

Hoge Raad biedt rechtsherstel voor 2017 bij Box 3 heffing

Het arrest van de Hoge Raad

Er waren al aanwijzingen dat het geduld van de Hoge Raad met de wetgever aan het opraken was. Op 24 december 2021 oordeelde ons hoogste rechtscollege voor een spaarder in het jaar 2017 de heffing van Box 3 belasting in strijd met het recht op ongestoord genot van eigendom en het discriminatieverbod uit het EVRM. Het desbetreffende cassatieberoep komt voort uit een massaal bezwaarprocedure. De Hoge Raad biedt rechtsherstel door het box 3-inkomen te bepalen op het werkelijke rendement. Met het sinds 2017 geldende systeem wil de wetgever aansluiten bij de rendementen die door belastingbetalers in de voorafgaande jaren gemiddeld zijn behaald. Daarmee is verlaten het eerdere uitgangspunt dat het forfait is afgestemd op het rendement dat alle belastingplichtigen in de praktijk gemiddeld zouden moeten kunnen behalen zonder dat zij daarvoor (veel) risico hoeven te nemen. Hierdoor kan niet worden gezegd dat dit stelsel de proportionaliteitstoets van art. 1 EP kan doorstaan. Ook de voor de Belastingdienst van belang zijnde praktische uitvoerbaarheid betekent niet een toereikende rechtvaardiging.

Aldus is sprake van een schending van de door art. 1 EP, in samenhang met art. 14 EVRM, gewaarborgde rechten. Aanknopingspunten voor rechtsherstel zijn niet voorhanden. Het formuleren van een daartoe geschikte rechtsregel moet de rechter aan de wetgever overlaten. Niettemin ziet de Hoge Raad zich in casu genoodzaakt belanghebbende rechtsbescherming te bieden. Daarbij speelt een rol dat de wetgever volstrekt geen haast maakt met de invoering van een heffing op basis van werkelijke rendementen, welke invoering niet vóór 2025 kan worden verwacht. Het inkomen in box 3 wordt gesteld op het door belanghebbende behaalde werkelijke rendement, [HR 24 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1963](#).

Hoe nu verder?

Het zal een megaoperatie worden om de aanslagen te herzien voor de belastingplichtigen die in het massaal bezwaar meelopen. Het Ministerie van Financiën zal vermoedelijk op korte termijn met een besluit komen over de praktische gevolgen van het arrest. De Hoge Raad noopt de Belastingdienst precies datgene te doen, waar de wetgever haar voor wenst te behoeden, te weten heffen op basis van het reële rendement. Gezien de andere megaklussen waar de Belastingdienst zich voor geplaatst ziet, is er reden tot grote bezorgdheid. De wetgever zal de geplande wetswijziging moeten vervroegen om gemis aan belastingopbrengst te voorkomen. Belastingplichtigen met een hoog rendement worden aangeslagen voor het lagere forfaitaire rendement, terwijl belastingplichtigen met een laag rendement op basis daarvan worden belast. Ondertussen is ook nog onbekend hoe dat werkelijk rendement berekend moet worden!

In zijn [persbericht](#) geeft de Hoge Raad aan dat de massaal bezwaarprocedure met het arrest van 24 december 2021 kan worden afgerond. In theorie zou binnen zes weken moeten worden beslist op het massaal bezwaar door bekendmaking in de Staatscourant en op de website van de Belastingdienst. Vervolgens rust op de inspecteur de taak de aanslagen van het massaal bezwaar binnen zes maanden na bekendmaking van de collectieve uitspraak aan te passen. Of de Belastingdienst in staat zal zijn deze wettelijke opdracht op tijd te vervullen, is twijfelachtig. Daar komt nog bij, zie hiervoor, dat niet vaststaat hoe het werkelijke rendement moet worden bepaald. Ook daarover verwachten wij nog een standpuntbepaling van Belastingdienst en/of Ministerie van Financiën.

