



> Retouradres Postbus 20201 2500 EE Den Haag

De voorzitter van de Tweede-Kamer der Staten-Generaal  
Postbus 20018  
2500EA Den Haag

**Directie Directe  
Belastingen & Toeslagen**

Korte Voorhout 7  
2511 CW Den Haag  
Postbus 20201  
2500 EE Den Haag  
[www.rijksoverheid.nl](http://www.rijksoverheid.nl)

**Ons kenmerk**  
2022-0000035345

**Uw brief (kenmerk)**

Datum 1 februari 2022  
Betreft Beantwoording feitelijke vragen naar aanleiding van de  
uitspraak van de Hoge Raad van 24 december 2021  
inzake box 3

Geachte voorzitter,

De vaste commissie voor Financiën heeft op 29 januari 2022 vragen gesteld over mijn brief van 24 januari 2022 (Kamerstuknummer 35927, nr. 90), naar aanleiding van de uitspraak van de Hoge Raad van 24 december 2021 inzake box 3 (Kamerstuk 2022D03262). Bijgaand treft u de beantwoording van de vragen aan.

In aanloop naar het debat van 2 februari ga ik in deze brief ook in de openstaande punten in de besluitvorming over het rechtsherstel en op de uitspraak op het massaal bezwaar die uiterlijk op 4 februari gepubliceerd moet worden.

Omdat het behulpzaam kan zijn voor de discussie sta ik allereerst stil bij de achtergrond van box 3 en voeg ik een bijlage bij deze brief met een aantal feiten en cijfers over box 3.

### **Belasten van (inkomen uit) vermogen**

Voor 2001 werden in Nederland de feitelijke inkomsten uit vermogen belast in de vorm van bijvoorbeeld rente, dividend, en huur verminderd met de kosten en rekening houdend met een dividend- en rentevrijstelling. Omdat vermogenswinsten niet belast werden en betaalde rente wel aftrekbaar was, was het aantrekkelijk om directe inkomsten zoals rente en dividend om te zetten in vermogenswinsten en door de ruime renteaftrekmogelijkheden te beleggen met geleend geld. Er kwamen bijvoorbeeld spaarproducten waarbij de rente werd omgezet in vermogenswinst. Naast de heffing over inkomsten uit vermogen was een vermogensbelasting (tarief 0,7 procent, vrijstelling ca € 100.000). In de grondslag van de vermogensbelasting zat ook de waarde van de eigen woning voor 60 procent en met een vrijstelling van ca circa € 100.000 een derde van het ondernemingsvermogen en aanmerkelijk-belang-vermogen. Om te voorkomen dat belastingplichtigen meer dan 68 procent van het inkomen moesten gebruiken voor de betaling van het gezamenlijke bedrag aan inkomstenbelasting en vermogensbelasting, was een samenloopregeling die in die situaties zorgde voor een teruggaaf vanuit de vermogensbelasting.

Uit onvrede over dat stelsel – met name het feit dat vermogenswinsten onbelast bleven – werd in 2001 box 3 ingevoerd. In box 3 gold een vast forfaitair rendement van 4 procent waarover de belastingplichtige belasting was verschuldigd. Dat was destijds een inschatting van een risicovrij reëel rendement dat men geacht werd gemiddeld over een langere periode eenvoudig te kunnen behalen. Het percentage beoogde aan de lage kant te zijn vanwege het ontbreken van een tegenbewijsregeling.

Door de dalende rente kwam de 4 procent steeds verder af te staan van het werkelijke rendement. Destijds werd er politiek niet voor gekozen om het percentage te verlagen.

Per 2017 is het stelsel aangepast met als doel om het forfaitaire rendement beter aan te laten sluiten bij het werkelijke rendement. In de eerste plaats door de percentages van het forfait te berekenen op basis van gemiddelde feitelijke rendementen en in de tweede plaats door afhankelijk van de hoogte van het vermogen een andere vermogensmix te veronderstellen.

Hoewel box 3 een vermogensrendementsheffing is, komt het door de huidige vormgeving in wezen neer op een progressieve vermogensbelasting. De huidige vormgeving van box 3 is ook vanuit uitvoerbaarheid ingegeven. Er is al jaren kritiek op box 3. Aan de ene kant vanwege de spaarders die over hun spaargeld meer belasting betalen dan ze aan rente ontvangen. Aan de andere kant vanwege verhuurders die de beperkt wordt belast ten opzichte van het rendement op hun onroerend goed.

