

Naar aanleiding van conclusie A-G Niessen van 15 december 2017

Naar aanleiding van conclusie A-G Niessen van 15 december 2017, [ECLI:NL:PHR:2017:1397](#) en Hof Amsterdam 16 januari 2018, [ECLI:NL:GHAMS:2018:83](#)

De vraag of het forfaitaire rendement van 4% in box 3 houdbaar is, houdt de gemoederen al geruime tijd bezig. Er lopen proefprocedures over de vraag of de heffing in box 3 als zodanig strijdig is met artikel 1 EP, EVRM. Daarnaast worden ook procedures op individueel niveau gevoerd waarin wordt gesteld dat de vermogensrendementsheffing tot een individuele en buitensporige last leidt. A-G Niessen heeft in zijn conclusie van 15 december 2017 geconcludeerd dat sprake is van een individuele en buitensporige last bij de onteigening van aandelen SNS Reaal. Hof Amsterdam oordeelt dat op regelniveau artikel 1 EP, EVRM wordt geschonden maar verbindt daaraan ons inziens ten onrechte geen gevolg.

De peildatumfictie in box 3, afwijking bij calamiteit

In de zaak waarin de A-G concludeert heeft de belanghebbende 97% van het vermogen dat hij op de peildatum 1 januari beschikte verloren. Dit is veroorzaakt doordat de Staat op 1 februari 2013 de aandelen SNS Reaal heeft onteigend. De A-G signaleert allereerst dat de wet geen tegenbewijsregeling kent. Ook gaat de A-G in op het feit dat vanaf het jaar 2011 de peildatum waarop het vermogen wordt bepaald waarover het fictieve rendement wordt berekend slechts één moment is, namelijk 1 januari van het betreffende kalenderjaar. In de jaren daarvoor werd het vermogen vastgesteld op het gemiddelde vermogen per 1 januari en 31 december van het kalenderjaar. De wetswijziging had met name ten doel de uitvoering van de vooringevulde aangifte mogelijk te maken. De gegevens over de waarde van het vermogen op 31 december zijn niet tijdig voorhanden. Er ligt derhalve een praktisch argument ten grondslag aan het nog minder nauwkeurig vaststellen van de hoogte van het vermogen.

De A-G concludeert dat de letter van de wet niet de mogelijkheid biedt om van de peildatum af te wijken. Echter blijkt uit de wetsgeschiedenis niet dat de wetgever gevallen waarin een calamiteit zoals onteigening, diefstal of een beurskrach zich voordoet onder ogen heeft gezien. Hij meent dat het in beginsel mogelijk lijkt om vermogensbestanddelen die in een calamiteit betrokken zijn geraakt voor het betreffende jaar niet te belasten. Dit is slechts mogelijk indien de belastingplichtige niet door eigen keuzes mede het resultaat heeft bepaald. De A-G overweegt dat de belanghebbende niet kon voorzien dat de Staat zijn aandelen zou onteigenen maar dat hij wel het risico op een waardedaling van de aandelen nam. Hij acht het dan ook niet mogelijk om in dit geval, door interpretatie van de wet van de peildatum af te wijken.

Wij onderschrijven het uitgangspunt van de A-G dat naar doel en strekking van de wet bij een calamiteit van de peildatum moet kunnen worden afgeweken. In de wet is voor bijvoorbeeld de calamiteit van emigratie ook voorzien in een afwijkende toepassing van de peildatum. Anders dan de A-G menen wij dat deze sterke waardedaling niet door de belanghebbende kon worden voorzien. Onteigening is een dusdanig uitzonderlijke situatie die als onvoorziene calamiteit kan worden aangemerkt zodat naar doel en strekking van de wet van de peildatum kan worden afgeweken.

Individuele buitensporige last en rechtsherstel

Vervolgens toetst de A-G of sprake is van een schending van artikel 1 EP EVRM. De A-G concludeert dat de heffing een buitensporige last legt op belanghebbende waardoor er geen fair balance is tussen het publieke en het individuele belang. Daarbij wordt overwogen dat belastingheffing op basis van een verondersteld rendement van 4% terwijl in werkelijkheid verlies wordt geleden niet redelijk is. Bovendien daalde het inkomen van belanghebbende onder de armoedegrens en is het algemeen belang van de Staat volgens de A-G niet groter dan dat van belanghebbende. Hij concludeert tot verwijzing omdat een Hof moet beoordelen wat de waarde is van een eventuele schadevergoeding vordering.

Voor het geval vast komt te staan dat sprake is van een schending adviseert de A-G rechtsherstel te bieden door de vermogensrendementsheffing in het onderhavige jaar niet plaats te laten vinden.

Het Hof paste rechtsherstel toe door de vermogensrendementsheffing te heffen tot het moment waarop het vermogensverlies intreedt. Hij acht die oplossing minder voor de hand liggen omdat de wet een dergelijke splitsing niet kent, dit complicerend werkt en de wet uitgaat van een jaaropbrengst.

Aan de vraag op welke wijze rechtsherstel kan worden geboden, wordt niet vaak toegekomen. Uit de analyse in onderdeel 8 van de conclusie van de A-G volgt dat de Hoge Raad in lijn met het EHRM bij het bieden van rechtsherstel zoveel mogelijk rekening houdt met de wens van de wetgever. Aangezien de wetgever uitgaat van heffing over het gehele jaar sluit hij daar bij aan door de gehele heffing over het onderhavige jaar te laten vervallen. Gelet op het feit dat deze redenering zo veel mogelijk aansluit bij het wettelijke systeem kunnen wij ons goed voorstellen dat dit advies wordt gevolgd indien na het bepalen van de hoogte van de vordering tot schadevergoeding tot een schending van artikel 1, EP, EVRM wordt geconcludeerd.

