Tweede Kamer der Staten-Generaal

2

Vergaderjaar 2024–2025

36 706 Wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001 om een tegenbewijsregeling te introduceren bij het bepalen van het belastbare inkomen uit sparen en beleggen (Wet tegenbewijsregeling box 3)

Nr. 4

ADVIES AFDELING ADVISERING RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT[1]

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State d.d. 12 februari 2025 en het nader rapport d.d. 11 maart 2025, aangeboden aan de Koning door de Staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 4 december 2024, no. 2024002807, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 12 februari 2025, No. W06.24.00332/III, bied ik U, hierbij aan.

Naar aanleiding van het advies, dat hieronder cursief is opgenomen, merk ik het volgende op.

De Hoge Raad heeft in het arrest van 6 juni 2024[2] bepaald dat aanvullend rechtsherstel in box 3 moet worden geboden over de jaren vanaf 2017. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat belastingplichtigen aannemelijk moeten kunnen maken dat het werkelijke rendement lager is dan het in aanmerking genomen forfaitaire rendement. De Hoge Raad heeft daarbij vuistregels gegeven over de wijze waarop het werkelijke rendement moet worden bepaald. Dit wetsvoorstel neemt de vuistregels van de Hoge Raad over in een tegenbewijsregeling. De tegenbewijsregeling is een tijdelijke regeling die geldt tot de invoering van een nieuw box 3-systeem.

De Afdeling advisering van de Raad van State schetst het dilemma van enerzijds een op zichzelf rechtmatige tegenbewijsregeling en anderzijds de doelmatigheid die ook van een wettelijke regeling wordt verlangd. Onder doelmatigheid vallen ook aspecten van uitvoerbaarheid en doenvermogen. Als de op zichzelf rechtmatige tegenbewijsregeling niet

[1] De oorspronkelijke tekst van het voorstel van wet en van de memorie van toelichting zoals voorgelegd aan de Afdeling advisering van de Raad van State is ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

[2] Hoge Raad, 6 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:705.

kst-36706-4
ISSN 0921 - 7371
's-Gravenhage 2025

doenbaar en uitvoerbaar is, draagt deze uiteindelijk niet bij aan rechtsherstel voor betrokkenen.

De Afdeling onderkent dat de wetgever maar beperkte ruimte heeft om in aanvulling op de door de Hoge Raad gestelde vuistregels de bepaling van het werkelijke rendement vorm te geven. Daar waar er nog wel ruimte bestaat, adviseert de Afdeling deze ruimte te benutten om de uitvoering zoveel mogelijk te ontzien en de procesrisico's waar mogelijk te beperken. Zij richt zich daarbij vooral op die aspecten. Verder gaat zij in op de door de regering gemaakte keuzes inzake de waardering van het eigen gebruik van onroerende zaken en de doelgroep van de tegenbewijsregeling.

De Afdeling merkt op dat het wetsvoorstel de Belastingdienst blijkens de uitvoeringstoets voor een haast onmogelijke opgave stelt. Uit de uitvoeringstoets volgt dat er grote inspanningen geleverd moeten worden en de risico's op procesverstoringen groot zijn.

De Afdeling adviseert daarom mitigerende maatregelen te treffen. Het is van belang dat de regering zich proactief richt op het beperken van procesrisico's en kosten. Dit vergt in het bijzonder een afweging of een tegenbewijsregeling met een zo zuiver en fijnmazig mogelijke bepaling van het werkelijke rendement opweegt tegen de grote inzet van mensen en middelen om dit te bereiken. Een proactieve houding brengt verder met zich dat de regering op voorhand de risico's van termijnoverschrijdingen van beslistermijnen in kaart brengt en adequate maatregelen treft, zodat de uitvoering en rechtspraak niet vast komen te zitten.

De Afdeling adviseert om daar waar ruimte is – zoals bij de waardering van het eigen gebruik van onroerende zaken – deze ruimte te benutten en daarom het wetsvoorstel en de memorie van toelichting aan te passen.

1. Achtergrond en inhoud van het voorstel

Belastingheffing over het inkomen uit sparen en beleggen in box 3 van de inkomstenbelasting vindt sinds 2001 op forfaitaire wijze plaats. Het forfaitaire stelsel is per 2017 en 2023 gewijzigd om het in lijn te brengen met jurisprudentie van de Hoge Raad.[3] De Hoge Raad heeft in het zogenoemde Kerstarrest[4] (hierna: het 24 december 2021 arrest) geoordeeld dat met de aanpassingen per 2017 het forfaitaire stelsel op stelselniveau in strijd is met artikel 1 van het Eerste Protocol (EP) bij het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM) in samenhang met artikel 14 EVRM. Naar aanleiding van het 24 december 2021 arrest is rechtsherstel geboden (hierna: eerste herstelronde). Voor de jaren tot en met 2022 via de Wet rechtsherstel box 3. Voor de jaren vanaf 2023 is de Overbruggingswet box 3 ingevoerd.

In het zogenoemde D-dayarrest[5] (hierna: 6 juni 2024 arrest) heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het in de eerste herstelronde geboden rechtsherstel niet toereikend is en dat ook de aangepaste wetgeving in strijd is met artikel 14 EVRM en artikel 1 EP EVRM. De Hoge Raad heeft aanvullend rechtsherstel geboden en geoordeeld dat belastingplichtigen aannemelijk moeten kunnen maken dat het werkelijke rendement lager is dan het in

---

[3] Zie punt 2 van het advies van 27 november 2024 van de Afdeling advisering van de Raad van State bij het voorstel van wet houdende wijziging van box 3 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet werkelijk rendement box 3), W06.24.00138/III voor een uitgebreide beschrijving van het forfaitaire box 3-systeem en de daarop betrekking hebbende jurisprudentie van de Hoge Raad.

