

NLF 2022/1095

Geen box 3-compensatie voor belastingplichtigen die te laat bezwaar maakten

Hoge Raad 20 mei 2022, 21/04407, ECLI:NL:HR:2022:720

SAMENVATTING

X (belanghebbende) heeft bezwaar gemaakt tegen de box 3-heffing voor de jaren 2015-2018. De Inspecteur heeft de bezwaren wegens termijnoverschrijding niet-ontvankelijk verklaard, de bezwaarschriften aangemerkt als verzoeken tot ambtshalve vermindering en die verzoeken afgewezen.

Hof Den Haag heeft geoordeeld dat de box 3-heffing voor alle jaren op stelselniveau in strijd is met het EVRM, maar daaraan geen gevolgen verbonden. Voorts heeft het Hof geoordeeld dat X door de box 3-heffing in deze jaren niet is geconfronteerd met een individuele en buitensporige last.

In cassatie moet de vraag worden beantwoord of het in het Box 3-arrest (HR 24 december 2021, 21/01243, ECLI:NL:HR:2021:1963) bedoelde rechtsherstel ook moet worden geboden aan degene die niet tijdig bezwaar heeft gemaakt, maar wiens bezwaren zijn aangemerkt als een verzoek om ambtshalve vermindering van een aanslag in de IB/PVV waarbij ter zake van box 3 belasting is geheven.

Bij het beantwoorden van die vraag stelt de Hoge Raad voorop dat het in het arrest van 24 december 2021 gegeven oordeel alleen betrekking heeft op de heffing in box 3 vanaf het jaar 2017.

Voor de jaren 2015 en 2016 handhaaft de Hoge Raad zijn eerdere rechtspraak over box 3. De rechter kan voor de jaren 2015 en 2016 slechts rechtsherstel bieden voor zover aannemelijk is dat de box 3-heffing een individuele en buitensporige last oplevert. Dat is in de onderhavige zaak niet het geval.

Ten aanzien van de jaren 2017 en 2018 volgt de gestelde onjuistheid van de aanslagen uit nieuwe jurisprudentie als bedoeld in artikel 45aa, aanhef en onderdeel b, Uitv.reg. IB 2001. De minister van Financiën heeft na het arrest van 24 december 2021 niet bekend gemaakt dat ten aanzien van onherroepelijk geworden aanslagen kan worden afgeweken van de in dit artikel opgenomen voorwaarde. Het oordeel van het Hof dat aan X terecht geen ambtshalve vermindering van de voor de jaren 2017 en 2018 opgelegde aanslagen IB/PVV is verleend, wordt dus tevergeefs bestreden.

Het oordeel van het Hof inzake de buitensporige last is volgens de Hoge Raad voorts niet onbegrijpelijk en toereikend gemotiveerd. Ook in zoverre falen de klachten.

Het cassatieberoep van X wordt ongegrond verklaard.

Conform Conclusie A-G Niessen (jaren 2015 en 2016) (NLF 2022/0450, met noot van Hoogwout).

Anders (aanvullende) Conclusie A-G Niessen (jaren 2017 en 2018) (NLF 2022/0819, met noot van Hoogwout).

NOOT

Aanloop naar het arrest

Na het Box 3-arrest van de Hoge Raad van 24 december 2021¹ kwam al snel de vraag op of niet-bezwaarmakers ook rechtsherstel kregen. In het Box 3-arrest heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het eigendomsrecht en discriminatieverbod zijn geschonden voor degenen die worden geconfronteerd met een heffing naar een voordeel uit sparen en beleggen dat hoger is dan het werkelijk behaalde rendement. De staatssecretaris heeft vervolgens de bezwaren in de massaalbezwaarprocedure gegrond verklaard. Voor de niet-bezwaarmakers heeft hij de besluitvorming voor zich uitgeschoven in afwachting van het onderhavige arrest van de Hoge Raad. In dit arrest oordeelt de Hoge Raad dat het Box 3-arrest nieuwe jurisprudentie is als bedoeld in artikel 45aa Uitv.reg. IB 2001. Daardoor hoeft op grond van de Uitv.reg. IB 2001 geen ambtshalve vermindering te worden verleend.

