

# PELS RIJCKEN

Landsadvocaat

## Advies

voor

van  (kantoor landsadvocaat)

datum 27 januari 2022

inzake Advies collectieve uitspraak massaal bezwaar box 3 2017 en 2018

zaaknr 11017639

---

### 1 Inleiding en vraagstelling

- 1.1 U heeft mij gisteren gevaagd uiterlijk vanochtend te adviseren over het volgende.
- 1.2 In arrest van 24 december 2021<sup>1</sup> heeft de Hoge Raad geoordeeld dat voor degene die door het sinds 2017 geldende forfaitaire stelsel voor de bepaling van de heffingsgrondslag voor het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen wordt geconfronteerd met een heffing naar een voordeel uit sparen en beleggen dat hoger is dan het werkelijk behaalde rendement, dit leidt tot een schending van zijn door artikel 1 EP, in samenhang met artikel 14 EVRM, gewaarborgde rechten. De wijze waarop deze geconstateerde schending van artikel 1 EP zou kunnen worden opgeheven heeft de Hoge Raad aan de wetgever overgelaten. De Hoge Raad heeft in deze zaak wel de individuele belanghebbende rechtsherstel geboden door te bepalen dat met betrekking tot de onderhavige jaren alleen het (in deze zaak bekende) werkelijke rendement in de heffing wordt betrokken.
- 1.3 Als massaal bezwaar in de zin van artikel 25c AWR zijn – kort gezegd – aangewezen (tijdig ingediende) bezwaarschriften tegen de definitieve aanslagen inkomstenbelasting 2017<sup>2</sup> en 2018<sup>3</sup> die de volgende rechtsvraag bevatten:

Is de vermogensrendementsheffing in het belastingjaar 2017/2018, uitgaande van de forfaitaire elementen van het stelsel, in onderlinge samenhang en met inachtneming van het heffingvrije vermogen en het belastingtarief van 30%, op regelniveau in strijd met:

1. artikel 1 van het Eerste Protocol bij het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna: EVRM),

---

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

<sup>2</sup> Besluit van 7 juli 2018, nr. 2018-12775.

<sup>3</sup> Besluit van 18 april 2019, nr. 2019-8322.

zonder dat de schending van de 'fair balance' op het niveau van de individuele belastingplichtige wordt beoordeeld; of

2. het discriminatieverbod van artikel 14 EVRM?

1.4 Over de door de inspecteur ingevolge artikel 25e, lid 1, AWR te nemen collectieve uitspraak op de bezwaren waarvoor de aanwijzing massaal bezwaar geldt, heeft u ons de volgende drie vragen voorgelegd:

1. Is het mogelijk om de termijn van zes weken voor het doen van collectief uitspraak te verdagen?
2. Wat moet de collectieve uitspraak minimaal bevatten?
3. Wat zijn de gevolgen als de collectieve uitspraak niet tijdig gedaan wordt of als de collectieve uitspraak niet aan de minimum motiveringseisen voldoet?

1.5 Hierbij voldoe ik graag aan uw verzoek. Gelet op de korte termijn voor het advies beantwoord ik de door u gestelde vragen op hoofdlijnen.

## **2 Is het mogelijk om de termijn van zes weken voor het doen van de collectieve uitspraak te verdagen?**

2.1 Uit artikel 25e, lid 1 AWR volgt dat de inspecteur binnen zes weken nadat de rechtsvraag (al dan niet met accessoire kwesties) onherroepelijk is beantwoord moet beslissen door middel van "één collectieve uitspraak op de bezwaren waarvoor de aanwijzing massaal bezwaar geldt". Daaruit volgt dat binnen zes na het arrest van de Hoge Raad van 24 december 2021 de collectieve uitspraak op bezwaar moet worden gedaan.

2.2 Voor de vraag of deze collectieve uitspraak op bezwaar kan worden verdaagd, is het bepaalde in artikel 25c, lid 1 AWR van belang. Deze bepaling luidt als volgt:

"In afwijking in zoverre van het overigens bij of krachtens deze wet en de Algemene wet bestuursrecht bepaalde, zijn de bepalingen van deze afdeling van toepassing op bezwaren waarvoor een aanwijzing massaal bezwaar als bedoeld in het tweede lid is gegeven."

2.3 In het vierde lid van artikel 25c AWR is bepaald dat afdeling 7.2 van de Awb niet van toepassing is op bezwaren waarvoor de aanwijzing massaal bezwaar geldt. In afdeling 7.2 (bijzondere bepalingen over bezwaar) zijn onder meer de beslistermijnen en de mogelijkheid om de beslissing op bezwaar te verdagen opgenomen (artikel 7:10 Awb). In afdeling 1A 'Massaal bezwaar' van de AWR is kortom afgeweken van het in de Awb bepaalde. In de afdeling 'Massaal bezwaar' in de AWR is voor het doen van de collectieve uitspraak op bezwaar geen verdagingsmogelijkheid opgenomen. Daarom is het mijns inziens niet mogelijk om de termijn van zes weken voor het doen van collectieve uitspraak te verdagen.