[4] Hoge Raad, 24 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1963.

[5] Hoge Raad, 6 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:705.

aanmerking genomen forfaitaire rendement. Als dat het geval is, wordt het lagere werkelijke rendement in plaats van het forfaitaire rendement in aanmerking genomen. Met het oog op de wenselijke rechtseenheid en rechtszekerheid heeft de Hoge Raad vuistregels gegeven over de wijze waarop het werkelijke rendement moet worden bepaald.[6]

Met het voorliggende wetsvoorstel wordt een wettelijke basis gecreëerd voor het bieden van aanvullend rechtsherstel voor de jaren vanaf 2017 (hierna: tweede herstelronde). Dit rechtsherstel wordt geboden door een tegenbewijsregeling in box 3 in te voeren die grotendeels is gebaseerd op de vuistregels die de Hoge Raad heeft geformuleerd bij het 6 juni 2024 arrest. De regering sluit aan bij het uitgangspunt van de Hoge Raad dat het begrip werkelijk rendement moet worden ingevuld aan de hand van het rendementsbegrip dat de wetgever bij de forfaitaire vormgeving voor ogen stond. De tegenbewijsregeling heeft een tijdelijk karakter. Deze geldt tot de invoering van een nieuw box 3-systeem. Om in aanmerking te komen voor het aanvullende herstel, moet de belastingplichtige per belastingjaar een beroep doen op de tegenbewijsregeling.[7]

Op basis van de vuistregels van de Hoge Raad omvat het werkelijke rendement alle positieve en negatieve resultaten uit het box 3-vermogen. Dit betreft zowel de reguliere voordelen, zoals rente en dividend, als de gerealiseerde en ongerealiseerde waardemutaties. In een belastingjaar wordt geen rekening gehouden met positieve of negatieve rendementen uit andere jaren. Ook wordt geen rekening gehouden met kosten. Wel wordt bij de vaststelling van het werkelijk rendement op schulden rekening gehouden met de daarop betrekking hebbende rente. Bij de vaststelling van het werkelijke rendement wordt het gehele box 3-vermogen in aanmerking genomen, zonder dat daarbij rekening gehouden wordt met het heffingvrij vermogen.

In aanvulling op de vuistregels van de Hoge Raad worden met dit wetsvoorstel op een aantal punten nadere regels gegeven voor het bepalen van het werkelijke rendement.[8] Daarbij vermeldt de toelichting dat over een aantal aspecten nog cassatieprocedures aanhangig zijn. De regering zal bezien of en in hoeverre deze jurisprudentie aanleiding geeft om de in dit wetsvoorstel neergelegde uitgangspunten te wijzigen.[9] Zo heeft de Hoge Raad nadat het wetsvoorstel voor advies aan de Afdeling is voorgelegd, arresten gewezen over de waardering van het eigen gebruik van onroerende zaken.[10] De Hoge Raad heeft geoordeeld dat het aan de wetgever is om keuzes te maken op welke wijze de omvang van dat voordeel moet worden vastgesteld.

---

[6] Hoge Raad, 6 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:705, r.o. 5.4.1.

[7] Dit kan onder meer door het indienen van een aanvulling op de aangifte als nog geen aanslag is opgelegd en het tijdig indienen of ingediend hebben van een bezwaar of verzoek om ambtshalve vermindering als wel al een aanslag is opgelegd. De termijn voor het indienen van een bezwaarschrift bedraagt zes weken (artikel 6:7 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb)). Een verzoek om ambtshalve vermindering is tijdig wanneer het binnen vijf jaar na het einde van het betreffende belastingjaar is ingediend (artikel 9.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) in samenhang met artikel 45aa, onderdeel a, van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 (UR IB 2001)). Dit betekent dat vanaf 1 januari 2025 geen tijdige verzoeken om ambtshalve vermindering meer kunnen worden ingediend voor de jaren 2017–2019.

[8] Memorie van toelichting, paragraaf 3.5.

[9] Memorie van toelichting, paragraaf 3.5.

[10] Hoge Raad, 20 december 2024, ECLI:NL:HR:2024:1788 en ECLI:NL:HR:2024:1879. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat het voordeel wegens eigen gebruik van een onroerende zaak tot het rendementsbegrip behoort dat de wetgever voor ogen heeft gestaan bij de vormgeving van het forfaitaire stelsel in box 3. De Hoge Raad geeft aan dat om de omvang van het voordeel vast te kunnen stellen door de wetgever keuzes moeten worden gemaakt bijvoorbeeld met betrekking tot de methode van vaststelling en het corrigeren voor het bestedingsaspect.

2. Dilemma: een rechtmatige regeling is nog geen doelmatige regeling

Als een rechter toetst aan een ieder verbindende verdragsbepalingen en tot de conclusie komt dat sprake is van strijdigheid daarmee, begrenst dat de ruimte van de wetgever. Het komt erop neer dat de wetgever de wet dan zo heeft vorm te geven dat deze niet strijdig is met de hogere verdragsbepalingen, zoals deze zijn uitgelegd door de rechter. Het is in beginsel aan de wetgever om de door de Hoge Raad geconstateerde schending van het EVRM op te heffen.

