

NLF 2022/1094

Massaalbezwaarprocedure box 3; rechtsbescherming voor omvang rechtsherstel

Hoge Raad 20 mei 2022, 21/03587, ECLI:NL:HR:2022:718

SAMENVATTING

De Inspecteur heeft de – tijdige – bezwaren van X (belanghebbende) inzake de box 3-heffing 2017 en 2018 gesplitst in een massaalbezwaarvraag en een individueel bezwaar. Hij heeft voor beide jaren het individueel bezwaar ongegrond verklaard.

Bij Hof Den Haag waren de individuele bezwaren in geschil. De vraag was of de box 3-heffing voor de jaren 2017 en 2018 wegens schending van artikel 1 EP moet worden verminderd omdat die heffingen voor X leidden tot een individuele en buitensporige last. Het Hof heeft geoordeeld dat dat niet het geval was.

De tegen dit oordeel van het Hof gerichte klachten falen, aldus de Hoge Raad.

Het Hof heeft, in overeenstemming met het arrest van de Hoge Raad van 2 juli 2021 (20/03092, ECLI:NL:HR:2021:963, NLF 2021/1410, met noot van Hoogwout) niet geoordeeld over de massaalbezwaarvraag.

Ten aanzien van de massaalbezwaarvraag heeft de staatssecretaris naar aanleiding van het Box 3-arrest van 24 december 2021 (21/01243, ECLI:NL:HR:2021:1963) op 4 februari 2022 een collectieve uitspraak gedaan. De bezwaren zijn gegrond verklaard. Artikel 25e, lid 4, AWR bepaalt dat de Inspecteur dan binnen zes maanden na de kennisgeving van de collectieve uitspraak de aanslagen moet verminderen. Tegen die vermindering staat geen beroep bij de belastingrechter open. De belanghebbende kan wel een verzoek om ambtshalve (verdere) vermindering van de aanslag indienen. Tegen de gehele of gedeeltelijke afwijzing door de Inspecteur van dat verzoek staat bezwaar open en vervolgens beroep bij de belastingrechter, oordeelt de Hoge Raad. Immers, ten tijde van het arrest van 24 december 2021 stonden de onder de aanwijzing massaal bezwaar vallende aanslagen nog niet onherroepelijk vast omdat de massaalbezwaarprocedure nog niet was afgerond.

Indien een bezwaar is gesplitst in een massaalbezwaarvraag en een individueel bezwaar, kan het voorkomen, zoals in dit geval, dat de belastingplichtige voor verwante geschilpunten over dezelfde aanslag twee procedures zou moeten doorlopen: de reeds aanhangige procedure over het individuele bezwaar en een nieuwe procedure naar aanleiding van het op de voet van artikel 9.6 Wet IB 2001 ingediende verzoek. Aangezien het daarbij steeds gaat over de juistheid van dezelfde aanslag, acht de Hoge Raad dat onevenredig bezwaarlijk. Daarom kan de feitenrechter, vanaf de datum van de collectieve uitspraak (4 februari 2022), bij de behandeling van het (hoger) beroep over het individuele bezwaar de gevolgen van die collectieve uitspraak, inclusief de beslissing over vermindering van de aanslag,

meenemen in zijn beoordeling van de zaak. De Hoge Raad nuanceert in zoverre de rechtsregel in de laatste volzin van r.o. 5.4 van het hiervoor genoemde arrest van de Hoge Raad van 2 juli 2021.

Als de zaak over het individuele bezwaar al bij de Hoge Raad ligt, zoals in casu, is het daarvoor te laat. Ook in zoverre falen de klachten.

Het cassatieberoep van X wordt ongegrond verklaard.

NOOT

De massaalbezwaarprocedure en rechtsbescherming gaan niet hand in hand. Dat is met name het geval als in een massaalbezwaarprocedure het antwoord op de rechtsvraag tot gevolg heeft dat een feitelijke beoordeling plaats moet vinden, zoals in het arrest van de Hoge Raad van 24 december 2021¹ (Box 3-arrest). Om te beoordelen of een schending van het eigendomsrecht en het discriminatieverbod heeft plaatsgevonden moet per belastingplichtige worden beoordeeld of het werkelijke rendement lager is dan het fictief vastgestelde box 3-inkomen. De massaalbezwaarprocedure is daardoor individueel geworden. En dat roept vragen op over de uitvoering die aan het Box 3-arrest moet worden gegeven. In het onderhavige arrest geeft de Hoge Raad verduidelijkingen voor het vervolg van de massaalbezwaarprocedure.