De A-G adviseert rechtsherstel toe te passen omdat effectieve rechtsbescherming tegen de schending prevaleert boven de terughoudende opstelling die van de rechter vanwege de staatsrechtelijke verhoudingen wordt verlangd. Van belang is dat de wetgever zich al geruime tijd bewust is van de grofheid van dit systeem zonder tegenbewijsregeling.

In deze uitzonderlijke situatie kunnen wij de conclusie van de A-G goed volgen. De fictie die ontstaat door de toepassing van 1 peildatum leidt hier tot een buitensporige last. Overigens achten wij ook van belang dat de rechtvaardiging die de wetgever geeft voor het toepassen van slechts 1 peildatum een uitvoerend argument betreft. Een andere datum dan 1 januari maakt de voorgevulde aangifte moeilijk uitvoerbaar.

Wij achten dit argument onvoldoende om belasting te heffen over vermogen dat iemand maar een beperkt deel van het jaar bezit.

Hof Amsterdam schending artikel 1 EP, EVRM op regelniveau

In de uitspraak van Hof Amsterdam wordt op het niveau van de regelgeving tot het oordeel gekomen dat deze voor het jaar 2014 in strijd is met artikel 1 EP, EVRM. Het Hof toetst aan het door de Hoge Raad[1] gegeven criterium. Dat houdt in dat het forfaitaire stelsel van box 3 in strijd komt met het eigendomsgrondrecht indien zou komen vast te staan dat het destijds door de wetgever voor een lange reeks van jaren veronderstelde rendement van 4% voor particuliere beleggers niet meer haalbaar is én belastingplichtigen, mede gelet op het tarief, zouden worden geconfronteerd met een buitensporig zware last. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat dit niet het geval is voor de jaren 2010 en 2011. Het Hof oordeelt dat voor het jaar 2014 het door de belanghebbende aannemelijk gemaakte verschil tussen het veronderstelde rendement en het over een reeks van jaren gezien gerealiseerde rendement van een zodanige omvang is dat op regelniveau sprake is van een buitensporige last.

Nadat de schending van de op grond van artikel 1 EP, EVRM vereiste fair balance is geconstateerd, blijkt dit slechts een doekje voor het bloeden. Het Hof oordeelt namelijk dat niet wordt toegekomen aan de vraag of sprake is van een zodanige schending van de fair balance op regelniveau die niet zonder gevolgen kan blijven. Het Hof oordeelt dat de wetgever enige tijd moet worden gegund om een einde te maken aan een situatie die op zichzelf een schending inhoudt van artikel 1 EP, EVRM.

Wij zijn het met deze conclusie niet eens. Het Hof oordeelt immers dat aan het door de Hoge Raad gestelde vereiste niet meer is voldaan zodat artikel 1 EP, EVRM is geschonden. Wij menen dat deze schending dusdanig groot is dat niet kan worden gezegd dat die zonder gevolgen kan blijven omdat de wetgever tijd moet worden gegund een einde aan deze situatie te maken. De wetgever heeft destijds bewust voor dit forfaitaire systeem gekozen en dit gehandhaafd terwijl al geruime tijd duidelijk is dat het voor de doorsnee spaarder niet mogelijk is om dit rendement te halen. Reeds geruime tijd wordt door de spaarder een lager rendement gehaald dan het veronderstelde rendement van 4%.

Wij menen dan ook dat de wetgever deze tijd niet hoeft te worden gegund.

Daarnaast achten wij het argument dat de wetgever met ingang van 1 januari 2017 de wet heeft gewijzigd niet relevant. Het gaat erom of de schending in het onderhavige jaar zodanig is dat een compensatie moet volgen. Het constateren van een schending van artikel 1 EP, EVRM dient dan ook tot compensatie te leiden. Daarbij mogen de gevolgen voor de schatkist niet doorslaggevend worden geacht. In deze proefprocedures is niet gesteld dat sprake is van een individuele buitensporige last. Hof Amsterdam[2] heeft in een zaak waarin dit wel is gesteld over de schending op regelniveau dezelfde overwegingen gegeven over het jaar 2013. Het Hof oordeelt dat op individueel niveau geen sprake is van een 'individual and excessive burden'. Hoewel de heffing 48% van de genoten rente bedraagt, heeft de vermogenspositie van de belanghebbende tot gevolg dat geen sprake is van een 'individual and excessive burden'.

Wij merken daarover nog op dat daarmee ons inziens de toets te breed wordt uitgevoerd. Bovendien zouden indien in deze zaak wel een compensatie zou worden gegeven de gevolgen voor de schatkist beperkt zijn. Niettemin heeft het Hof dat niet gedaan. Deze zaken zullen ongetwijfeld aan de Hoge Raad worden voorgelegd en vermoedelijk door een A-G in een conclusie worden geanalyseerd. Zou de Hoge Raad aan de schending wel gevolgen verbinden?

[1] HR 3 april 2014, ECLI:NL:HR:2015:812, BNB 2015/174 en HR 10 juni 2016, ECLI:NL:HR:2016:1129, BNB 2016/177.

[2] Hof Amsterdam 23 januari 2018, ECLI:NL:GHAMS:2018:146.