Ambtshalve vermindering

Via een verzoek om ambtshalve vermindering bestaat voor de inkomstenbelasting een rechtsingang voor niet-bezwaarmakers (artikel 9.6 Wet IB 2001). Tegen een afwijzing van het verzoek kan beroep, hoger beroep en cassatie worden ingesteld. In artikel 45aa Uitv.reg. IB 2001 is bepaald dat geen ambtshalve vermindering wordt verleend als de onjuistheid van de aanslag voortvloeit uit jurisprudentie die is gewezen nadat de aanslag onherroepelijk is komen vast te staan. Het was de vraag of het Box 3-arrest nieuwe jurisprudentie is en wanneer een aanslag onherroepelijk vaststaat.

Nieuwe jurisprudentie

Betoogd werd dat het Box 3-arrest geen nieuwe jurisprudentie is omdat de box 3-heffing al in strijd was verklaard met het eigendomsrecht. De Hoge Raad oordeelde immers in het arrest van 16 juni 2019² dat de heffing van box 3 op stelselniveau een schending van artikel 1 EP vormt. Het bepalen van de gevolgen van dit rechtstekort op stelselniveau werd door de Hoge Raad aan de wetgever overgelaten. De Hoge Raad volgt deze uitleg niet en oordeelt dat het Box 3-arrest nieuwe jurisprudentie is. De belanghebbende heeft gesteld dat box 3-belasting wordt geheven over een hoger box 3-inkomen dan het werkelijk behaalde rendement. Uit het Box 3-arrest volgt dat rechtsherstel moet worden geboden als het werkelijke rendement lager is dan het fictief vastgestelde box 3-inkomen. De Hoge Raad merkt mijns inziens het bieden van rechtsherstel aan als nieuwe jurisprudentie als bedoeld in artikel 45aa Uitv.reg. IB 2001. Dat is mijns inziens een magere redenering. Daarmee is het nu duidelijk dat de Hoge Raad van oordeel is dat sprake is van nieuwe jurisprudentie waardoor op die grond geen ambtshalve vermindering hoeft te worden verleend.

Andere gronden ambtshalve vermindering

Er zijn meerdere argumenten denkbaar op grond waarvan toch ambtshalve vermindering moet worden verleend. Zo kan worden betoogd dat de nieuwe jurisprudentie-eis in dit geval buiten toepassing moet

1 HR 24 december 2021, 21/01243, ECLI:NL:HR:2021:1963, NLF 2022/0106, met noot van Dusarduijn.

2 HR 16 juni 2019, 17/05606, ECLI:NL:HR:2019:816, NLF 2019/1464, met noot van Dusarduijn, r.o. 2.10.2.

worden gelaten. De eis is opgenomen in lagere regelgeving en lagere regelgeving kan buiten toepassing worden gelaten als toepassing daarvan kennelijk onredelijk is. Ook kan worden betoogd dat het in stand laten van de heffing in strijd is met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Pels Rijcken heeft in het advies van 27 januari 2022 de vraag besproken of de algemene beginselen van behoorlijk bestuur tot ambtshalve vermindering zouden moeten leiden. Volgens het advies betreft dit een politiek-bestuurlijke afweging die moet worden gemaakt. Zo zijn er argumenten die ervoor pleiten dat het afwijzen van verzoeken om ambtshalve vermindering evident onredelijk zouden zijn. De conclusie is echter dat de Inspecteur juridisch niet is gehouden ambtshalve vermindering te verlenen.

Zijn deze gronden in arrest betrokken?

De Hoge Raad oordeelt dat het Box 3-arrest nieuwe jurisprudentie is waardoor het oordeel van het Hof dat terecht geen ambtshalve vermindering is verleend tevergeefs wordt bestreden. Op de hiervoor genoemde gronden is de Hoge Raad niet ingegaan. Ook A-G Niessen is hier in zijn twee conclusies voorafgaand aan dit arrest³ niet op ingegaan. Ik verwacht dat de A-G en de Hoge Raad de in de literatuur genoemde argumenten voor het verlenen van een ambtshalve vermindering hebben gezien. Doordat zowel de A-G als de Hoge Raad daar niet expliciet op in zijn gegaan weten we niet of de Hoge Raad deze standpunten in zijn oordeel heeft betrokken.