In de specifieke situatie van de box 3-arresten heeft de Hoge Raad bepaald dat de schending wordt opgeheven door de mogelijkheid van het kunnen leveren van tegenbewijs. Daarbij heeft de Hoge Raad tevens vuistregels gegeven voor de wijze waarop het werkelijke rendement moet worden bepaald. De ruimte voor de wetgever om de tijdelijke tegenbewijsregeling vorm te geven, is dan zeer beperkt. Een wettelijke regeling schept op zichzelf duidelijkheid en zekerheid.

De regering heeft bij de vormgeving van het wetsvoorstel niet alleen de rechtmatigheid ervan in ogenschouw te nemen, maar ook de doelmatigheid ervan. Meer in het bijzonder gaat het dan om aspecten van uitvoerbaarheid van de wettelijke regeling, het doenvermogen van belastingplichtigen, complexiteitsreductie en ook budgettaire opbrengst. Als de tegenbewijsregeling niet doenbaar en uitvoerbaar is, draagt deze uiteindelijk niet bij aan rechtsherstel voor betrokkenen.

De regering heeft zich dan ook maximaal in te spannen om de complexiteit in de uitvoering te beperken en procesrisico's te minimaliseren. Het is nodig om, waar ruimte bestaat, complexiteit te reduceren. De Afdeling adviseert deze ruimte te benutten om de uitvoering zoveel mogelijk te ontzien en procesrisico's waar mogelijk te beperken.

Het kabinet onderschrijft het belang van een rechtmatige en doelmatige regeling. Met de Wet rechtsherstel box 3 en de Overbruggingswet box 3 heeft de wetgever geprobeerd op een doelmatige wijze uitvoering te geven aan het Kerstarrest van 24 december 2021 vooruitlopend op de overgang naar een nieuw stelsel op basis van werkelijk rendement. Kern van deze wetsvoorstellen was dat een nieuwe forfaitaire berekening van het box 3-inkomen wordt gemaakt die grotendeels geautomatiseerd kan worden uitgevoerd door de Belastingdienst, waarbij belastingplichtigen geen aanvullende gegevens hoeven aan te leveren. Daarbij is steeds aangetekend dat het – deels met terugwerkende kracht – aansluiten bij en uitvragen van het werkelijke rendement zeer veel zou vragen van de uitvoering door de Belastingdienst en het doenvermogen van belastingplichtigen. De Hoge Raad heeft echter geoordeeld dat de regeling uit de Wet rechtsherstel box 3 en de Overbruggingswet box 3 niet in alle gevallen voor een rechtmatige uitkomst zorgt en dat aanvullend rechtsherstel geboden is. Op basis van de arresten van de Hoge Raad moeten belastingplichtigen met een lager werkelijk rendement dan het forfaitaire rendement alsnog de gelegenheid krijgen om dit te stellen en, in geval van betwisting, aannemelijk te maken.

In het voorliggende wetsvoorstel sluit het kabinet volledig aan bij de kaders van de Hoge Raad voor een rechtmatige regeling. Voor zover mogelijk is daarbij ook aandacht voor de uitvoerbaarheid, het doenvermogen van belastingplichtigen, complexiteit en de budgettaire opbrengst.

Om belastingplichtigen te ondersteunen bij het opgeven van het werkelijke rendement wordt voor de jaren in het verleden (belastingjaren 2017–2024) een formulier beschikbaar gesteld waarmee belastingplich-

tigen op gestructureerde wijze dit werkelijke rendement kunnen opgeven. Dit formulier helpt belastingplichtigen bij het maken van de berekening van het werkelijke rendement. De Belastingdienst kan toezicht houden op het aangegeven werkelijke rendement en vervolgens op een geautomatiseerde wijze rechtsherstel bieden. Vanaf het belastingjaar 2025 wordt de mogelijkheid tot tegenbewijs opgenomen in het reguliere aangifteproces voor de inkomstenbelasting.

In het wetsvoorstel zijn binnen de kaders van de Hoge Raad keuzes gemaakt die ten goede komen aan de uitvoerbaarheid en de complexiteit verminderen. Een voorbeeld is het buiten toepassing laten van de schuldendrempel. Ook is sprake van een ruime benadering van de doelgroep voor rechtsherstel. Hieronder zal het kabinet nader ingaan op specifieke maatregelen die door de Afdeling worden genoemd.

3. Uitvoerbaarheid, doenvermogen en complexiteitsreductie

a. Vijf rode vlaggen

De uitvoeringstoets van de Belastingdienst geeft een negatief oordeel (rode vlag) op alle vijf de aspecten die worden getoetst, namelijk interactie burgers/bedrijven, maakbaarheid systemen, handhaafbaarheid, fraudebestendigheid en complexiteitsgevolgen.

De Belastingdienst verwacht dat circa 2,6 miljoen definitieve aanslagen in aanmerking komen voor aanvullend herstel over de periode 2017 tot en met 2026.[11] Voor de periode 2024–2026 is de inschatting dat er 1.757 fte extra aan personeel nodig is. Vanwege de krappe arbeidsmarkt acht de Belastingdienst de werving van dit aantal nagenoeg onhaalbaar.[12]

Het wetsvoorstel heeft volgens de uitvoeringstoets grote complexiteitsgevolgen vanwege onder meer de informatie die belastingplichtigen voor het toepassen van de tegenbewijsregeling moeten aanleveren. Het gaat om informatie waar de Belastingdienst niet over beschikt via renseigneringsstromen, maar waarvan ook de partijen die de gegevens moeten leveren aan belastingplichtigen, zoals banken en verzekeraars, zich zorgen maken of zij de benodigde informatie wel kunnen leveren. Het vergt volgens de uitvoeringstoets veel van het doenvermogen van belastingplichtigen. Het risico op fouten wordt groot geacht en er wordt een groot beroep op de dienstverlening van de Belastingdienst verwacht.[13]