Rechtsherstel

De staatssecretaris heeft geen individuele maar een generieke oplossing gekozen. Niet voor iedere belastingplichtige wordt berekend of het werkelijke rendement lager is dan het vastgestelde fictieve box 3-inkomen. In de gekozen forfaitaire spaarvariant wordt uitgegaan van de daadwerkelijke vermogenssamenstelling in plaats van de fictieve vermogensmix. Voor spaargeld, beleggingen en schulden zijn nieuwe forfaits vastgesteld. Er is niet gekozen om voor beleggingen aan te sluiten bij de daadwerkelijke rendementen per jaar terwijl de Hoge Raad in het Box 3-arrest ook de onfortuinlijke belegger noemt en uitgaat van een werkelijk behaald rendement. Dat kan bij een belegger lager zijn dan het forfaitaire rendement waardoor ook in dat geval sprake kan zijn van een schending van het eigendomsrecht en het discriminatieverbod.

Nieuwe ambtshalve vermindering

De vraag was wat een massaalbezwaarmaker kan doen als hij het niet eens is met het geboden rechtsherstel. In artikel 25e, lid 3, AWR is immers bepaald dat tegen de uitspraak op bezwaar in de massaalbezwaarprocedure geen beroep kan worden ingesteld. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat in dit geval een verzoek om ambtshalve vermindering op grond van artikel 9.6 Wet IB 2001 kan worden ingediend waarin een beroep wordt gedaan op het Box 3-arrest omdat de aanslag IB/PVV niet onherroepelijk vaststond toen het Box 3-arrest werd gewezen. De massaalbezwaarprocedure liep toen immers nog.

De vermindering als gevolg van de massaalbezwaarprocedure moet uiterlijk 4 augustus 2022 worden verleend aan de individuele belastingplichtigen. Als dat niet tijdig gebeurt dan zou een vermindering

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

mijns inziens moeten kunnen worden afgedwongen via een beroep op niet tijdig beslissen. Het is niet geheel duidelijk of deze dwangsomregeling van toepassing is op de massaalbezwaarprocedure maar mijns inziens kan worden betoogd dat zowel de uitspraak op bezwaar als de daarop volgende vermindering waarvoor een wettelijke termijn is bepaald moet worden gezien als het nemen van een besluit. Als de vermindering daar niet onder zou vallen zou een leemte in het systeem ontstaan omdat deze dan niet kan worden afgedwongen. De belastingplichtige heeft belang bij een tijdige vermindering omdat een verzoek om ambtshalve vermindering over het jaar 2017 dit jaar moet worden ingediend. Overigens zou ook met het indienen van een verzoek om ambtshalve vermindering een verminderingsbeschikking kunnen worden afgedwongen. De Hoge Raad heeft immers geoordeeld dat ná de collectieve uitspraak op bezwaar een verzoek om ambtshalve vermindering kan worden ingediend. Daarmee is de deur geopend naar de dwangsomregeling. Een verzoek om ambtshalve vermindering wordt namelijk aangemerkt als een aanvraag voor het geven van een beschikking in de zin van artikel 4.17 Awb. Op het niet tijdig beslissen op die aanvraag is de dwangsomregeling van toepassing.

Conclusie leemte massaalbezwaarprocedure

Het is goed dat de Hoge Raad heeft verduidelijkt dat de massaalbezwaarmaker via de ambtshalve vermindering een rechtsingang heeft om de wijze van rechtsherstel aan de belastingrechter voor te leggen. Echter hiermee wordt het probleem van een massaalbezwaarprocedure die feitelijk van aard is niet opgelost. Alleen in de inkomstenbelasting is het immers mogelijk om tegen de afwijzing van een verzoek om ambtshalve vermindering een procedure bij de belastingrechter te starten. Ook kan deze rechtsgang alleen worden toegepast indien de beslissing in de massaalbezwaarprocedure ruim binnen de vijfjaarstermijn wordt genomen. Als het Box 3-arrest een jaar later was gewezen dan was een verzoek om ambtshalve vermindering niet meer mogelijk geweest. Het al dan niet beschikken over een rechtsingang kan en mag niet van deze factoren afhankelijk zijn. Het is dan ook tijd om de massaalbezwaarprocedure te herzien.