Het arrest heeft terugwerkende kracht tot 2017 voor de aanslagen waartegen bezwaar is gemaakt en/of aanslagen die nog niet definitief zijn. Het arrest behelst verder geldend recht voor 2022. De Belastingdienst slaagt er echter niet in er bij de voorlopige aanslagen al rekening mee te houden. Ze zullen later moeten worden aangepast of rechtgetrokken bij het regelen van de definitieve aanslag 2022. Uiteraard houden wij dat in de gaten.

Er werd geprocedeerd over de vraag of box 3 in strijd is met internationale verdragen. Er liggen twee vragen voor. Allereerst schending van het eigendomsgrondrecht ex art. 1 EP EVRM en het discriminatieverbod ex art. 14 EVRM (de stelselvraag). Daarnaast ligt de vraag voor of sprake kan zijn van onverbindendheid als gevolg een individuele en buitensporige last (de individuele vraag) ex art. 1 EP van het EVRM. De massaal bezwaarprocedures zien op de stelselvraag. Over de individuele vraag moeten belastingplichtigen zelf een procedure voeren. Let op! Er moet hoe dan ook vanaf het belastingjaar 2017 tijdig bezwaar worden gemaakt tegen de aanslag, ook als het de stelselvraag betreft.

Individuele vraag (buitensporige last)

De toets of gezien de gehele financiële situatie van een individuele belastingplichtige box 3 tot een buitensporige last heeft geleid, zal alleen in zeer schrijnende gevallen tot een voor de belastingplichtige gunstig oordeel leiden. De Hoge Raad verwijst naar de casus van de man die voor bijna zijn volledig spaargeld SNS Reaal-aandelen had gekocht, welke aandelen kort daarop zonder schadeloosstelling werden onteigend. Zie hierna. Voor een tegemoetkoming is het onvoldoende dat slechts minder rendement dan 1,2% is behaald en daarmee sprake is geweest van een effectief tarief van meer dan 100%. Door de gunstige uitspraak van de Hoge Raad inzake het massaal bezwaar (zie hierna) zal de rechtsvraag van de individuele vraag veelal niet meer van groot belang zijn.

Massaal bezwaar (de stelselvraag)

Gesteld wordt dat box 3 in strijd is met het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna: EVRM). In potentie loopt het aantal belastingplichtigen dat hierover zou kunnen procederen in de miljoenen. Voor een soepele afwikkeling zet het Ministerie van Financiën het massaal-bezwaarinstrument in.

Voor het belastingjaar 2017 gold in eerste instantie de massaal-bezwaarprocedure niet, [bericht MvF 31 mei 2018](#), maar in [Besluit van 7 juli 2018, nr. 2018-12775](#) zijn de bezwaren tegen box 3 met betrekking tot 2017 alsnog onder deze procedure gebracht. Voor aanwijzingen massaal bezwaar is vanaf 1 januari 2016 een gewijzigde wettelijke regeling van kracht. Deze heeft tot gevolg dat belastingplichtigen, die het oneens zijn met de berekening van de vermogensrendementsheffing over het belastingjaar 2017, **altijd individueel en tijdig bezwaar moeten maken tegen de definitieve aanslag inkomstenbelasting 2017. Voor die klanten waar het financieel belang voldoende groot was hebben wij zo'n bezwaar ingediend.**

Het massaal bezwaar 2020 is uitgebreid met de rechtsvraag of het forfaitair rendement voor rendementsklasse II op de juiste wijze is berekend.

De vraag of de box 3-heffing op stelselniveau in strijd is met artikel 1 EP valt onder de voorwaarden voor de aanwijzing massaal bezwaar. Inzake de eventuele aanwezigheid van een buitensporige last (de individuele vraag, zie hiervoor) moet regulier worden geprocedeerd. In geval van een individuele buitensporige last moet de rechter rechtsherstel bieden in de vorm van een korting op de verschuldigde box 3-heffing. Het kerncriterium van de Hoge Raad voor een buitensporige last is of een belastingplichtige

een zodanig laag inkomen in box 1, 2 en 3 heeft dat hij op zijn vermogen moet interen om de box 3-belasting te voldoen.