### **Het arrest**

Vlak voor Kerst, op 24 december 2021, heeft de Hoge Raad over box 3 een uitspraak gedaan met grote gevolgen. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de forfaitaire wijze waarop het belastbaar inkomen uit box 3 is bepaald in 2017 en 2018 strijdig is met het recht op eigendom en het verbod op discriminatie dat is vastgelegd in het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden (EVRM) in de gevallen waarin het forfaitaire berekende rendement hoger uitvalt dan het werkelijk behaalde rendement. Via het arrest biedt de Hoge Raad rechtsherstel. Naast het bieden van passend rechtsherstel voor de betrokken burgers, moet ook de wijze waarop box 3 nu in de wet is vormgegeven worden aangepast. Immers er wordt momenteel nog dezelfde methodiek gehanteerd als in 2017.

Het arrest heeft directe consequenties voor de belastingplichtigen die hebben meegedaan aan de procedure massaal bezwaar 2017-2020. Daarnaast heeft het arrest gevolgen voor alle aanslagen die vanaf 24 december 2021 worden opgelegd en alle aanslagen die op dat moment nog niet onherroepelijk vaststonden. Tot slot geldt het arrest voor alle belastingplichtigen die aangifte doen voor box 3 over 2021.

### **Collectieve uitspraak**

Het is een wettelijke verplichting om binnen zes weken na het arrest van de Hoge Raad een collectieve uitspraak te publiceren op het massaal bezwaar. Dat betekent dat op 4 februari aanstaande een collectieve uitspraak op het massaal bezwaar over 2017 en 2018 moet worden gepubliceerd. Ook voor de jaren 2019 en 2020 lopen massaal bezwaarprocedures. De in deze procedures geformuleerde rechtsvraag is nagenoeg gelijk aan die van de procedures 2017 en 2018.

**Directie Directe  
Belastingen & Toeslagen**

**Ons kenmerk**  
2022-0000035345

Het kabinet beoogt op 4 februari een uitspraak over de jaren 2017 tot en met 2020 te publiceren in de Staatscourant en op de website van de Belastingdienst, die zo veel mogelijk op hoofdlijnen is. Op die manier wil het kabinet recht doen aan de uitspraak van de Hoge Raad en tegelijkertijd ruimte openlaten voor de complexe besluitvorming die nog moet plaatsvinden over onder andere de exacte doelgroep van het rechtsherstel en de wijze waarop het rechtsherstel plaats zal vinden. Het is een ingewikkeld vraagstuk waar zorgvuldig naar gekeken moet worden.

**Directie Directe  
Belastingen & Toeslagen**

**Ons kenmerk**  
2022-000035345

Over wat minimaal in de uitspraak dient te staan, is advies ingewonnen van de Landsadvocaat. Dat advies is bijgevoegd. Ik benadruk daarbij dat het feit dat in de uitspraak is vermeld dat herstel zal plaatsvinden voor degenen die rechtsgeldig bezwaar hebben gemaakt, niet uitsluit dat uiteindelijk ook andere groepen belastingplichtigen in aanmerking komen voor rechtsherstel.

### **Lopende besluitvorming**

De collectieve uitspraak op 4 februari is slechts het eerste besluit dat genomen moet worden. Er zijn nog veel uitzoekpunten (zie verder) waarover op een later moment besloten wordt. Het kabinet koerst op uiteindelijke besluitvorming bij de Voorjaarsbesluitvorming. Het vergt een zorgvuldige en integrale afweging. Bij snellere besluitvorming zou het risico op fouten te groot worden. Bovendien zou er onvoldoende ruimte zijn om uw Kamer bij de besluitvorming te betrekken. De consequentie van deze planning is helaas dat bepaalde deadlines die nodig zijn voor de uitvoering naar verwachting niet gehaald kunnen worden. Dat kan bijvoorbeeld betekenen dat niet kan worden voldaan aan de wettelijke plicht om uiterlijk 4 augustus, zes maanden na de collectieve uitspraak op 4 februari, rechtsherstel te realiseren voor de burgers die zijn aangesloten bij de massaal bezwaarprocedure over de jaren 2017 en 2018. Het rechtsherstel zal dan later plaatsvinden. Dit kan juridische consequenties hebben (ingebrekestelling en dwangsommen). Het kabinet is van mening dat het voordeel van zorgvuldige besluitvorming zwaarder weegt. Mijn voornemen is voorafgaand aan de besluitvorming een contourennota voor de hersteloperatie met uw Kamer te delen.

Voor het herstel hanteert het kabinet een aantal uitgangspunten die bij de besluitvorming dilemma's met zich meebrengen. De vormgeving van het herstel moet uiteraard recht doen aan het arrest. De heffing moet in lijn worden gebracht met de uitspraak van de Hoge Raad. Tegelijkertijd moet een en ander uitvoerbaar zijn voor de Belastingdienst. Ook de budgettaire effecten en de dekking daarvan zijn uiteraard een belangrijk aandachtspunt.