Naar een nieuw systeem voor de inkomstenbelasting

De A-G kwam niet aan bespreking van deze argumenten toe omdat hij meende dat het verzoek om ambtshalve vermindering kon worden toegewezen omdat het verzoek vóór het Box 3-arrest was ingediend. Het lijkt erop dat hij ervan uitgaat dat een aanslag IB/PVV niet onherroepelijk vaststaat zolang een verzoek om ambtshalve vermindering kan worden ingediend. De Hoge Raad gaat daar expliciet op in en benoemt dat de mogelijkheid van ambtshalve vermindering aan de aanslag niet het definitieve karakter ontnemt. Een definitieve aanslag IB/PVV staat dus zes weken na het opleggen daarvan onherroepelijk vast. Dit arrest van de Hoge Raad heeft de vraag opgeroepen of tegen alle definitieve aanslagen IB/PVV bezwaar moet worden gemaakt zodat deze niet onherroepelijk vaststaan mocht nieuwe jurisprudentie worden gewezen. Mijns inziens wordt met dit arrest duidelijk dat het aanslagstelsel in de inkomstenbelasting gebreken vertoont. Of jurisprudentie wordt toegepast hangt af van het antwoord op de vraag of bezwaar is gemaakt. Belastingplichtigen die om een andere reden bezwaar hebben gemaakt tegen de aanslag krijgen wel rechtsherstel omdat de aan hen opgelegde aanslag niet onherroepelijk vaststaat. Ook is de doorlooptijd van de procedure bepalend. Indien de procedure sneller was doorlopen, stonden ten tijde van het wijzen van het arrest door de Hoge Raad minder aanslagen onherroepelijk vast. Er is dan ook zeker wat voor te zeggen om zolang ambtshalve vermindering mogelijk is nieuwe jurisprudentie toe te passen zodra daarom wordt verzocht. Dat zou tot gevolg hebben dat bezwaarprocedures worden voorkomen en het recht voor iedereen op de juiste manier wordt toegepast.

3 Conclusie van 24 maart 2022, 21/04407, ECLI:NL:PHR:2022:293, NLF 2022/0819, met noot van Hoogwout en Conclusie van 24 februari 2022, 21/04407, ECLI:NL:PHR:2022:180, NLF 2022/0450, met noot van Hoogwout.

Mogelijkheden niet-bezwaarmakers

De staatssecretaris heeft op grond van artikel 45aa Uitv.reg. IB 2001 de mogelijkheid om ambtshalve vermindering te verlenen. Of hij dat gaat doen is een politieke keuze waarvoor de scenario's worden uitgewerkt. Een prangende vraag bij veel belastingadviseurs en belastingplichtigen is welke mogelijkheden er zijn als hij van deze bevoegdheid geen gebruik maakt. Het voeren van een civiele procedure is nog een optie. Omdat een rechtsingang heeft opengestaan tegen de belastingaanslag zal de formele rechtskracht in een procedure bij de civiele rechter moeten worden doorbroken. Dat kan als de gevolgen van formele rechtskracht door bijzondere omstandigheden zo klemmend worden dat daarop een uitzondering moet worden aanvaard. Mijns inziens zijn er voldoende aanknopingspunten om in deze uitzonderlijke situatie de formele rechtskracht te doorbreken. Ten eerste omdat vaststaat dat de heffing in strijd is met het eigendomsrecht en het discriminatieverbod en de Hoge Raad al eerder duidelijk heeft gemaakt dat de box 3-heffing in strijd is/kan zijn met deze rechten. Hoewel de Hoge Raad al eerder kritisch was, werd toen geen rechtsherstel geboden. De burger schoot er daardoor niks mee op door bezwaar te maken. Ook mocht de burger ervan uitgaan dat het nieuwe systeem met ingang van 2017 de geconstateerde problemen oploste. Niets was minder waar. Er werden meer ficties ingevoerd, zelfs een fictieve vermogensmix. Ten tweede is de massaalbezwaarprocedure aangepast waardoor niet automatisch meer werd deelgenomen aan deze procedure maar een individueel bezwaarschrift nodig was. In de aangifte, op het aanslagbiljet of op de website is de burger er niet nadrukkelijk op gewezen dat een massaalbezwaarprocedure liep en dat bijvoorbeeld via een aanmeldformulier kon worden deelgenomen. Duidelijke communicatie hierover en deelname op een toegankelijke manier was wel de bedoeling van de wetgever. Het niet bieden van rechtsherstel aan de niet-bezwaarmakers creëert mijns inziens bovendien ten onrechte een ongelijke behandeling. Afhankelijk van het moment waarop de definitieve aanslag is opgelegd, het Box 3-arrest is gewezen en of om andere redenen bezwaar is gemaakt tegen de aanslag wordt rechtsherstel geboden. Kortom, ik zie nog mogelijkheden voor de niet-bezwaarmakers.

mr. A.J.C. Perdaems
Hertoghs advocaten

BRON ECLI:NL:HR:2022:720

Arrest in de zaak van X te Z (hierna: belanghebbende) tegen de Staatssecretaris van Financiën op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof Den Haag van 6 oktober 2021, nrs. BK-20/00719 tot en met BK-20/00722⁴, op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Den Haag (nrs. SGR19/7840, SGR19/7842, SGR20/957 en SGR 0/958) betreffende de aan belanghebbende voor de jaren 2015 tot en met 2018 opgelegde aanslagen in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen.