Door de toename in complexiteit en het beroep op het doenvermogen van de belastingplichtige bestaat volgens de uitvoeringstoets het risico dat belastingplichtigen niet tijdig, juist en volledig aangifte doen.

b. Aanleveren gegevens voor tegenbewijs

De Belastingdienst heeft een formulier «opgaaf werkelijk rendement» ontwikkeld om belastingplichtigen te ondersteunen in het leveren van tegenbewijs op een dusdanige manier dat de Belastingdienst deze informatie op een gestructureerde manier kan verwerken en op een geautomatiseerde wijze rechtsherstel kan bieden. Dit acht de Belastingdienst de meest efficiënte wijze.

---

[11] Uitvoeringstoets onder «OWR-formulier (aanslagregeling)».
[12] Uitvoeringstoets onder «Personele gevolgen». Het totale aantal fte dat nodig is wordt ingeschat op 3.349 fte.
[13] Uitvoeringstoets onder «Interactie burgers/bedrijven».

Het gebruik van het formulier wordt niet verplicht gesteld. De Belastingdienst schat in een laag scenario in dat minimaal een groep van 80.000 belastingplichtigen[14] op ongestructureerde wijze tegenbewijs zal leveren wat de Belastingdienst veel extra (handmatig) werk oplevert.[15]

De Belastingdienst noemt in de uitvoeringstoets als te onderzoeken mitigerende maatregel het verplicht stellen van het gebruik van het formulier «opgaaf werkelijk rendement» ten behoeve van de uitvoering.[16] Het voorstel voorziet hier niet in. De toelichting gaat evenmin in op het treffen van deze maatregel om de uitvoering tegemoet te komen en ook niet op de afwegingen om hier niet toe over te gaan.

Met het formulier «opgaaf werkelijk rendement» kan voor zowel belastingplichtigen als de Belastingdienst op een efficiënte wijze het werkelijke rendement worden opgegeven. Het kabinet verwacht dat dit formulier het eenvoudiger maakt voor belastingplichtigen om het werkelijke rendement op te geven, waardoor het ook wenselijk zal zijn om hiervan gebruik te maken. Door gebruik te maken van het formulier weet de belastingplichtige zeker dat hij alle relevante gegevens opgeeft. Bovendien hoeft de belastingplichtige zelf minder berekeningen te maken om het werkelijke rendement te bepalen. Op basis van de opgegeven feitelijke gegevens kan de Belastingdienst namelijk automatisch het resulterende werkelijke rendement berekenen. Uit gebruikerstest is gebleken dat belastingplichtigen het doorgaans zeer ingewikkeld vinden om deze berekeningen zelf te maken.

Het opgeven van het werkelijke rendement kan op basis van geldend recht op verschillende momenten, waaronder bij de aangifte, in bezwaar of bij een verzoek tot ambtshalve vermindering. Vanaf het belastingjaar 2025 wordt de mogelijkheid tot tegenbewijs opgenomen in het reguliere aangifteproces voor de inkomstenbelasting. De belastingplichtige is dan verplicht de gevraagde gegevens in te vullen als hij in de aangifte gebruik wil maken van de tegenbewijsregeling. Voor eerdere jaren kan de mogelijkheid tot tegenbewijs niet meer worden opgenomen in het reguliere aangifteproces, omdat de aangiftecampagnes voor deze jaren al zijn geweest. De Belastingdienst wijst belastingplichtigen in brieven op het formulier. Zoals hiervoor aangegeven heeft het gebruiken van het formulier «opgaaf werkelijk rendement» verschillende voordelen voor belastingplichtigen. Het kabinet verwacht dat het merendeel van de belastingplichtigen die tegenbewijs willen leveren dit door middel van het formulier op een gestructureerde en ondersteunde manier zal willen doen.

Voor door de belastingplichtige ingediende bezwaren en verzoeken tot ambtshalve vermindering biedt het huidige wettelijke formeelrechtelijke kader geen ruimte voor een verplicht gebruik van een bepaald formulier. De belastingplichtige mag alle gronden, gegevens en bescheiden aandragen die van belang zijn. Het kabinet acht het niet wenselijk en juridisch kwetsbaar om de toegang tot deze rechtsmiddelen van belastingplichtigen – deels met terugwerkende kracht – aan te passen en aanvullende formaliteiten verplicht te stellen. Een dergelijke wetsaanpassing ten nadele van belastingplichtigen zou kunnen leiden tot juridische procedures met uiteindelijk juist een grote belasting van de uitvoering tot gevolg.

---

[14] Uitvoeringstoets onder «OWR-formulier (aanslagregeling)». In een laag-scenario 2% van 3,6 miljoen belastingplichtigen vermeerderd met 1% van 800.000 belastingplichtigen. Dit is het aantal zonder de aanvullende expert-inschattingen voor specifieke werkstromen.

[15] Uitvoeringstoets onder «OWR-formulier (aanslagregeling)».

