

De voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal
Mevr. drs. K. Arib
Postbus 20018
2500 EA DEN HAAG

Claude Debussylaan 80
Postbus 75084
1070 AB Amsterdam

T +31 20 577 1771
F +31 20 577 1775

Datum 14 oktober 2019

mr. N.H. van den Biggelaar - parlementair advocaat
mr. A.A. Kleinhout - advocaat
mr. L. Di Bella - advocaat

Onze ref. M33130301/15/20714254/cd

Betreft: Arresten Hoge Raad over vermogensrendementsheffing box 3

Geachte Voorzitter,

1 INLEIDING EN CONCLUSIES

1.1 Context van dit parlementair advies

1.1.1 De Tweede Kamer heeft in haar vergadering van 1 oktober 2019 op verzoek van de vaste Commissie voor Financiën ("**de Commissie**") besloten de parlementair advocaat om advies te vragen¹ naar aanleiding van de arresten van de Hoge Raad van 14 juni 2019 over de vermogensrendementsheffing in box 3.² De arresten zijn gewezen in een massaal- bezwaarprocedure als bedoeld in artikel 25a (oud) van de Algemene Wet op de Rijksbelastingen ("**AWR**"). Deze procedure gaat over de vraag of de vermogensrendementsheffing zoals vastgelegd in artikel 5.2, eerste lid van de Wet IB 2001 op spaarsaldi naar haar aard in strijd is met artikel 1 eerste Protocol ("**artikel 1 EP**") bij het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden ("**EVRM**"). Daarbij is niet in geschil of sprake is van een schending van de *fair balance* op grond van een individuele en excessieve last.³

¹ Brief van de Voorzitter van de Tweede Kamer van 2 oktober 2019, met als bijlage de brief van het Presidium en de door de Commissie geformuleerde onderzoeksvragen (*Kamerstukken II*, 2019/20, 32 140, nr. 59).

² HR 14 juni 2019, ECLI:NL:HR:2019:816; HR 14 juni 2019, ECLI:NL:HR:2019:911; HR 14 juni 2019, ECLI:NL:HR:2019:912; HR 14 juni 2019, ECLI:NL:HR:2019:817; HR 14 juni 2019, ECLI:NL:HR:2019:948 en HR 14 juni 2019, ECLI:NL:HR:2019:949.

³ Aanwijzing bezwaarschriften tegen aanslagen inkomstenbelasting als massaal bezwaar, 26 juni 2015, *Staatscourant* 30 juni 2015, nr. 18400.

1.2 Onderzoeksvragen

1.2.1 Conform het onderzoeksvoorstel van de Commissie,⁴ zal dit advies ingaan op de volgende vijf onderzoeksvragen:

- I. Welke verplichtingen schept het Hoge Raad-arrest voor de wetgever in zaken waarin het EHRM⁵ op stelselniveau oordeelt dat het recht op eigendom geschonden is?⁶
- II. Vormt een individuele uitspraak op bezwaar een adequate afsluiting van een massaal bezwaarprocedure, zoals vastgesteld door de staatssecretaris van Financiën op 26 juni 2015?
- III. In hoeverre dienen box 3-belastingplichtigen, na verkrijging van een individuele uitspraak op bezwaar door de Belastingdienst, eerst de nationale rechtsgang te doorlopen (oordeel van hoogste nationale rechter is al bekend) voordat ze naar het EHRM in Straatsburg kunnen?
- IV. In hoeverre kunnen box 3-belastingplichtigen die niet besluiten om een individuele uitspraak op bezwaar te vragen, straks toch een beroep doen op een andersluidend oordeel van het EHRM?
- V. Wat betekent het voor de werkdruk van de Belastingdienst als alle individuele gevallen bezwaar gaan maken?

1.2.1 In dit advies zullen voor een goed begrip eerst de relevante overwegingen van de Hoge Raad aan bod komen (**hoofdstuk 2**). Vervolgens worden de bovenstaande vragen achtereenvolgens behandeld (**hoofdstukken 3 t/m 7**). De belangrijkste conclusies zijn als verkorte beantwoording van de onderzoeksvragen opgenomen in paragraaf 1.3.

1.2.2 Als bijlagen bij dit advies zijn opgenomen artikel 25a (oud) AWR (**bijlage 1**), de Aanwijzing bezwaarschriften tegen aanslagen inkomstenbelasting als massaal bezwaar van 26 juni 2015 (**bijlage 2**), één van de arresten van de Hoge Raad van 14 juni 2019 (ECLI:NL:HR:2019:816) (**bijlage 3**) en de Collectieve uitspraak op bezwaar aanslagen inkomensbelasting van 19 juli 2019 (**bijlage 4**).