Hieronder ga ik in op een aantal punten waarover in elk geval een besluit genomen dient te worden voor wat betreft het rechtsherstel. Behalve over het rechtsherstel zal besluitvorming moeten plaatsvinden over aanpassing van de box 3-wetgeving voor de komende jaren en over de dekking. Daar zal ik u op een later moment over informeren.

### *Doelgroep voor rechtsherstel*

Naast de aanslagen van burgers die zijn aangesloten bij de procedure massaal bezwaar over de belastingjaren 2017 (68.000 bezwaarschriften) en 2018 (50.000 bezwaarschriften), heeft het arrest ook gevolgen voor alle aanslagen die per 24 december 2021 nog moeten worden opgelegd en alle aanslagen die op 24

december 2021 nog niet onherroepelijk vaststonden. Het arrest geldt dus sowieso ook voor alle belastingplichtigen met inkomen uit box 3 in belastingjaar 2021 en verder. Voor deze jaren geldt immers dezelfde wetgeving als voor 2017. Ook voor de belastingjaren 2019 (40.000 bezwaarschriften) en 2020 (ca 50.000 bezwaarschriften<sup>1</sup>) lopen massaal bezwaarprocedures. De in deze procedures geformuleerde rechtsvraag is nagenoeg gelijk aan die van de procedures 2017 en 2018. Ik heb daarom besloten op 4 februari ook uitspraak te doen in de massaal bezwaarprocedures voor de belastingjaren 2019 en 2020. Tot slot is het de vraag of het arrest ook gevolgen heeft voor burgers die geen bezwaar hebben gemaakt over de belastingjaren 2017 tot en met 2020. Voor deze groep geldt enerzijds dat hun aanslagen al definitief zijn vastgesteld. Anderzijds is het de vraag in hoeverre een beroep kan worden op ambtshalve vermindering. Ook op dit punt heb ik advies ingewonnen van de Landsadvocaat. Dat advies is eveneens bijgevoegd. Volgens het advies is het afwijzen van verzoeken om ambtshalve vermindering van onherroepelijk vaststaande aanslagen juridisch houdbaar.

**Directie Directe  
Belastingen & Toeslagen**

**Ons kenmerk**  
2022-0000035345

#### *Definitie werkelijke rendement*

De Hoge Raad formuleert geen expliciete rechtsregel over de wijze waarop het werkelijk behaalde rendement moet worden vastgesteld. De vraag zou kunnen worden gesteld of het werkelijk rendement alleen het directe inkomen uit vermogen, zoals rente, dividend, pacht en huur minus kosten omvat, of ook gerealiseerde en ongerealiseerde vermogensmutaties. Hierover heb ik advies gevraagd aan een aantal externe deskundigen. Het advies is bijgevoegd en deze zijn wij nog aan het bestuderen. Zij geven aan dat voor het rechtsherstel bij de bepaling van het werkelijke rendement naar hun mening tevens rekening moet worden gehouden met de waardemutaties van de onderliggende vermogensbestanddelen. Dat betekent dat ook bijvoorbeeld de koersstijging of -daling van aandelen en de toename of afname van de waarde van onroerend goed tot het rendement behoren.

#### *Vormgeving en uitvoering van het rechtsherstel*

Voor burgers en de Belastingdienst is het belangrijk dat het herstel van aanslagen recht doet aan het arrest van de Hoge Raad en tijdig, zorgvuldig en zo eenvoudig mogelijk gebeurt. Hetzelfde geldt voor het opleggen van aanslagen na 24 december 2021. Dit moet zo snel mogelijk in lijn met het arrest gebeuren. Ongeacht de precieze doelgroep gaat het om enorme aantallen. Deze aantallen kan de Belastingdienst niet handmatig herstellen. Dat is eenvoudigweg niet uitvoerbaar.

Daarom zoek ik naar een manier om het herstel zo veel mogelijk geautomatiseerd te doen. Voor de belastingplichtige is dat ook minder belastend. Ook dit vergt nadere uitwerking.

#### *Noodwetgeving*

De huidige situatie is niet langer houdbaar. Dat maakt invoering van het stelsel op basis van werkelijk rendement zo mogelijk nog urgenter. Omdat dat op z'n vroegst kan per 2025, kijkt het kabinet ook naar mogelijkheden voor aanpassingen voor de tussenliggende jaren. Ook hier speelt een dilemma. Hoe groter het beroep op de uitvoering voor de hersteloperatie en de noodwetgeving voor tussenliggende jaren, hoe groter de kans op vertraging bij invoering van het

---

<sup>1</sup> Eerder gemeld voor 2020 is 40.000 bezwaarschriften. Er komen nog bezwaren binnen. Nog niet al deze bezwaren zijn verwerkt. De laatste inschatting is dat het totale aantal bezwaren zal uitkomen op ongeveer 50.000 voor 2020.

nieuwe stelsel. De impact van het arrest en benodigde maatregelen op het tijdspad van het beoogde stelsel van werkelijk rendement zal moeten worden onderzocht.