Samenloop massaal bezwaar en individueel bezwaar

Tot slot beslist de Hoge Raad dat om reden van proceseconomie de feitenrechter vanaf het moment waarop de collectieve uitspraak op bezwaar is gedaan (4 februari 2022) bij de beoordeling van een individueel beroep ook het massaal bezwaar kan betrekken. Dit betekent dus dat de uitspraak op bezwaar die in de massaalbezwaarprocedure is genomen en de daaropvolgende vermindering door de feitenrechter in een lopende procedure kunnen worden beoordeeld. De belastingplichtige zal dan moeten stellen dat sprake is van een schending op stelselniveau en/of op individueel niveau. Die stelling kan bijvoorbeeld worden ingenomen als het geboden rechtsherstel tot een hoger fictief vastgesteld box 3-inkomen leidt dan het werkelijke box 3-inkomen.

mr. A.J.C. Perdaems
Hertoghs advocaten

BRON ECLI:NL:HR:2022:718

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 14 juli 2021, nrs. BK-20/00685

en BK-20/00686², op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Den Haag (nrs. SGR19/3695 en SGR20/3656) betreffende de aan belanghebbende voor de jaren 2017 en 2018 opgelegde aanslagen in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen.

1. Geding in cassatie

Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Staatssecretaris, vertegenwoordigd door P, heeft een verweerschrift ingediend.

Belanghebbende heeft een conclusie van repliek ingediend.

2. Uitgangspunten in cassatie

2.1. 2.1. Aan belanghebbende zijn voor de jaren 2017 en 2018 aanslagen in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) opgelegd waarbij onder meer belasting is geheven over een voordeel uit sparen en beleggen (hierna ook: box 3).

2.2. 2.2. Bij de aanslag voor het jaar 2017 is de rendementsgrondslag voor box 3 vastgesteld op € 298.336 (€ 323.336 bank- en spaartegoeden minus het heffingvrije vermogen van € 25.000) en het belastbare inkomen uit sparen en beleggen op € 12.426. De daarover verschuldigde belasting is vastgesteld op € 3.727.

Bij de aanslag voor het jaar 2018 is de rendementsgrondslag voor box 3 vastgesteld op € 317.183 (€ 347.183 bank- en spaartegoeden minus het heffingvrije vermogen van € 30.000) en het belastbare inkomen uit sparen en beleggen op € 12.083. De daarover verschuldigde belasting is vastgesteld op € 3.624.

2.3. 2.3. De bezwaren van belanghebbende, voor zover deze betrekking hebben op de rechtsvraag of de box 3-heffing in strijd is met artikel 1 van het Eerste Protocol (hierna: EP) bij het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna: EVRM) en het discriminatieverbod van artikel 14 EVRM, maken deel uit van de bezwaren die met toepassing van artikel 25c AWR zijn aangemerkt als massaal bezwaar.³ De zaak van belanghebbende is niet geselecteerd als bedoeld in artikel 25d, lid 1, AWR.

De Inspecteur heeft de bezwaren van belanghebbende gesplitst in een deel dat betrekking heeft op de massaalbezwaarprocedure (hierna: de massaalbezwaarvraag) en een deel dat betrekking heeft op de vraag of de box 3-heffing voor belanghebbende een individuele buitensporige last vormt (hierna: het individuele bezwaar) en heeft voor beide jaren het individuele bezwaar ongegrond verklaard.

3. Beoordeling van de klachten

3.1.1. 3.1.1. Bij het Hof waren de individuele bezwaren in geschil. De vraag was of de box 3-heffing voor de jaren 2017 en 2018 wegens schending van artikel 1 EP moet worden verminderd omdat die heffingen

2 ECLI:NL:GHDHA:2021:1367.

3 Zie (voor 2017) het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 7 juli 2018, nr. 2018-12775, Stcrt. 2018, 39781 en (voor 2018) het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 18 april 2019, nr. 2019-8322, Stcrt. 2019, 23335.

voor belanghebbende leidden tot een individuele en buitensporige last. Het Hof heeft geoordeeld dat dat niet het geval was.

3.1.2. 3.1.2. De tegen dit oordeel van het Hof gerichte klachten falen. Dit oordeel geeft niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting en kan, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, voor het overige door de Hoge Raad in de cassatieprocedure niet op juistheid worden onderzocht. Het is ook niet onvoldoende gemotiveerd.