1.3 Samenvatting van de belangrijkste conclusies

1.3.1 Met betrekking tot de eerste vraag heeft de Hoge Raad vastgesteld dat sprake is van een schending van artikel 1 EP EVRM als het nominaal zonder (veel) risico's

⁴ Zie voetnoot 1.

⁵ Europees Hof voor de Rechten van de Mens ("EHRM").

⁶ Hierbij zullen wij alleen bekijken óf op grond van de uitspraken van de Hoge Raad een verplichting bestaat om in te grijpen en niet op welke manier die verplichting vervolgens vorm moet krijgen. Dat laatste is voornamelijk een politieke keuze.

gemiddeld haalbare rendement op een bezitting/investering belegging gedurende de jaren 2013 en 2014 lager is dan 1,2 procent van de marktwaarde aan het begin van het betreffende kalenderjaar. Als dit het geval zou zijn, dan is het aan de wetgever om in dit tekort te voorzien, omdat daarbij rechtspolitieke keuzes moeten worden gemaakt, aldus de Hoge Raad. Naar onze mening ligt er op grond van deze arresten een verplichting voor de Staat om vast te stellen of het nominaal zonder (veel) risico's gemiddeld haalbare rendement gedurende de jaren 2013 en 2014 lager is dan deze 1,2 procent en zo ja, om deze schending te herstellen. De Tweede Kamer kan aan de Staatssecretaris van Financiën vragen om vast te (laten) stellen of sprake is van de door de Hoge Raad genoemde situatie. De Staat is in principe vrij om te kiezen hoe hij een schending herstelt mits sprake is van een adequaat herstel. Herstel zonder ingrijpen van de wetgever lijkt ons in deze situatie echter niet goed denkbaar.

- 1.3.2 Ten aanzien van de tweede vraag zijn wij van mening dat de massaal bezwaarprocedure in principe eindigt met een collectieve uitspraak van de aangewezen belastinginspecteur. In dit geval is dat dus de collectieve uitspraak van de belastinginspecteur van 19 juli 2019. De massaal bezwaarprocedure is hiermee adequaat afgerond. Een individuele uitspraak op bezwaar is niet nodig en kan materieel ook niet tot een andere uitkomst leiden.
- 1.3.3 In het verlengde hiervan ligt het antwoord op de derde vraag over de toegang tot het EHRM. Het EHRM vereist niet dat een klager rechtsmiddelen uitput die ontoereikend of ineffectief zijn ("*bound to fail*" zijn). Een individuele rechtsgang heeft in dit geval geen enkele zin meer, omdat al duidelijk is hoe de Hoge Raad over de kwestie denkt en hij geen herstel biedt. Voor degenen die onder het massaal bezwaar vallen, is de collectieve uitspraak van 19 juli 2019 daarom een voldoende uitputting van de nationale rechtsmiddelen, zoals vereist door artikel 35 lid 1 EVRM. Een individuele uitspraak is hiervoor naar onze mening niet nodig.
- 1.3.4 Ten aanzien van de vierde vraag geldt dat een procedure bij het EHRM alleen kan gaan over de vraag of tegenover klager een recht voortvloeiend uit het EVRM is geschonden en eventueel of hem een billijke genoegdoening moet worden toegekend. In dat opzicht heeft een uitspraak van het EHRM alleen effect op de positie van klager en geen effect voor anderen die zelf niet naar het EHRM zijn gestapt. Wel is het in dit geval zo dat als het EHRM een schending aanneemt tegenover klager, omdat de box 3 heffing *op stelselniveau* in strijd is met artikel 1 EP, dit naar zijn aard geldt voor alle belastingplichtigen in dezelfde situatie. Herstel voor gedupeerden door de wetgever ligt dan het meest voor de hand.
- 1.3.5 Ten slotte volgt ten aanzien van de vijfde vraag uit het voorgaande dat voor een individuele beslissing op bezwaar geen inhoudelijke beoordeling meer hoeft plaats te vinden. De afwikkeling van individuele bezwaren door de Belastingdienst zal daarom vooral administratief van aard zijn. In dat opzicht lijkt de toename van de

werkdruk voor de Belastingdienst te overzien, ook als bezwaarmakers (wat ons betreft onverplicht) nog een individuele uitspraak vragen.