**Directie Directe  
Belastingen & Toeslagen**

**Ons kenmerk**  
2022-0000035345

### **Uitvoeringsaspecten**

Het arrest heeft een zeer grote impact op de Belastingdienst. Allereerst staat de Belastingdienst nu geplaatst voor een enorme hersteloperatie. Het rechtsherstel zal aan minimaal tienduizenden belastingplichtigen moeten worden geboden over de belastingjaren 2017 t/m 2020. En vanaf 2021 zal het gaan om miljoenen belastingplichtigen die conform de uitspraak van de HR moeten worden behandeld. Deze enorme aantallen kan de Belastingdienst niet handmatig herstellen. Dat is niet uitvoerbaar.

Ook geautomatiseerd herstel vraagt veel van de uitvoering. De uitdaging zit niet alleen de beperkingen van het huidige IV/ ICT-systeem (automatisch), maar ook bij de capaciteit om maatwerk te leveren (individuele beoordeling). Daarnaast is er bijvoorbeeld ook behandel- en toezichtcapaciteit nodig, en moet er worden ingezet op communicatie. De opties voor herstel moeten daarom zorgvuldig uitgewerkt worden en getoetst worden op uitvoerbaarheid. Vorige week dinsdag heeft de Belastingdienst in een technische briefing de Kamer geïnformeerd over de lastige keuzes die voorliggen in de ICT-capaciteit. De hersteloperatie van box 3 komt bovenop de al lastige ICT-opgave. Daarnaast zal er een nieuw stelsel moeten worden geïmplementeerd. Tezamen met de uitdagingen die de Belastingdienst reeds heeft vanwege een overvol portfolio, betekent dat een enorme klus.

#### *Impact lopende processen*

Het arrest is geldend recht. Daarom heeft de uitspraak van de Hoge Raad nu al impact op de uitvoeringsprocessen. Hierover bent u geïnformeerd in de kamerbrief d.d. 24 januari.<sup>2</sup> Kern is dat de Belastingdienst definitieve aanslagen zoveel mogelijk aanhoudt. De Belastingdienst legt nu wel definitieve aanslagen met een box 3-component op bij een verjaringsrisico of als er een belang voor de belastingplichtige is. Er wordt gewerkt aan een oplossing om dit zo nodig later te herstellen. Belastingplichtigen hoeven daarvoor nu geen actie te ondernemen. Over deze aanpak wordt gecommuniceerd via de website van de Belastingdienst. Als de aangiftecampagne 2021 start op 1 maart, heeft de besluitvorming nog niet plaatsgevonden. Belastingplichtigen kunnen bij hun belastingaangifte wel gewoon hun vermogen opgeven. Er wordt gewerkt aan een ICT-oplossing in de definitieve aanslag de correcte berekening voor box 3 kan worden toegepast. Het gekozen tijdspad voor zorgvuldige en integrale afweging zal naar verwachting betekenen dat de definitieve aanslagen voor belastingplichtigen in box 3 later dan 1 juli worden opgelegd. Hierover worden belastingplichtigen geïnformeerd.

#### *Uitvoerbaarheid moet gedegen getoetst*

De uitdaging zit niet alleen in de beperkingen van het huidige IV/ICT-systeem (automatisch), maar ook de toezichts- en behandelcapaciteit, de communicatie en de mogelijkheid van hernieuwde bezwaarprocedures. Kortom er wordt gewerkt aan een zo snel mogelijke oplossing die ook gedegen is. Deze oplossing moet goed worden uitgewerkt, en op uitvoerbaarheid getoetst worden. Ik wil

---

<sup>2</sup> Kamerstukken II, 2021-2022, 35927, nr. 90.

voorkomen dat ik de Belastingdienst opzadel met onuitvoerbare zaken. Juist ook omdat dit uiteindelijk ten koste gaat van een goede dienstverlening aan burgers.

**Directie Directe  
Belastingen & Toeslagen**

**Ons kenmerk**  
2022-0000035345

### **Conclusie**

Concluderend is het een enorm lastige puzzel die op korte termijn gelegd moet worden. Voor mij is daarbij uiteindelijk leidend dat er een solide herstel moet komen en een solide toekomstbestendig stelsel, waarbij de burgers zoveel mogelijk worden ontzorgd en waarvoor geldt dat de Belastingdienst het goed kan uitvoeren. Het doel is om zo snel mogelijk tot een goede oplossing te komen, des te meer om burgers zo snel mogelijk duidelijkheid te geven over de gevolgen van het arrest.

Hoogachtend,

de staatssecretaris van Financiën - Fiscaliteit en Belastingdienst

Marnix L.A. van Rij