en Directie Vaktechniek dat tot het werkelijke rendement waarop de HR het box 3-inkomen vaststelt niet behoort een ongerealiseerd, niet daadwerkelijk ontvangen vermogensmutatie.
- De HR heeft zich niet expliciet uitgelaten over de vraag of een gerealiseerd indirect rendement (vermogenswinst of -verlies) tot het behaalde werkelijke rendement behoort, zodat daarover onduidelijkheid zou kunnen bestaan, aldus FJZ en Directie Vaktechniek.
- DGFZ kan de redenering van FJZ en Directie Vaktechniek volgen, maar ziet tegelijkertijd in de commentaren op het arrest in de vakliteratuur, dat waar de vraag wordt opgeworpen of ook waardemutaties niet zouden moeten worden meegenomen. Volgens DGFZ geeft het arrest van de HR niet een expliciet antwoord op deze vraag.

||| Enge
interpretatie

||| politiek,
rechtvaardig-
heid.

Toelichting

- De HR overweegt dat moet worden vooropgesteld dat ook het forfaitaire stelsel vanaf 2017 ertoe strekt belasting te heffen over het door de belastingplichtige genoten inkomen uit sparen en beleggen. Dit sluit aan bij de algemene strekking van de Wet IB 2001 om belasting te heffen naar de, aan het daadwerkelijk genoten inkomen ontleende, draagkracht.
- Dit betekent dat buiten de heffing moeten blijven voordelen die de belastingplichtige niet heeft genoten maar onder bepaalde omstandigheden had kunnen behalen, aldus de HR.
- De HR overweegt dat met het box 3-stelsel vanaf 2017 aansluiting is gezocht bij de zogeheten vermogensmix en bij de rendementen die door alle belastingplichtigen in voorafgaande jaren gemiddeld zijn behaald (op de bestanddelen van de vermogensmix).

- Daarmee is naar het oordeel van de HR het forfaitair stelsel vanaf 2017 verder af komen te staan van een heffing over inkomen waarvan kan worden aangenomen dat een individuele belastingplichtige het daadwerkelijk heeft genoten.
- De HR komt tot de slotsom dat box 3-wetgeving vanaf 2017 strijdig is met het eigendomsrecht en het discriminatieverbod, beide opgenomen in het EVRM.
- Het bijzondere aan het arrest is dat de HR zelf een oplossing biedt voor de strijdigheid en het bieden van rechtsherstel niet aan de wetgever overlaat, zoals hij dat in eerdere arresten deed. Dit heeft mede te maken met het feit dat de wetgever weliswaar sinds 2015 aan de invoering van een stelsel van heffing over werkelijk rendement werkt, maar dit op z'n vroegst per 2025 in werking zal treden en verder dat de thans geldende regeling nog steeds dezelfde tekortkomingen bevat als die voor de jaren 2017 en 2018, aldus de HR.
- De HR biedt rechtsherstel door te bepalen dat voor 2017 en 2018 de heffing over box 3-bezittingen moet plaatsvinden naar het daaruit daadwerkelijk behaalde rendement. Dit betekent dat indien en voor zover het behaalde werkelijke rendement lager is dan het op grond van de wet vastgestelde box 3-inkomende de aanslagen inkomstenbelasting 2017 en 2018 dienen te worden verminderd.
- Met deze vorm van rechtsherstel wijkt de HR af van het advies van de Advocaat-Generaal Niessen van 1 november 2021 om, kort gezegd, uit te gaan van de werkelijke vermogensmix op individueel niveau in combinatie met forfaitaire rendementen. De HR kiest niet voor een forfaitaire oplossing binnen de huidige box 3-wetgeving maar voor het belasten van het door de belastingplichtige behaalde werkelijke rendement uit de box 3-bezittingen. Hiermee sluit de HR aan bij de strekking van de Wet IB 2001 om belasting te heffen naar de, aan het daadwerkelijk genoten inkomen ontleende, draagkracht.

