

No.W06.22.0152/III

's-Gravenhage, 12 september 2022

Bij Kabinetsmissive van 29 augustus 2022, no.2022001776, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van het voordeel uit sparen en beleggen als bedoeld in artikel 5.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 over de kalenderjaren 2017 tot met 2022 door het lager vaststellen van het voordeel in gevallen waarin dat nodig is om het voordeel in overeenstemming te brengen met de uitspraak van de Hoge Raad van 24 december 2021 (Wet rechtsherstel box 3), met memorie van toelichting.

Het wetsvoorstel maakt deel uit van het pakket Belastingplan 2023, samen met de volgende voorstellen:

- Belastingplan 2023;
- Overbruggingswet box 3;
- Wet minimum CO<sub>2</sub>-prijs industrie;
- Wijziging van de Wet milieubeheer in verband met de overgangperiode bij de invoering van een mechanisme voor koolstofcorrectie aan de grens;
- Delegatiebepaling geen invorderingsrente in specifieke gevallen;
- tot wijziging van de Wet op het kindgebonden budget tot tijdelijke intensivering van het kindgebonden budget in verband met koopkrachtondersteuning en tot wijziging van de Algemene Ouderdomswet en enkele andere wetten in verband met het afschaffen van de inkomensondersteuning voor AOW'ers.

Het voorstel beoogt een regeling te bieden voor de afhandeling van nog openstaande aanslagen inkomstenbelasting over de kalenderjaren 2017 tot en met 2022 om de belastingheffing in box 3 in overeenstemming te brengen met het arrest van de Hoge Raad van 24 december 2021 over het box 3-stelsel vanaf 2017.

De Afdeling gaat in op de balans die is gezocht tussen de noodzaak om recht te doen aan dit arrest, de wens om de discussie over box 3 af te ronden, de beperkingen die voortvloeien uit de grote aantallen betrokken belastingplichtigen en de beperkte uitvoeringscapaciteit van de Belastingdienst. Tegen deze achtergrond begrijpt de Afdeling de in het

**AAN DE KONING**

voorstel gemaakte keuze voor de voorgestelde generieke (geautomatiseerde) regeling voor rechtsherstel. Zij vraagt aandacht voor de ervaringen die met de regeling in de praktijk zijn opgedaan, nu de box 3 hersteloperatie sinds 1 juli 2022 aan de hand van een beleidsbesluit wordt uitgevoerd. In verband daarmee is aanpassing van de toelichting wenselijk.

## 1. Inleiding

Op 24 december 2021 heeft de Hoge Raad (HR) een arrest gewezen over de belastingheffing in box 3.<sup>1</sup> De kern van dit arrest (hierna: Kerstarrest) is dat het vanaf 2017 geldende box 3-stelsel in bepaalde gevallen in strijd is met het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna: EVRM).<sup>2</sup> Het gaat – kort gezegd – om die gevallen waarin belasting moet worden betaald over een fictief voordeel dat hoger is dan het werkelijk behaalde rendement. Voor die gevallen dient de wetgever de geconstateerde schending van het EVRM op te heffen.

Het voorliggende voorstel regelt de wijze waarop, met inachtneming van het Kerstarrest, op rechtsherstel gerichte compensatie wordt verleend bij de heffing van inkomstenbelasting over de jaren 2021 en 2022, en in de situatie van nog niet onherroepelijk vaststaande aanslagen inkomstenbelasting ook over de jaren 2017 tot en met 2020.<sup>3</sup> Het betreft in grote lijnen de codificatie van de systematiek die is opgenomen in het Besluit rechtsherstel box 3.<sup>4</sup>

Het voorstel onderscheidt drie vermogenscategorieën: (i) banktegoeden, (ii) overige bezittingen en (iii) schulden. Voor die verschillende categorieën vermogen worden forfaitaire rendementen bepaald, deels op basis van de gemiddelde rendementspercentages zoals gepubliceerd door DNB. Voor de categorie overige bezittingen blijft de huidige systematiek in stand: een gewogen gemiddelde van het meerjaars gemiddeld bruto rendement op obligaties, aandelen en onroerende zaken.