### 3 Wat moet de collectieve uitspraak minimaal bevatten?

3.1 Artikel 25e, lid 1 AWR bepaalt niet meer dan dat de inspecteur binnen zes weken nadat de rechtsvraag (al dan niet met accessoire kwesties) onherroepelijk is beantwoord, door middel van "één collectieve uitspraak op de bezwaren waarvoor de aanwijzing massaal bezwaar geldt" beslist. In artikel 25e, lid 3 AWR is bepaald dat tegen een collectieve uitspraak geen beroep kan worden ingesteld. Indien de inspecteur geheel of gedeeltelijk in het ongelijk is gesteld, moeten vervolgens de aanslagen waarop de bezwaren voor massaal bezwaar betrekking hadden binnen zes maanden na de kennisgeving van de collectieve uitspraak worden verminderd, zo volgt uit artikel 25e, lid 4 AWR.

3.2 In de memorie van toelichting<sup>4</sup> is hierover het volgende opgemerkt:

*"De collectieve uitspraak is niet meer en niet minder dan de weergave van het in rechte verkregen definitieve antwoord op de rechtsvraag, al dan niet met accessoire kwesties. Daarbij doet het er niet toe of uiteindelijk de inspecteur dan wel de belastingplichtige gelijk heeft gekregen. Indien de inspecteur geheel of gedeeltelijk in het ongelijk wordt gesteld, moet vervolgens wel voor iedere belastingplichtige cijfermatig uitvoering worden gegeven aan de uitspraak. De belastingaanslagen en beschikkingen zijn namelijk vastgesteld, onderscheidenlijk gegeven, dan wel voldoening of afdracht heeft plaatsgevonden uitgaande van het achteraf bezien onjuiste standpunt van de inspecteur. Omdat het bij bezwaren die onder de aanwijzing massaal bezwaar vallen per definitie om grote aantallen gaat, wordt de termijn voor de cijfermatige aanpassing gesteld op zes maanden."*

3.3 Uit de memorie van toelichting bij de invoering van de mogelijkheid tot het doen van een collectieve uitspraak op massaal bezwaar<sup>5</sup> is het volgende opgemerkt over de afdoening van accessoire kwesties:

*"Wel kan een bezwaar inzake de rechtsvraag nog accessoire kwesties bevatten die zich lenen voor collectieve afdoening. Te denken valt aan een verzoek om vergoeding van de kosten van de bezwaarprocedure. Indien het bezwaar inzake de rechtsvraag omdat de fiscus volledig in het gelijk is gesteld collectief wordt afgewezen, ligt het voor de hand verzoeken om een kostenvergoeding eveneens collectief af te wijzen."*

3.4 De Hoge Raad heeft het in het arrest van 24 januari 2021 onder meer het volgende overwogen over het te bieden rechtsherstel:

*"3.6.1 (...) In het algemeen dient de rechter bij schending van verdragsrechtelijk gewaarborgde rechten aanstonds zelf in het rechtstekort te voorzien indien uit het stelsel van de wet, de daarin geregelde gevallen en de daaraan ten grondslag liggende beginselen, of de wetsgeschiedenis,*

<sup>4</sup> Kamerstukken II, 2015–2016, 34 305, nr. 3, p. 51.

<sup>5</sup> Kamerstukken II, 2001–2002, 28 349, nr. 3, p. 2-3.

voldoende aanknopingspunten zijn af te leiden voor de beantwoording van de vraag hoe dit dient te geschieden.

3.6.2 Zulke aanknopingspunten aan de hand waarvan de rechter binnen het bestaande wettelijk stelsel zou kunnen vaststellen hoe de geconstateerde schending van het recht op ongestoord genot van eigendom valt op te heffen, zijn in dit geval niet voorhanden. Het formuleren van een daartoe geschikte rechtsregel en de in dat verband te maken keuzes, dient de Hoge Raad, gelet op de te dezen geboden terughoudendheid, aan de wetgever over te laten.