[16] Uitvoeringstoets onder «Mitigerende maatregelen».

c. Verjaring aanslagen

In afwachting van jurisprudentie van de Hoge Raad is het opleggen van definitieve aanslagen voor de jaren 2021 en 2022 voor een groot deel aangehouden. In verband met het risico van verjaring – een aanslag moet uiterlijk binnen drie jaren na einde van het belastingjaar worden opgelegd[17] – ziet de Belastingdienst zich genoodzaakt gebruik te maken van een «twee stappenplan». De belastingplichtige wordt geïnformeerd dat de aanslag wordt opgelegd op basis van het forfaitaire rendement. Na ontvangst van de aanslag kan de belastingplichtige tegenbewijs leveren.

Dit twee stappenplan levert de Belastingdienst volgens de uitvoeringstoets veel extra werk op. Om verjaring voor het opleggen van definitieve aanslagen over 2021 en 2022 te voorkomen[18] zal de Belastingdienst uiterlijk op 31 december 2025 circa 1,135 miljoen, en uiterlijk op 30 juni 2026 119.626 definitieve aanslagen over het belastingjaar 2022 op basis van het twee stappenplan opleggen.

De grote aantallen op te leggen definitieve aanslagen voor box 3 kunnen volgens de uitvoeringstoets voor een piekbelasting zorgen als belastingplichtigen hierop reageren door het leveren van tegenbewijs. Hierdoor kan vertraging ontstaan in de behandeling van deze verzoek- en bezwaarschriften (en beroepschriften) en kan dit tot verdringing van andersoortige toezichtwerkzaamheden leiden. Volgens de uitvoeringstoets bestaat het risico dat bij een hoger dan verondersteld aantal klantreacties de uitvoering niet meer kan plaatsvinden binnen de wettelijke termijnen en de verdringing bij de klantbehandeling verder toeneemt. Dit kan leiden tot ingebrekestellingen en verschuldigde dwangsommen.
De Belastingdienst noemt in de uitvoeringstoets als te onderzoeken mitigerende maatregel het verlengen van de wettelijke aanslagtermijn.[19] Het voorstel voorziet hier niet in. De toelichting gaat evenmin in op het treffen van een dergelijke, tijdelijke, maatregel om piekbelasting in de uitvoering te voorkomen en ook niet op de afwegingen om hier niet toe over te gaan.

De mogelijkheid om de wettelijke aanslagtermijn te verlengen is onderzocht. De Belastingdienst heeft aangegeven dat het verlengen van de aanslagtermijn geen geschikte mitigerende maatregel blijkt omdat de nadelen voor de uitvoering zwaarder wegen dan de voordelen. Dit wordt hieronder toegelicht.

Het is niet mogelijk om bij een eventuele verlenging van de aanslagtermijn een onderscheid te maken tussen belastingplichtigen met en zonder box 3-inkomen. Het verlengen van de aanslagtermijn zou het voordeel hebben dat de betreffende aanslagen in een keer met inachtneming van de arresten van de Hoge Raad vastgesteld kunnen worden. Belastingplichtigen moeten dan echter langer wachten op een definitieve aanslag. Het met terugwerkende kracht verlengen van de aanslagtermijn kan eveneens reacties van belastingplichtigen opwekken die voor een belasting van de uitvoering zorgen.

Het verlengen van de aanslagtermijn zorgt voor extra complexiteit omdat de systemen van de Belastingdienst zijn ingericht op de huidige termijn. Als de aanslagtermijn wordt verlengd, waardoor aanslagen na afloop van

---

[17] Artikel 11, derde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.
[18] Er zijn in 2024 ook al aanslagen 2021 opgelegd om verjaring per 31 december 2024 te voorkomen. Vanwege verleend uitstel voor het doen van aangifte kan de termijn voor het opleggen van een aanslag langer doorlopen.
[19] Uitvoeringstoets onder «Mitigerende maatregelen».

de gebruikelijke termijn kunnen worden opgelegd, dan zorgt dat voor complexiteit en risico's in de processen voor het opleggen van aanslagen en vervolgprocessen zoals handhaving en toezicht.

Het verlengen van de aanslagtermijn is alleen mogelijk met een wetswijziging. Als deze maatregel zou worden voorgesteld in het voorliggende wetsvoorstel, of een ander wetsvoorstel, zou de Belastingdienst echter gedurende de wetsbehandeling ook rekening moeten houden met de mogelijkheid dat het voorstel niet tot wet wordt verheven. Als de Belastingdienst geen rekening zou houden met dit scenario is de consequentie mogelijk dat een groot aantal aanslagen inkomstenbelasting niet meer tijdig rechtsgeldig opgelegd kunnen worden als het voorstel niet wordt aangenomen. Het rekening houden met twee scenario's zou echter juist voor een aanvullende belasting van de uitvoering zorgen. Aangezien het verlengen van de aanslagtermijn per saldo onwenselijk blijkt voor de uitvoering is hiertoe geen wetswijziging voorgesteld.

d. Conclusie

De Afdeling merkt op dat dit wetsvoorstel de Belastingdienst blijkens de uitvoeringstoets voor een haast onmogelijke opgave stelt. Uit de uitvoeringstoets van de Belastingdienst volgt dat grote inspanningen geleverd moeten worden om uitvoering mogelijk te maken, en dat de risico's op procesverstoringen groot zijn. Ook wordt de Belastingdienst volgens de uitvoeringstoets voor een nagenoeg onhaalbare wervingsopdracht gesteld. De Belastingdienst benoemt in de uitvoeringstoets enkele te onderzoeken mitigerende maatregelen om de uitvoeringslasten te beperken. Dit betreft het verlengen van de wettelijke aanslagtermijn en het verplicht stellen van het formulier «opgaaf werkelijk rendement».

