

Rechtsherstel en vergoeding van onrechtmatige heffing van box 3 Wet IB

Inleiding

- De Hoge Raad heeft in het zgn. ‘Kerstarrest’ van 24 december 2021 geoordeeld dat de heffing van box 3 Wet IB 2001 onrechtmatig is omdat het forfait het reële rendement grootschalig over- en onderschrijdt.
- Bij wege van rechtsherstel moet volgens de Hoge Raad aan belastingplichtigen die het aangaat, een vergoeding worden verleend voor zover het forfait het reële genoten rendement te boven gaat. In arresten van 6 juni 2024 heeft hij geschetst hoe volgens hem het reële rendement moet worden bepaald. Het wetsvoorstel wil dit codificeren.
- Rechtsherstel bieden betekent op enigerlei wijze de gevolgen van het onrecht wegnemen en de regels spoedig zodanig aanpassen dat deze niet meer onrechtmatig zijn.
- Probleem 1: er wordt in het wetsvoorstel geen compensatie aan de laag-rendement-genieters verleend voor het feit dat zij nog steeds ongelijk worden behandeld doordat de hoog-rendement-genieters onbelast blijven voor het rendement boven het forfait.
- Probleem 2: er ontstaat nieuwe ongelijkheid doordat een deel van de belastingplichtigen in staat is het tegenbewijs te leveren maar veel anderen – verschoonbaar - niet. De staat verleent dus een recht dat tal van burgers niet zullen kunnen effectueren.

Rendementsbepaling

- De als onrechtmatig beoordeelde wetgeving kent geen ‘reëel rendement’ zodat de vaststelling van ‘teveel’ of ‘te weinig’ heffing arbitrair is.
- In het wetsvoorstel wordt uitgegaan van de opvatting van de Hoge Raad over ‘reëel rendement’. Het staat de wetgever echter alleszins vrij om zijn eigen oordeel daarvoor in de plaats te stellen, zelfs indien dat zou betekenen dat hij een ander standpunt inneemt dan de wetgever destijds deed. Dat geldt des te meer nu de wetgever zich toen niet uitsprak over ‘reëel rendement’ buiten het kader van een heffing naar forfaitair inkomen.
- Bezwaar: Vermogensaanwas behoort onbelast te blijven, omdat dit geen verteerbaar inkomen is. Het bezwaar van het ‘lock-in’ effect weegt hier niet op omdat dit principe dragend is voor de heffing, en in de sfeer van de onderneming en aanmerkelijk belang en andere vermogensvormen ook uitgesteld inkomen bestaat. Bovendien heeft de Nederlandse inkomstenbelasting nota bene de meeste vermogenswinsten steeds onbelast gelaten.
- Bezwaar: Verwervingskosten behoren aftrekbaar te zijn, omdat zij ten laste komen van het verteerbare inkomen. Een waar Hollands woord luidt niet voor niets ‘De cost gaat voor de baet’.
- Voorstel: Het voordeel van eigen gebruik van een woning kan niet worden gesteld op de huurwaarde voor het hele jaar. Een box 3 woning bezit iemand die niet daarin woont en dus een andere woonplek heeft, hetzij in eigendom hetzij in huur. Aangezien iemand niet op twee plaatsen tegelijk kan wonen, kan hem niet tweemaal huurwaarde worden aangerekend. Dus moet het genot van de tweede woning worden bepaald op verkregen huur plus huurwaarde voor de periode gedurende welke de belanghebbende of een tot zijn gezin behorend persoon de woning gebruikt. Het lijkt mij reëel om daarbij ook vakanties te betrekken ondanks dat voor die periode ook de huurwaarde van de eerste woning wordt belast.

Aantal bezwaarmakers; is de procedure wel geschikt?

- De voorgestelde regeling van het feitelijk rendement geldt voor oude aanslagen waartegen bezwaar is gemaakt, voor per 24 december 2021 nog niet vastgestelde c.q. nog niet onherroepelijk vaststaande aanslagen waartegen tijdig bezwaar is of wordt gemaakt, en misschien voor mensen in de ‘massaal bezwaar – plus’ regeling. Mocht de Hoge Raad in de nog lopende procedure over ‘massaal bezwaar plus’ de klagers in het gelijk stellen, dan treedt de toezegging van staatssecretaris Van Rij in werking dat niet-bezwaarmakers alsnog daaraan kunnen deelnemen.
- Als dat laatste geval gebeurt en de toelating van bezwaarmakers door de rechters wordt aanvaard, dan bestaat de mogelijkheid dat het aantal door fiscus en wellicht ook de rechterlijke macht te behandelen zaken zeer sterk toeneemt.
- Welke belastingplichtigen zullen bezwaar maken?
De groep bezwaarmakers omvat (i) allereerst *niet* de belastingplichtigen die geen box 3 vermogen bezitten. Dan is er (ii) een groep die volgens de wettelijke regeling *niet meer* het recht op bezwaar heeft. (iii) In beginsel geldt dat ook voor de massaal plus bezwaarmakers, maar de mogelijkheid bestaat dat de rechter daarover anders oordeelt en zelfs dat in dat geval vele anderen *alsnog* worden toegelaten. Mogelijk honderdduizenden. (iv) Van degenen die het recht op bezwaar hebben, *valt een deel af* omdat zij er geen heil in zien of de moeite niet waard vinden. (v) Onder de bezwaarmakers zullen er ook zijn die *afhaken* wanneer zij onder ogen krijgen wat zij aan bewijsmateriaal moeten overleggen.
- Probleem 3: Het massaal bezwaar plus kan dus voor de uitvoering een beslissende factor vormen. Misschien is de voorgestelde regeling voor rechtsherstel voor een eventuele stormvloed van bezwaren en beroepen echter niet geschikt. Het parlement zou in overweging kunnen nemen om de behandeling van het voorliggende wetsvoorstel uit te stellen totdat over het voorgaande duidelijkheid bestaat.