3.2.1. 3.2.1. De klachten behelzen voorts de stelling dat het voor de jaren 2017 en 2018 geldende stelsel voor de bepaling van het belastbare inkomen uit sparen en beleggen in strijd is met artikel 1 EP en artikel 14 EVRM, en dat de rechter ter zake van deze schending rechtsherstel moet bieden. In zoverre hebben de klachten betrekking op de rechtsvraag die onderwerp is van de massaalbezwaarprocedure, over welke rechtsvraag het Hof in overeenstemming met de beslissing van de Hoge Raad van 2 juli 2021, ECLI:NL:HR:2021:963 (hierna: de beslissing van 2 juli 2021) niet heeft geoordeeld.

3.2.2. 3.2.2. De Hoge Raad heeft in het arrest van 24 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1963 (hierna: het arrest van 24 december 2021), de rechtsvraag die onderwerp was van de massaalbezwaarprocedure aldus beantwoord dat het forfaitaire stelsel van box 3 voor een belastingplichtige die 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 1 EP, in samenhang met artikel 14 EVRM, gewaarborgde rechten. Vervolgens heeft de Staatssecretaris op 4 februari 2022 een collectieve uitspraak gedaan op alle als massaal bezwaar aangewezen bezwaarschriften betreffende de box 3-heffing voor de jaren 2017 tot en met 2020 en die bezwaren gegrond verklaard.⁴ Artikel 25e, lid 4, AWR bepaalt dat de inspecteur dan binnen zes maanden na de kennisgeving van de collectieve uitspraak de aanslagen moet verminderen. Die vermindering geschiedt niet bij voor bezwaar vatbare beschikking, zodat tegen die vermindering geen beroep bij de belastingrechter openstaat (artikel 26, lid 1, AWR).

Wel kan de belanghebbende een verzoek om ambtshalve (verdere) vermindering van de aanslag indienen. Tegen de gehele of gedeeltelijke afwijzing door de inspecteur van dat verzoek staat bezwaar open en vervolgens beroep bij de belastingrechter (artikel 9.6, lid 3, Wet IB 2001). Het bepaalde in artikel 45aa, letter b, Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 staat aan het verlenen van een dergelijke vermindering niet in de weg. Immers, ten tijde van het arrest van 24 december 2021 stonden de onder de aanwijzing massaal bezwaar vallende aanslagen nog niet onherroepelijk vast omdat de massaalbezwaarprocedure nog niet was afgerond.

3.2.3. 3.2.3. Deze mogelijkheid om een rechtsmiddel aan te wenden tegen de hiervoor bedoelde gehele of gedeeltelijke afwijzing van een verzoek om ambtshalve (verdere) vermindering brengt mee dat de rechter kan beoordelen of de in overweging 3.6.2 van het arrest van 24 december 2021 genoemde noodzaak adequate rechtsbescherming te bieden aanwezig is, en dat de rechter zo nodig zelf de omvang van de op rechtsherstel gerichte compensatie kan vaststellen.

3.2.4. 3.2.4. Indien een bezwaar is gesplitst in een massaalbezwaarvraag en een individueel bezwaar, kan de in 3.2.2 geschetste gang van zaken ertoe leiden dat de belastingplichtige voor verwante geschilpunten over dezelfde aanslag twee procedures zou moeten doorlopen: de reeds aanhangige

4 Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 4 februari 2022, nr. 2022-35664, Stcrt. 2022, 4198.

procedure over het individuele bezwaar en een nieuwe procedure naar aanleiding van het op de voet van artikel 9.6 Wet IB 2001 ingediende verzoek. Aangezien het daarbij steeds gaat over de juistheid van dezelfde aanslag, acht de Hoge Raad dat onevenredig bezwaarlijk. Daarom acht de Hoge Raad het, mede om redenen van proceseconomie, geboden om de in de laatste volzin van overweging 5.4 van de beslissing van 2 juli 2021 gegeven rechtsregel te nuanceren. Die nuancering houdt in dat de feitenrechter vanaf de datum waarop de collectieve uitspraak is gedaan bij de behandeling van het (hoger) beroep dat betrekking heeft op het individuele bezwaar, de gevolgen van die collectieve uitspraak in zijn oordeel kan betrekken, met inbegrip van een krachtens artikel 25e, lid 4, AWR genomen besluit inzake vermindering.

3.2.5. 3.2.5. Uit het hiervoor overwogene volgt dat, in overeenstemming met de in de beslissing van 2 juli 2021 gegeven rechtsregel, in deze cassatieprocedure niet kan worden geoordeeld over het aan belanghebbende te verlenen rechtsherstel. Ook in zoverre falen de klachten.

3.3. 3.3. Het beroep in cassatie moet ongegrond worden verklaard.

4. Proceskosten

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

5. 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.