1. Geding in cassatie

Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld.

4 ECLI:NL:GHDHA:2021:1875.

De Staatssecretaris, vertegenwoordigd door P, heeft een verweerschrift ingediend. Hij heeft ook voorwaardelijk incidenteel beroep in cassatie ingesteld.

Het beroepschrift in cassatie en het geschrift waarbij incidenteel beroep in cassatie is ingesteld, zijn aan dit arrest gehecht en maken daarvan deel uit.

Belanghebbende heeft een conclusie van repliek ingediend.

De Staatssecretaris heeft een conclusie van dupliek ingediend.

De Advocaat-Generaal R.E.C.M. Niessen heeft op 24 februari 2022 geconcludeerd tot ongegrondverklaring van het door belanghebbende ingestelde beroep in cassatie voor zover dat de jaren 2015 en 2016 betreft, en tot gegrondverklaring van het beroep in cassatie voor zover het ziet op de jaren 2017 en 2018.⁵

Zowel belanghebbende als de Staatssecretaris heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

De Advocaat-Generaal R.E.C.M. Niessen heeft op 24 maart 2022 aanvullend geconcludeerd.⁶

Belanghebbende heeft schriftelijk op de aanvullende conclusie gereageerd.

2. Uitgangspunten in cassatie

2.1. 2.1. Aan belanghebbende zijn aanslagen in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) opgelegd voor de jaren 2015 tot en met 2018, waarin onder meer het voordeel uit sparen en beleggen (hierna: box 3) is belast.

2.2. 2.2. Belanghebbende heeft tegen die aanslagen bezwaar gemaakt. De bezwaren zijn niet ingediend binnen de in artikel 6:7 Awb gestelde termijn. De Inspecteur heeft de bezwaren niet-ontvankelijk verklaard, de bezwaarschriften aangemerkt als verzoeken tot ambtshalve vermindering (artikel 9.6 Wet IB 2001) en die verzoeken afgewezen.

2.3. 2.3. Het Hof heeft geoordeeld dat de box 3-heffing voor alle jaren op stelselniveau in strijd is met het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna: EVRM), maar daaraan geen gevolgen verbonden. Voorts heeft het Hof geoordeeld dat belanghebbende door de box 3-heffing in deze jaren niet is geconfronteerd met een individuele en buitensporige last.

3. Beoordeling van de in het principale beroep aangevoerde klachten

3.1. 3.1. De klachten komen erop neer dat gevolgen moeten worden verbonden aan de constatering van het Hof dat de box 3-heffing voor alle jaren op stelselniveau in strijd is met het EVRM, wat de jaren 2015 en 2016 betreft met artikel 1 van het Eerste Protocol (hierna: EP) bij het EVRM, en wat de jaren 2017 en 2018 betreft met artikel 14 EVRM.

3.2. 3.2. In het arrest van 24 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1963 (hierna: het arrest van 24 december 2021) heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het systeem van box 3 zoals dat geldt vanaf het jaar 2017 voor degene die door dit stelsel wordt geconfronteerd met een heffing naar een voordeel uit sparen en beleggen dat hoger is dan het werkelijk behaalde rendement, leidt tot een schending van zijn door artikel

5 ECLI:NL:PHR:2022:180.

6 ECLI:NL:PHR:2022:293.

1 EP en artikel 14 EVRM gewaarborgde rechten, en dat voor die schending rechtsherstel moet worden geboden aan degene die tijdig bezwaar heeft gemaakt tegen de aanslag waarbij dat voordeel uit sparen en beleggen is vastgesteld.

3.3. 3.3. In deze zaak moet de vraag worden beantwoord of het in het arrest van 24 december 2021 bedoelde rechtsherstel ook moet worden geboden aan degene die niet tijdig bezwaar heeft gemaakt, maar wiens bezwaren zijn aangemerkt als een verzoek om ambtshalve vermindering van een aanslag in de IB/PVV waarbij ter zake van box 3 belasting is geheven.