Conclusie.
lees.

2. Voorkeursvariant

U wordt geadviseerd om in de notitie voor de politieke vierhoek en de MR een voorkeursvariant te presenteren die invulling geeft aan alle besispunten. Op basis van de beslissingen die voortkomen uit de beslisnotitie die voor u ligt en de nog nader te onderzoeken informatie (o.a. dekkingsopties) wordt een beslisnotitie voorbereid voor de politieke vierhoek van 28 januari, de politieke vierhoek van 1 februari en de MR van 4 februari.

3. Doelgroep herstel

In de onderstaande drie groepen, zijn groep 1 en groep 2 reeds aangekondigd in de kamerbrief die uitstel verzoek voor de kamervragen. Bij groep 3 zijn twee beslispunten toegevoegd.

Groep 1) degenen die bezwaar gemaakt hebben tegen een belastingaanslag voor welk bezwaar de aanwijzing massaal bezwaar geldt en waarop nu collectief uitspraak gedaan wordt (2017-2020).

Toelichting

Over de jaren 2017 en 2018 loopt een massaal bezwaarprocedure. In het arrest heeft de HR de rechtsvragen die in deze massaalbezwaarprocedure aan de orde waren (onherroepelijk) beantwoord. Het oordeel van de HR geldt voor de ongeveer 60.000 belastingplichtigen per jaar die rechtsgeldig bezwaar hebben gemaakt tegen de box 3-heffing over de belastingjaren 2017 en 2018. In totaal gaat het om ongeveer 120.000 bezwaarschriften.

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. Het aan de HR voorleggen van de in het arrest beantwoorde box 3-rechtsvraag voor 2019 en 2020 zal daarom niet tot een ander oordeel leiden. 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. In de brief aan de Kamer over het uitstel van de Kamervragen is dit reeds toegezegd.

Voor 2020 is echter een afzonderlijke rechtsvraag toegevoegd. Deze ziet op de berekening van het forfaitaire percentage voor niet-sparen. Op deze rechtsvraag heeft de HR niet geantwoord in het arrest van 24 december 2021. In de collectieve uitspraak zal hierover daarom niet beslist (kunnen) worden. Als de belanghebbenden de procedure op dit punt voortzetten, zal op een later moment – nadat de HR ook deze rechtsvraag beantwoord heeft – hierover alsnog collectief uitspraak gedaan worden. Hoewel de wet niet expliciet in de mogelijkheid voorziet om de rechtsvraag in massaal bezwaar te splitsen en op de onderdelen afzonderlijk collectief uitspraak te doen, zijn de risico's beperkt. Het alternatief, nog geen uitspraak doen over 2020 totdat de rechtsvraag volledig beantwoord is, is niet wenselijk, met name omdat het nog niet beantwoorde onderdeel van de rechtsvraag vermoedelijk slechts voor een klein deel van de massaal bezwaarmakers relevant is, terwijl het overgrote, andere deel op grond van het arrest van de HR van 24 december 2021 reeds rechts heeft op een teruggaaf.

Groep 2) om opgelegde belastingaanslagen in lijn te brengen met het recht zoals dat vanaf 24 december 2021 luidt.

Toelichting

Het arrest van de HR betekent dat met ingang van 24 december 2021 het recht gewijzigd is. Omdat dit gewijzigde recht nog niet in de systemen van de Belastingdienst verwerkt is, worden er echter vanaf die datum nog steeds onjuiste – in strijd met het gewijzigde recht – belastingaanslagen opgelegd. Omdat de Belastingdienst het recht dient toe te passen, dienen deze belastingaanslagen aangepast te worden. Het gaat hier om:

- a) degenen aan wie op of na 24 december 2021 een belastingaanslag opgelegd is waarin een foutief berekend – dat wil zeggen volgens het huidige wettelijke systeem - box 3 inkomen begrepen is (ten minste 300 navorderingsaanslagen en 55.000 definitieve aanslagen);
- b) degenen op wiens bezwaar dat niet tegen de box 3 heffing gericht was maar waarbij in de definitieve of navorderingsaanslag wel foutief berekend box 3 inkomen is begrepen op of na 24 december 2021 uitspraak gedaan is waarbij het foutief berekende box 3 inkomen niet gecorrigeerd is; en
- c) degenen aan wie uiterlijk 6 weken vóór 24 december 2021 een definitieve aanslag of navorderingsaanslag opgelegd is waarin een foutief berekend box 3 inkomen begrepen is en die daartegen geen bezwaar gemaakt hebben (2.000 navorderingsaanslagen en 174.000 definitieve aanslagen).

De belanghebbenden kunnen rechtsmiddelen aanwenden tegen de onjuiste belastingaanslagen. Deze rechtsmiddelen zijn het maken van bezwaar tegen of het doen van een verzoek om ambtshalve vermindering van de definitieve of navorderingsaanslag of het doen van een verzoek om herziening van de voorlopige aanslag. Daarnaast heeft de inspecteur de bevoegdheid om deze belastingaanslagen uit eigen beweging (ambtshalve) te verminderen. Omdat het de inspecteur is die onjuiste belastingaanslagen opgelegd heeft, adviseren wij u om de inspecteur de onjuiste belastingaanslagen uit eigen beweging te laten corrigeren. In de brief aan de Kamer over het uitstel van de Kamervragen is dit reeds toegezegd.

Groep 3) alle andere belastingplichtigen aan wie over de belastingjaren 2017 en 2018, 2019 of 2020 een definitieve of navorderingsaanslag opgelegd is waarin een foutief berekend box 3 inkomen begrepen is en die geen bezwaar gemaakt hebben.

Toelichting

Afhankelijk van het te kiezen scenario zijn er naar schatting voor het belastingjaar 2017 2,9 mln belastingplichtigen, voor het belastingjaar 2018 2,6 mln. belastingplichtigen, voor het belastingjaar 2019 2,6 mln. belastingplichtigen en voor het belastingjaar 2020 2,2 mln. belastingplichtigen die geen bezwaar gemaakt hebben tegen een belastingaanslag waarin foutief berekend box 3 inkomen begrepen is. Hun belastingaanslagen staan inmiddels onherroepelijk vast.

Deze belastingplichtigen kunnen verzoeken om een ambtshalve vermindering van de aanslag (art. 9.6 Wet IB). De inspecteur kan echter geen ambtshalve vermindering verlenen van een onherroepelijk vaststaande aanslag indien de onjuistheid van die aanslag – zoals hier het geval is – voortvloeit uit jurisprudentie die eerst is geweest nadat de aanslag onherroepelijk is komen vast te staan (art. 45aa, aanhef en letter b, URIB 2001). De regeling laat echter de ruimte dat u (de Minister) anders bepaalt.

Een rechtbank heeft desalniettemin recent via de 'art. 9.6'-route de belastingplichtige rechtsherstel geboden in lijn met het arrest van 24 december. Los van de vraag of dat terecht was, bestaat een risico dat ook als u niet anders bepaalt de rechter onherroepelijk vaststaande aanslagen toch via de route van

ambtshalve vermindering gaan verminderen. Dit pleit ervoor dat u (de Minister) zelf anders bepaalt.

Als u (de Minister) inderdaad anders bepaalt, is de vervolgvraag of de belastingaanslagen van deze belastingplichtigen alleen ambtshalve verminderd worden als zij daartoe een verzoek doen of dat de inspecteur dit uit eigen beweging doet.

Besispunten:

Bent u ermee akkoord dat aan alle andere belastingplichtigen aan wie over de belastingjaren 2017 en 2018, 2019 of 2020 een definitieve of navorderingsaanslag opgelegd is en waarin een foutief berekend box 3 inkomen begrepen is herstel te bieden?

Bent u ermee akkoord dat de inspecteur deze aanslagen uit eigen beweging vermindert?

ja.
=.
akkoord