In het wetsvoorstel worden geen mitigerende maatregelen voorgesteld om het wetsvoorstel beter uitvoerbaar te maken. Ook wordt in de toelichting niet ingegaan op de door de Belastingdienst voorgestelde te onderzoeken maatregelen en de overwegingen deze of andersoortige mitigerende maatregelen niet te treffen. De Afdeling adviseert mitigerende maatregelen te treffen en waar mogelijk met dit wetsvoorstel in te voeren om de uitvoering te ontzien.

De memorie van toelichting is naar aanleiding van de opmerkingen van de Afdeling aangevuld.

4. Regeling die uitvoering en rechtspraak zo min mogelijk belast

Hoewel, zoals onder punt 2 is opgemerkt, de ruimte voor de wetgever beperkt is, neemt dat niet weg dat de wetgever een zelfstandige afweging van alle relevante belangen moet maken om tot een evenwichtig wetsvoorstel te kunnen komen. Dit betekent dat van de regering mag worden verwacht dat zij niet slechts uitvoering geeft aan de door de rechter bij hem neergelegde opdracht, maar zich daarbij ook rekenschap geeft van belangen zoals het doenvermogen van belastingplichtigen, uitvoering door de Belastingdienst en de werklast van de rechterlijke macht. Dit brengt mee dat de regering zich proactief zou moeten richten op het zo min mogelijk belastend invoeren van de tegenbewijsregeling voor de Belastingdienst en het beperken van procesrisico's om te voorkomen dat de uitvoering van het aanvullende herstel vastloopt.

Dit vergt in het bijzonder een afweging of een tegenbewijsregeling met een zo zuiver en fijnmazig mogelijke bepaling van het werkelijke rendement opweegt tegen de grote inzet van mensen en middelen om dit

te bereiken. Vooral als het gaat om een conflictgevoelig aspect van de regeling.

Dit betreft bijvoorbeeld de waardering van het voordeel uit eigen gebruik van een onroerende zaak.[20] Het wetsvoorstel bepaalt dat het voordeel uit het voor eigen gebruik ter beschikking staan van de onroerende zaak wordt gesteld op de economische huurwaarde,[21] maar laat in het midden hoe deze waarde wordt bepaald.[22] Ook de Hoge Raad heeft hier geen concrete handvatten voor gegeven.[23] Dit maakt deze waardering potentieel conflictgevoelig.

In aanmerking genomen dat het een tijdelijke tegenbewijsregeling betreft, adviseert de Afdeling om een concrete, eenvoudige wijze van vaststelling op te nemen in het voorstel. Daarbij zou genoegen kunnen worden genomen met een lager in aanmerking te nemen regulier voordeel dan bij een strikte benadering het geval zou zijn om het procesrisico te verkleinen. In dit kader adviseert de Afdeling voor deze tijdelijke regeling ook te bezien om dit voordeel geheel niet in aanmerking te nemen en te volstaan met de jaarlijkse (ongerealiseerde) waardemutaties.[24] Dit om procedures hierover te voorkomen en daarmee ook de werklast van de Belastingdienst en de rechterlijke macht te beperken.

Een dergelijke aanpak kan lucht bieden in potentieel conflictvolle vaststellingen en de afhandeling van de hersteloperatie vergemakkelijken. Het zo vormgeven van de regeling dat deze zo min mogelijk aanleiding geeft tot conflicten en daaruit voortvloeiende procedures leidt mogelijk tot een enigszins lagere opbrengst, maar dit weegt mogelijk op tegen de anders extra te maken kosten. Die zien onder meer op de extra fte's die benodigd zijn bij de uitvoering, maar ook de extra kosten als gevolg van bezwaar- en beroepsprocedures.

Ook kunnen de kosten voor termijnoverschrijdingen van beslistermijnen, die volgens de Belastingdienst reëel lijken, tot meer kosten leiden, bijvoorbeeld voor dwangsommen wegens te laat beslissen. Hierbij wijst de Afdeling op de inschatting van de Raad voor de rechtspraak[25] dat over dit wetsvoorstel, gelet op eerdere ervaringen met box 3-wetgeving, al is het maar zekerheidshalve, op allerlei punten geprocedeerd zal worden. Mede daarom adviseert de Afdeling conflictgevoelige aspecten van de regeling zo eenvoudig mogelijk vorm te geven.

Een proactieve houding brengt verder met zich dat de regering op voorhand de risico's van termijnoverschrijdingen van beslistermijnen in kaart brengt en adequate maatregelen treft. Dit ziet bijvoorbeeld op het zo efficiënt mogelijk inrichten van het proces, alsook op het tijdig aanpassen van de beslistermijnen op bezwaar binnen de grenzen van de redelijke

---

[20] Dit betreft onroerende zaken waaronder woningen die niet zijn aan te merken als eigen woning in box 1.

[21] Het voorgestelde artikel 5.28.

[22] In de artikelsgewijze toelichting op het voorgestelde artikel 5.28 worden slechts enkele suggesties hiertoe gedaan.

[23] Wel heeft de Hoge Raad in de arresten van 20 december 2024, ECLI:NL:HR:2024:1788 en ECLI:NL:HR:2024:1879 geoordeeld dat het voordeel wegens eigen gebruik van een onroerende zaak tot het rendementsbegrip behoort dat de wetgever voor ogen heeft gestaan bij de vormgeving van het forfaitaire stelsel in box 3. De Hoge Raad geeft aan dat om de omvang van het voordeel vast te kunnen stellen door de wetgever keuzes moeten worden gemaakt bijvoorbeeld met betrekking tot de methode van vaststelling en het corrigeren voor het bestedingsaspect. Om die reden heeft de Hoge Raad in het arrest de waarde op nihil gesteld.