## 2. Gekozen aanpak

Het Kerstarrest volgt op een reeks van rechterlijke uitspraken, maatschappelijke en politieke discussies en aanpassingen van wetgeving. Om recht te doen aan het arrest is het nodig om tot een werkbare en evenwichtige afwikkeling te komen en om hierover duidelijkheid te geven, dit temeer vanwege de grote aantallen betrokken belastingplichtigen. Vanwege de grote aantallen betrokken belastingplichtigen en de beperkte uitvoeringscapaciteit van de Belastingdienst wordt een generieke (geautomatiseerde) aanpak voorgesteld. De Afdeling wijst erop dat een regeling die optimaal tegemoet komt aan het Kerstarrest, maar niet uitvoerbaar is, uiteindelijk niet bijdraagt aan rechtsherstel voor betrokkenen.

De Afdeling merkt tegen deze achtergrond het volgende op.

---

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

<sup>2</sup> Zie r.o. 3.6.1. Meer concreet gaat het om schending van de door artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM, in samenhang met artikel 14 EVRM, gewaarborgde rechten (hierna: schending van het EVRM).

<sup>3</sup> In HR 20 mei 2022, ECLI:NL:HR 2022:720, is bevestigd dat er geen verplichting is tot op rechtsherstel gerichte box 3 compensatie voor belastingplichtigen van wie de aanslag inkomstenbelasting al onherroepelijk vaststaat.

<sup>4</sup> Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 28 juni 2022, nr. 2022-176296 (Stcrt. 2022, 17063).

a. *Wetsvoorstel*

Gebruikelijk in de situatie van nieuwe jurisprudentie is dat alle nog openstaande aanslagen overeenkomstig de desbetreffende jurisprudentie worden afgehandeld zonder dat dit in een wet wordt vastgelegd. Er bestaan echter onduidelijkheden over de betekenis en reikwijdte van het Kerstarrest. Door de omvang van de hersteloperatie kan deze alleen op uniforme, geautomatiseerde wijze worden uitgevoerd. Daarbij past dat deze werkwijze in een wet wordt neergelegd.

Uit de toelichting komt naar voren dat alternatieven zijn overwogen, maar dat die op hun beurt ook weer tot (nieuwe) ongelijkheden of grote uitvoeringsproblemen zouden leiden. Dit maakt van de hersteloperatie, en daarmee van het voorstel, een ingewikkelde balanceeropgave. De Afdeling wijst in dit kader op de uitvoeringstoets bij het voorliggende wetsvoorstel, waaruit naar voren komt dat de voorgestelde geautomatiseerde uitvoering weliswaar uitvoerbaar is, maar dat de uitvoeringslast mede afhankelijk is van het aantal reacties van belastingplichtigen.

Dit vraagt in het bijzonder om een nadere motivering van de keuze om – anders dan in de toelichting wordt opgemerkt – de heffing in de categorie ‘overige bezittingen’ niet op de werkelijke samenstelling van het vermogen te baseren, maar op een forfaitair bepaalde samenstelling van die categorie bezittingen.<sup>5</sup> Dit geldt eveneens voor de keuze om voor het rendementspercentage op schulden alleen de rente op bancaire woninghypotheken in aanmerking te nemen, terwijl, zoals de toelichting aangeeft,<sup>6</sup> hier ook consumptieve kredieten met hogere rentes onder vallen.

Tot slot constateert de Afdeling dat de Staatssecretaris van Financiën in een brief van 8 juli 2022 heeft aangegeven dat op Prinsjesdag nadere informatie zal worden gegeven over de groep niet-bezwaarmakers voor wie de aanslag definitief is.<sup>7</sup> De Afdeling adviseert die informatie te betrekken bij de behandeling van het voorliggende wetsvoorstel.

b. *Uitvoeringsaspecten*

In haar gelijktijdig met dit advies uitgebrachte advies bij het Belastingplan 2023 heeft de Afdeling aandacht besteed aan de uitvoeringsproblematiek bij de Belastingdienst.<sup>8</sup> Die problematiek is bij de hersteloperatie box 3 bij uitstek aan de orde. Uitvoering is alleen door middel van een generieke

<sup>5</sup> Zie de toelichting, paragraaf 3.3 en 7.2, en de artikelsgewijze toelichting op artikel I, onderdeel B. Het betreft namelijk een gewogen gemiddelde van het langjarig rendement van een drietal vermogensbestanddelen uit deze categorie, 53% onroerende zaken, 33% aandelen en 14% obligaties, terwijl het aantal vermogensbestanddelen in deze categorie ruimer is en bijvoorbeeld ook contant geld en een aandeel in een verplichte, laag renderende, VVE-reserve kan bevatten. Daarnaast kan de verhouding tussen de drie vermogensbestanddelen bij individuele belastingplichtigen afwijken van de gebruikte gemiddelde verhouding.