Bewijs; geen massaal bezwaar; uitvoeringsproblemen voor partijen

- De bewijslast rust op de belanghebbenden. Zij moeten aannemelijk maken dat zij minder reëel rendement hebben genoten dan waarvoor zij zijn aangeslagen.
- Daarbij worden zij geholpen door het nog op te stellen formulier Opgaaf Werkelijk Rendement (OWR).
- Het formulier zal een steun vormen, maar ook duidelijk maken hoeveel van de bezwaarmaker wordt verlangd. Dit kan belanghebbenden alsnog ervan weerhouden om hun bezwaar door te zetten.
- De fiscus zal in het formulier een veelheid aan gegevens vragen en mag dat naar geldend recht ook doen, mits het gaat om zaken die voor de belastingheffing van belang kunnen zijn.
- In geval van een rechtszaak is het wel aan de rechter om te beslissen over de bewijskracht die aan de gegevens wordt toegekend.
- Hoe groot het aantal rechtszaken wordt, is niet te voorspellen. In elk geval bestaat de mogelijkheid dat het er veel worden. Voor zover in de bezwaren en beroepen vaak dezelfde rechtsvragen worden opgeworpen, kan de bewindspersoon de regeling massaal bezwaar toepassen. Maar de problemen in die procedures zullen vaak van feitelijke aard zijn en moeten alle individueel worden behandeld.
- Probleem 4: dat de benadeelde belastingplichtigen zelf bewijs moeten leveren, kost hen moeite en in veel gevallen extra uitgaven voor o.a. hulpverleners waardoor het geleden nadeel groter wordt.
- Probleem 5: in het wetsvoorstel worden van de benadeelden andere gegevens gevraagd dan in de eerder gedane aangifte. Bijvoorbeeld: onttrekkingen, stortingen, resultaten op verhandelde bezittingen,

directe voordelen en kosten. Deze hoefden zij niet te administreren en voor zover zij wel documenten hadden, was bewaren niet verplicht. Dat de nu door de staat gestelde vraag zou opkomen, was niet voorzienbaar.

- Probleem 6: ook voor de staat is de uitvoering van de voorgestelde regeling zeer bezwaarlijk.
- Probleem 7: de uitgaven voor rechtsherstel komen voor rekening van de belastingbetalers. Komen de mensen die niet welgesteld zijn, ook een deel van de last te dragen?

Alternatieven?

- De voorgestelde hersteloperatie lijkt enigszins op die welke voor de kinderopvangtoeslag bestaat: met de beste bedoelingen ingesteld, maar detaillistisch, en houdt weinig rekening met wat voor de belanghebbenden mogelijk is.
- Maar anders dan bij de kinderopvangtoeslag zijn in de uitvoering van de wet geen bijzondere fouten gemaakt. Ook de wetgever valt niet veel te verwijten. De toepassing van het EVRM is nog niet in alle opzichten uitgekristalliseerd, en de Hoge Raad heeft vele jaren lang niet geoordeeld dat de wet van tafel moest.
- Gezien al het vorenstaande is het zaak een eenvoudiger opzet na te streven, uiteraard met inachtneming van het EVRM.
- Alternatief 1: alleen reguliere voor- en nadelen afzetten tegen het forfait. Efficiënter, maar leidt tot hogere teruggaven en bevoordeelt degenen die al extra hoog rendement hebben door vermogenswinst.
- Alternatief 2: box 3 met terugwerkende kracht vervangen (eventueel als optie) door soort vermogensbelasting. Dan wordt (ogenschijnlijk) iedereen gelijk behandeld, maar in feite blijft overeind dat geen rekening wordt gehouden met de verschillen in genoten rendement.

In het verleden werd daar geen probleem van gemaakt, maar bij de huidige stand van het recht waarschijnlijk wel.

- Alternatief 3: rechtsherstel beperken tot wegnemen van de 'vermogensmix' en zo snel mogelijk een 'goede' wet invoeren; argumenten: de staat heeft niet zoveel verkeerd gedaan, vergoeden van het nadeel is heel moeilijk en geeft geen volledige gelijkheid. Dit kan staatsrechtelijk niet, omdat de Hoge Raad anders oordeelde. Weliswaar kent het Nederlandse recht niet de opdracht tot wetgeving, maar de bestaande regeling is onverbindend verklaard.
- Geen van de alternatieven lijkt acceptabel.

Conclusie

- Het wetsvoorstel is voor een belangrijk deel voor zowel veel burgers als de staat moeilijk uitvoerbaar en juridisch en maatschappelijk kwetsbaar, maar vooralsnog over het geheel genomen de enige beschikbare optie. Wanneer massaal bezwaar plus wordt geaccepteerd, lijkt een groot uitvoeringsprobleem te ontstaan.