3.4. 3.4. Bij het beantwoorden van die vraag stelt de Hoge Raad voorop dat het in het arrest van 24 december 2021 gegeven oordeel alleen betrekking heeft op de heffing in box 3 vanaf het jaar 2017. Ten aanzien van de heffing in box 3 over daaraan voorafgaande jaren, handhaaft de Hoge Raad zijn voordien gevormde rechtspraak. Die komt erop neer dat voor zover de heffing in box 3 volgens het toenmalige stelsel een inbreuk op artikel 1 EP oplevert, de rechter alleen rechtsherstel kan bieden voor zover aannemelijk is dat de heffing voor de belastingplichtige een individuele en buitensporige last oplevert.

Reeds daarom falen de klachten voor zover zij ertoe strekken dat belanghebbende met betrekking tot de box 3-heffing over de jaren 2015 en 2016 rechtsherstel moet worden geboden in die zin dat de heffing in overeenstemming moet worden gebracht met hetgeen belanghebbende aanmerkt als zijn in die jaren werkelijk genoten voordeel uit sparen en beleggen.

3.5.1. 3.5.1. Met betrekking tot de jaren 2017 en 2018 overweegt de Hoge Raad als volgt.

3.5.2. 3.5.2. Artikel 9.6 Wet IB 2001 bepaalt dat ambtshalve vermindering uitsluitend geschiedt op de voet van dit artikel en in bij Ministeriële regeling aan te wijzen gevallen. In artikel 45aa, aanhef en letter b, Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 (hierna: de Uitvoeringsregeling) is bepaald dat geen ambtshalve vermindering wordt verleend indien de onjuistheid van de belastingaanslag voortvloeit uit jurisprudentie die eerst is gewezen nadat die aanslag onherroepelijk is komen vast te staan, tenzij de Minister van Financiën anders heeft bepaald.

3.5.3. 3.5.3. Belanghebbende baseert zijn standpunt dat de aan hem opgelegde aanslagen in de IB/PVV voor de jaren 2017 en 2018 onjuist zijn, op de stelling dat in box 3 belasting wordt geheven over een hoger bedrag dan het werkelijk door hem behaalde rendement. Dat voor die jaren rechtsherstel moet worden geboden aan degene die wordt geconfronteerd met een heffing naar een voordeel uit sparen en beleggen dat hoger is dan het werkelijk door de belastingplichtige behaalde rendement, volgt uit het arrest van 24 december 2021. Toen waren de aan belanghebbende opgelegde aanslagen reeds onherroepelijk geworden; de mogelijkheid van ambtshalve vermindering ontnam aan die aanslagen niet het definitieve karakter.

De gestelde onjuistheid van deze aanslagen volgt dus uit nieuwe jurisprudentie als bedoeld in artikel 45aa, aanhef en letter b, van de Uitvoeringsregeling. De Minister van Financiën heeft na het arrest van 24 december 2021 niet bekend gemaakt dat ten aanzien van onherroepelijk geworden aanslagen kan worden afgeweken van de in artikel 45aa, aanhef en letter b, van de Uitvoeringsregeling opgenomen voorwaarde. Het oordeel van het Hof dat aan belanghebbende terecht geen ambtshalve vermindering van de voor de jaren 2017 en 2018 opgelegde aanslagen IB/PVV is verleend, wordt dus tevergeefs bestreden.

3.6. 3.6. De klachten falen ook voor zover zij zich keren tegen het oordeel dat de hiervoor in 2.1 genoemde belastingaanslagen belanghebbende niet hebben geconfronteerd met een individuele en buitensporige last. Dat oordeel is niet onbegrijpelijk en toereikend gemotiveerd.⁷

3.7. 3.7. De slotsom is dat het beroep in cassatie ongegrond moet worden verklaard.

4. Beoordeling van de in het (voorwaardelijk) incidentele beroep in cassatie aangevoerde klachten

Aangezien het principale beroep niet leidt tot vernietiging van de uitspraak van het Hof, is de voorwaarde waaronder het incidentele beroep is ingesteld, niet vervuld. Gelet op artikel 8:112, lid 2, Awb vervalt daarom het incidentele beroep.

5. Proceskosten

De Hoge Raad ziet geen aanleiding voor een veroordeling in de proceskosten.

6. Beslissing

De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie ongegrond.

Dit arrest is gewezen door de vice-president R.J. Koopman als voorzitter, en de raadsheren J. Wortel, A.F.M.Q. Beukers-van Dooren, M.T. Boerlage en P.A.G.M. Cools, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier F. Treuren, en in het openbaar uitgesproken op 20 mei 2022.

⁷ Vgl. HR 2 juli 2021, ECLI:NL:HR:2021:1047.