[24] Waardemutaties worden bij de belastingheffing over de eigen woning in box 1 niet in aanmerking genomen en werden dat ook niet onder het systeem van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.

[25] Advies van 30 oktober 2024 met kenmerk UIT- 14285 STRA/RMD.

termijn van artikel 6 EVRM. Het pas reageren op dergelijke problemen wanneer deze zich daadwerkelijk voordoen is veelal te laat, omdat het tijd kost processen of regelgeving hierop aan te passen. De Afdeling adviseert hier tijdig en dus vooraf adequate maatregelen voor te nemen om de uitvoering en de rechtspraak niet vast te laten lopen.

Ten aanzien van het belasten van het voordeel uit eigen gebruik van een onroerende zaak heeft de Hoge Raad beslist dat het voordeel door eigen gebruik van een onroerende zaak behoort tot het rendementsbegrip dat de wetgever voor ogen heeft gestaan bij de vormgeving van het forfaitaire stelsel in box 3. Het kabinet onderkent dat het vaststellen van dit voordeel ingewikkeld kan zijn. Voor de jaren 2017 tot en met 2025 is het wetsvoorstel zodanig aangepast dat het voordeel door eigen gebruik van een onroerende zaak niet tot het werkelijke rendement behoort. Voor de jaren vanaf 2026 wordt met het wetsvoorstel een regeling geïntroduceerd voor het bepalen van het voordeel uit het voor eigen gebruik ter beschikking staan van een onroerende zaak. Daarbij is het wetsvoorstel aangevuld met handvatten voor het bepalen van de omvang van dit voordeel.

Met het voorliggende wetsvoorstel en de uitgebreide voorbereidingen door de Belastingdienst heeft het kabinet een proactieve houding voor het uitvoeren van de arresten van de Hoge Raad. De Hoge Raad heeft immers aangegeven dat belastingplichtigen die van mening zijn dat hun box 3-heffing in strijd is met het EVRM en het EP, zelf hun werkelijke rendement moeten stellen en aannemelijk moeten kunnen maken. Met het wetsvoorstel en het formulier «opgaaf werkelijk rendement» wordt duidelijkheid geboden en worden belastingplichtigen geholpen bij het opgeven van het werkelijke rendement. De verwachting uit verschillende gebruikerstests is dat dit zonder ondersteuning zeer ingewikkeld is voor belastingplichtigen. Ten behoeve van de uitvoerbaarheid van de tegenbewijsregeling wordt ingezet op een uitgebreide communicatiecampagne, zowel met individuele brieven als via algemene communicatiekanalen. Door het betrekken van stakeholders zoals fiscaal dienstverleners, banken en verzekeraars wordt beoogd hen in staat te stellen hun achterban te informeren. Daarnaast wordt capaciteit ingezet voor het behandelen van reacties, verzoeken en vragen van belastingplichtigen.

5. Doelgroep herstel

Het aanvullende rechtsherstel in de tweede herstelronde is aanvullend op het eerdere geboden rechtsherstel.[26] De tweede herstelronde geldt voor belastingplichtigen die zich beroepen op de tegenbewijsregeling.[27]

[26] In de eerste herstelronde kan het forfaitair berekende rendement naar beneden zijn bijgesteld. Bij het aanvullende rechtsherstel wordt het werkelijke rendement vergeleken met dit bijgestelde forfaitaire rendement. Als het werkelijke rendement lager is wordt het werkelijke rendement in aanmerking genomen.

[27] Dit kan of kon onder meer door het indienen van een aanvulling op de aangifte als nog geen aanslag is opgelegd en het tijdig indienen of ingediend hebben van een bezwaar of verzoek om ambtshalve vermindering als wel al een aanslag is opgelegd. De termijn voor het indienen van een bezwaarschrift bedraagt zes weken (Artikel 6:7 Awb). Een verzoek om ambtshalve vermindering is tijdig wanneer het binnen vijf jaar na het einde van het betreffende belastingjaar is ingediend (Artikel 9.6 Wet IB 2001 in samenhang met artikel 45aa, onderdeel a, UR IB 2001). Dit betekent dat vanaf 1 januari 2025 geen tijdige verzoeken om ambtshalve vermindering meer kunnen worden ingediend voor de jaren 2017–2019.

Daarbij wordt aangesloten bij de doelgroep van de eerste herstelronde.[28] De zogenoemde «niet-bezwaarmakers» – belastingplichtigen van wie de aanslag 2017–2020 ten tijde van het 24 december 2021 arrest onherroepelijk vaststond – is en wordt geen rechtsherstel geboden.[29] Zij krijgen wel rechtsherstel voor de jaren vanaf 2021.

Voor de eerste herstelronde gold als voorwaarde dat de aanslag nog niet onherroepelijk vaststond ten tijde van het 24 december 2021 arrest. Voor de tweede herstelronde geldt echter niet de voorwaarde dat de aanslag op 6 juni 2024 niet onherroepelijk moest vaststaan.[30] In een Kamerbrief van 17 september 2024 is opgemerkt dat hiermee sprake is van een ruime benadering van de doelgroep.[31]

Het verschil in afbakening van de doelgroepen roept vragen op, zowel over de afbakening van de eerste herstelronde als over de afbakening van deze tweede herstelronde. Op het verschil wordt in de toelichting niet ingegaan. De Afdeling adviseert specifiek te motiveren waarom voor een verschil in afbakening van de doelgroepen is gekozen.