- 3.5 In de collectieve uitspraak op bezwaar zal in ieder geval een weergave van het oordeel van de Hoge Raad over de in de massaal bezwaarprocedure aan de orde zijnde rechtsvraag (of het voor de jaren 2017 en 2018 geldende stelsel voor de bepaling van de heffingsgrondslag voor het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen zich verdraagt met het in artikel 1 EP neergelegde recht op ongestoord genot van eigendom en het in artikel 14 EVRM neergelegde verbod op discriminatie) moeten omvatten. Bij de collectieve uitspraak zou ook het arrest en het persbericht van de Hoge Raad kunnen worden gevoegd (vergelijk de collectieve uitspraak op bezwaarschriften inzake btw bij privégebruik auto van 31 mei 2017). Hoewel de inspecteur daartoe mijns inziens strikt genomen niet is gehouden, kan ervoor worden gekozen om in de collectieve uitspraak – zo mogelijk – ook een nadere duiding van het arrest te geven en/of de stappen te beschrijven die de inspecteur na nemen van de collectieve uitspraak zal gaan nemen (bijvoorbeeld - indien nodig - het opvragen van gegevens om het werkelijke rendement te kunnen bepalen).
- 3.6 De Hoge Raad heeft het formuleren van een rechtsregel waarmee de geconstateerde schending van het recht op ongestoord genot van eigendom wordt opgeheven nadrukkelijk aan de wetgever gelaten in verband met te maken keuzes en heeft uitsluitend in de door de Hoge Raad behandelde individuele zaak rechtsherstel geboden. Er zou daarom kunnen worden betoogd dat de wijze waarop het rechtsherstel wordt ingevuld niet kan worden beschouwd als een accessoire kwestie die ook collectief is afgedaan, nu dit vergaande beleidskeuzes vereist. Niettemin kan ervoor worden gekozen om in de collectieve uitspraak ook in algemene zin in te gaan op de wijze waarop het rechtsherstel zal worden vormgegeven en daarbij – zo mogelijk – in te gaan op een aantal of alle door u in de toelichting op de tweede vraag genoemde elementen. Daartoe lijkt de inspecteur mijns inziens in de collectieve uitspraak evenwel niet gehouden.
- 3.7 Bij het voorgaande merk ik nog op dat de wet noch jurisprudentie zekerheid geeft over wat een collectieve uitspraak zou moeten bevatten. Bovenstaande lijn past mijns inziens bij het gegeven dat reeds binnen zes weken na het arrest een collectieve uitspraak moet worden gedaan zonder mogelijkheid van verdaging. Ook het gegeven dat geen rechtsmiddelen tegen de collectieve uitspraak kunnen worden aangewend wijst erop dat de collectieve uitspraak niet bedoeld lijkt om verdergaande beleidskeuzes te maken.

#### **4 Wat zijn de gevolgen als de collectieve uitspraak niet tijdig gedaan wordt of als de collectieve uitspraak niet aan de minimum motiveringseisen voldoet?**

4.1 Ook hier merk ik op dat gelet op de korte termijn hier wordt volstaan met een antwoord op hoofdlijnen.

4.2 De inspecteur is ingevolge artikel 25e, lid 1 AWR weliswaar gehouden om binnen zes weken een collectieve uitspraak op de bezwaren te doen, maar deze collectieve uitspraak bevat geen individuele beoordeling van de ingediende bezwaren. De inspecteur zal na deze collectieve uitspraak immers nog de aanslagen van de individuele belastingplichtigen moeten verminderen (artikel 25e, lid 4 AWR).

Volgens de huidige Massaal bezwaarregeling is deze vermindering overigens geen voor beroep vatbare uitspraak op bezwaar, zodat tegen de vermindering van de aanslag door de inspecteur geen bezwaar kan worden gemaakt en uitsluitend nog een verzoek om ambtshalve vermindering mogelijk is. Rechtbank Den Haag heeft op 19 april 2019, ECLI:NL:RBDHA:2019:5164, (in een zaak naar aanleiding van de massaal bezwaar procedure over de heffing van btw bij het privégebruik auto waarin was beslist om geen teruggaaf te verlenen) geoordeeld dat de inspecteur had moeten beslissen bij individuele uitspraak op bezwaar als bedoeld in artikel 25f, lid 1, letter a AWR.

4.3 Zoals hiervoor reeds opgemerkt, is de collectieve uitspraak niet voor beroep vatbaar. Bovendien bevat de collectieve uitspraak geen individuele beoordeling van de ingediende bezwaren. Daarom zou kunnen worden betoogd dat de dwangsomregeling, die ziet op beschikkingen op aanvraag en niet op besluiten van algemene strekking, niet van toepassing is op de collectieve uitspraak. Daar staat tegenover dat deze dwangsomregeling in de regeling 'Massaal bezwaar' niet lijkt te zijn uitgesloten. Daar komt nog bij dat door het verdagen van de collectieve uitspraak ook de termijn waarbinnen de inspecteur de individuele belastingaanslagen moet verminderen wordt verdaagd, zodat de individuele belastingplichtigen wel een belang hebben bij het tijdig doen van de collectieve uitspraak.

4.4 Het vorenstaande geldt ook voor de vraag of een individuele belastingplichtige beroep wegens het niet tijdig doen van een collectieve uitspraak kan instellen.

4.5 Ook gelet op deze onduidelijkheid meen ik dan ook dat het de voorkeur verdient om de collectieve uitspraak binnen zes weken na het arrest van de Hoge Raad te doen.