<sup>6</sup> Paragraaf 3.4.

<sup>7</sup> Brief van 8 juli 2022, Kamerstukken II 2021/22, 32140, nr. 133. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de wetgever niet verplicht is voor deze groep een voorziening te treffen (HR 20 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:720).

<sup>8</sup> Advies van de Afdeling advisering van de Raad van State van 12 september 2022 over het voorstel van wet Belastingplan 2023, (06.22.0178/III), punt 2.

geautomatiseerde aanpak mogelijk. Herstel is langs die weg uitvoerbaar, maar vergt een andere prioritering in het informatievoorzieningsportfolio en maakt dat er minder uitvoeringscapaciteit beschikbaar is voor andere maatschappelijke opgaven.

In hoeverre belastingplichtigen de gekozen handelwijze accepteren of hiertegen ageren is volgens de uitvoeringstoets onzeker, waardoor geen goede inschatting te maken is over de uitvoerbaarheid en de gevolgen voor de bereikbaarheid van de Belastingdienst. Volgens de uitvoeringstoets moet ook geaccepteerd worden dat het aantal verwachte klantreacties leidt tot minder toezichtsactiviteiten en slechtere bereikbaarheid. Uit de uitvoeringstoets van de Belastingdienst kan worden opgemaakt dat de dienst grote inspanningen moet leveren om uitvoering op adequate wijze mogelijk te maken, en dat de risico's op procesverstoringen groot zijn, dit mede in samenhang met de overbruggingsregeling box 3 voor de komende jaren.

Nu de hersteloperatie sinds 1 juli 2022 aan de hand van het beleidsbesluit rechtsherstel box 3 wordt uitgevoerd, is het wenselijk in de toelichting in te gaan op de eerste ervaringen die in de afgelopen maanden op het gebied van de uitvoering met de herstelregeling zijn opgedaan.

c. *Conclusie*

Het is duidelijk dat een balans moet worden gevonden tussen enerzijds de noodzaak om recht te doen aan het Kerstarrest en anderzijds de praktische mogelijkheden gelet op de uitvoeringscapaciteit van de Belastingdienst. Tegen die achtergrond begrijpt de Afdeling de in het voorstel gemaakte keuze voor de voorgestelde generieke (geautomatiseerde) regeling voor rechtsherstel. Wel adviseert de Afdeling een aantal gemaakte keuzes nader toe te lichten. Nu de hersteloperatie al sinds 1 juli 2022 door middel van een beleidsbesluit wordt uitgevoerd, adviseert de Afdeling in de toelichting nader in te gaan op de ervaringen die met de herstelregeling in de praktijk zijn opgedaan.

3. De Afdeling verwijst naar de bij dit advies behorende redactionele bijlage.

De Afdeling advisering van de Raad van State heeft een aantal opmerkingen bij het voorstel en adviseert daarmee rekening te houden voordat het voorstel bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal wordt ingediend.

De vice-president van de Raad van State,

Redactionele bijlage bij het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State betreffende no.W06.22.0152/III

- De volgende passage uit voetnoot 8 bij het voorstel Overbruggingswet box 3 opnemen in de toelichting: "In het geautomatiseerde rechtsherstel worden zowel de groene spaartegoeden als de groene beleggingen als overige bezittingen aangemerkt. Echter, groene spaartegoeden komen net als andere spaartegoeden in aanmerking voor het lagere forfait voor banktegoeden. Een verzoek tot ambtshalve vermindering waarin een belanghebbende aannemelijk maakt waaruit zijn groene beleggingen bestaan en hoe de vrijstelling moet worden verdeeld over beleggingen en sparen kan daarom wel gewoon in de aanslag worden geëffectueerd."