Het kabinet geeft graag een nadere toelichting op de afbakening van de doelgroep. Met het Kerstarrest van 24 december 2021 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het per 2017 geldende forfaitaire box 3-stelsel op stelselniveau in strijd is met artikel 1 EP EVRM in samenhang met artikel 14 EVRM. Naar aanleiding van dit arrest is rechtsherstel geboden. In het 6 juni 2024 arrest heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het geboden rechtsherstel niet toereikend is en dat (de aangepaste) wet nog steeds in strijd is met artikel 14 EVRM en artikel 1 EP EVRM en zijn oordelen uit het Kerstarrest herhaald. Naar de mening van het kabinet is met het 6 juni 2024 arrest, rekening houdend met de zeer uitzonderlijke situatie dat hetzelfde onderdeel van een rijksbelasting voor dezelfde belastingjaren twee keer in strijd is met het EVRM, geen ander juridisch oordeel gegeven dan met het Kerstarrest van 24 december 2021. Een nieuwe opsplitsing in doelgroepen belastingplichtigen per 24 december 2021 en per 6 juni 2024 is dan ook niet aan de orde. Voor de vraag of een belastingplichtige behoort tot de (ruime) doelgroep die aanspraak kan maken op rechtsherstel dat wel in lijn is met artikel 14 EVRM en artikel 1 EP EVRM, is van belang of de belastingaanslag al dan niet op de datum van 24 december 2021 onherroepelijk vaststond. Voorts geldt de reguliere vijfjaarstermijn waarbinnen een verzoek tot vermindering moet worden gedaan. Het kabinet heeft in de toelichting bij het wetsvoorstel deze motivering opgenomen.

---

[28] Dit betekent dat voor aanvullend herstel in aanmerking komen box 3-belastingplichtigen met een of meer aanslagen over de jaren 2017–2020 die nog niet waren opgelegd ten tijde van het 24 december 2021 arrest of op dat moment nog niet onherroepelijk vaststonden, doorgaans vanwege het hebben gemaakt van bezwaar tegen een betreffende aanslag. Daarnaast wordt rechtsherstel geboden aan alle box 3-belastingplichtigen met een al dan niet nog op te leggen aanslag box 3 over de jaren vanaf 2021. Voor de jaren 2021 en 2022 waren ten tijde van het 24 december 2021 arrest nog geen aanslagen opgelegd waardoor voor deze jaren alle box 3-aanslagen in aanmerking kwamen voor de eerste herstelronde en daarmee ook voor de tweede herstelronde.

[29] Zij hadden ook geen mogelijkheid om door een verzoek om ambtshalve vermindering rechtsherstel te krijgen.

[30] Ook voor aanslagen die ten tijde van het 6 juni 2024 arrest wel onherroepelijk vaststonden, maar ten tijde van het 24 december 2021 arrest nog niet, geldt het aanvullende rechtsherstel dat voortvloeit uit het 6 juni 2024 arrest.

[31] Kamerstukken II 2024/25, 32 140, nr. 205.

6. Eindconclusie

De Afdeling concludeert dat de regering terecht haar verantwoordelijkheid neemt om de vuistregels van de Hoge Raad om te zetten in een wettelijke regeling. Daarbij is de regering gehouden zich rekenschap te geven van de uitspraken van de Hoge Raad. Maar een rechtmatige wettelijke regeling betekent nog niet dat deze ook doelmatig is. Uit de uitvoeringstoets volgt dat het wetsvoorstel de Belastingdienst voor een haast onmogelijke opgave stelt. Er moeten volgens de Belastingdienst zeer grote inspanningen worden geleverd om uitvoering mogelijk te maken, waarbij de risico's op procesverstoringen groot zijn. Als de tegenbewijsregeling niet doenbaar en uitvoerbaar is, draagt deze uiteindelijk niet bij aan rechtsherstel voor betrokkenen. Het dilemma waar de wetgever voor staat, is vrijwel onoplosbaar.

De Afdeling adviseert om daar waar ruimte is – zoals bij de waardering van het eigen gebruik van onroerende zaken – deze ruimte te benutten. Dit om de uitvoering zoveel mogelijk te ontzien en procesrisico's en daarmee ook de werklast van de rechterlijke macht waar mogelijk te beperken.

Overige wijzigingen

Van de gelegenheid is gebruik gemaakt om enkele wijzigingen aan te brengen in het wetsvoorstel en de memorie van toelichting die niet direct samenhangen met het advies van de Afdeling. Dit betreft wijzigingen naar aanleiding van de arresten van de Hoge Raad van 20 december 2024.[32] Deze arresten zijn gewezen na indiening van de adviesaanvraag bij de Afdeling. In lijn met deze arresten is de behandeling van investeringskosten in het wetsvoorstel aangepast. De Hoge Raad heeft aangegeven dat, hoewel kosten niet aftrekbaar zijn, de waardestijging van een bezitting als gevolg van investeringskosten niet als werkelijk rendement kan worden aangemerkt. In lijn met deze arresten is eveneens de bepaling van het voordeel als gevolg van eigen gebruik van onroerende zaken aangepast, zoals hierboven reeds toegelicht. Tot slot is van de gelegenheid gebruik gemaakt om enkele redactionele wijzigingen aan te brengen.

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,
Th.C. de Graaf

Ik moge U verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De Staatssecretaris van Financiën,
T. van Oostenbruggen

[32] Hoge Raad, 20 december 2024, ECLI:NL:HR:2024:1788 en ECLI:NL:HR:2024:1879.