2 DE ARRESTEN VAN DE HOGE RAAD

- 2.1.1 In de arresten van de Hoge Raad van 14 juni 2019 is alleen de vraag aan de orde of de vermogensrendementsheffing zoals vastgelegd in artikel 5.2, eerste lid van de Wet IB 2001 voor zover toegepast op spaarsaldi naar haar aard in strijd is met artikel 1 EP EVRM. Van deze vraag moet volgens de Hoge Raad worden onderscheiden de situatie waarin een belastingplichtige stelt dat hij in strijd met artikel 1 EP EVRM wordt geconfronteerd met een individuele en buitensporige last als gevolg van de heffing van box 3. Deze situatie valt buiten het bereik van de procedure.⁷
- 2.1.2 De Hoge Raad ziet geen aanknopingspunten om te oordelen dat de regeling van box 3 als zodanig in strijd is met artikel 1 EP EVRM. Wel is de Hoge Raad van mening dat het forfaitair heffen van inkomstenbelasting over de inkomsten uit sparen en beleggen voor een bepaald jaar *op stelselniveau* in strijd kan komen met artikel 1 EP EVRM als komt vast te staan dat het destijds door de wetgever voor een lange reeks van jaren veronderstelde rendement van vier procent voor particuliere beleggers niet meer haalbaar is en belastingplichtigen, mede gelet op het toepasselijk tarief, worden geconfronteerd met een buitensporig zware last.⁸ Daarvoor moet eerst *op stelselniveau* de vraag worden beantwoord of het destijds door de wetgever in het forfaitaire stelsel van box 3 voor een lange reeks van jaren veronderstelde jaarlijkse rendement van vier procent nog haalbaar was voor de jaren 2013 en 2014 zonder dat belastingplichtigen daar (veel) extra risico voor hoefden te nemen. Als het antwoord op die vraag luidt dat dit niet meer haalbaar was, komt daarna aan de orde of belastingplichtigen, mede gelet op het toepasselijke tarief, op stelselniveau voor de jaren 2013 en 2014 worden geconfronteerd met een buitensporige zware last, aldus de Hoge Raad.⁹
- 2.1.3 De eerste vraag (of het veronderstelde jaarlijkse rendement onhaalbaar was zonder veel risico's) beantwoordt de Hoge Raad bevestigend. Vervolgens is het de vraag of belastingplichtigen op stelselniveau voor de jaren 2013 en 2014 worden geconfronteerd met een buitensporig zware last. Dit is volgens de Hoge Raad het geval als de jaarlijkse belastingdruk in box 3 voor het jaar 2013 of 2014 hoger is dan het gemiddeld rendement. In dat geval worden belastingplichtigen voor dat jaar op stelselniveau geconfronteerd met een buitensporig zware last die zich niet verdraagt met het door artikel 1 EP beschermde recht op ongestoord genot van eigendom. De conclusie van de Hoge Raad is dat de heffing van box 3 op stelselniveau een schending is van artikel 1 EP EVRM als het nominaal zonder (veel) risico's

⁷ Rov. 2.1.4. en rov 2.4.4.

⁸ Rov. 2.4.4. De Hoge Raad verwijst hier naar HR 3 april 2015, ECLI:HR:2015:812 en Hoge Raad 10 juni 2016, ECLI:NL:HR:2016:1129.

⁹ Rov. 2.5.1. en rov. 2.5.2.

gemiddeld haalbare jaarlijkse rendement voor de jaren 2013 en 2014 lager is dan 1,2 procent van de waarde van de hoofdsom.¹⁰

- 2.1.4 De Hoge Raad constateert vervolgens dat, als dat het geval is, er een rechtstekort bestaat waarin niet kan worden voorzien zonder op stelselniveau keuzes te maken. Het maken van dergelijke keuzes is aan de wetgever en niet aan de rechter, aldus de Hoge Raad:

*"Met een dergelijke schending op stelselniveau gaat een rechtstekort gepaard waarin niet kan worden voorzien zonder op stelselniveau keuzes te maken. Deze keuzes zijn niet voldoende duidelijk uit het stelsel van de wet af te leiden (vgl. HR 8 juni 2018, ECLI:NL:HR:2018:846, rechtsoverweging 2.5.1). Dan past de rechter ten opzichte van de wetgever terughoudendheid bij het voorzien in zo'n rechtstekort op stelselniveau. Voor ingrijpen van de rechter is in beginsel geen plaats, tenzij een individuele belastingplichtige in strijd met artikel 1 EP wordt geconfronteerd met een individuele en buitensporige last (zie hiervoor in 2.4.4)."*¹¹

Voor de goede orde: met "schending" en "rechtstekort" refereert de Hoge Raad dus aan een *mogelijke* schending, dan wel rechtstekort, zonder deze daadwerkelijk vast te stellen.

- 2.1.5 De Hoge Raad verklaart het cassatieberoep ongegrond. Hoewel de middelen met betrekking tot de haalbaarheid van het veronderstelde rendement terecht zijn voorgesteld, leidt dit niet tot vernietiging van de bestreden uitspraak. Als reden hiervoor geeft de Hoge Raad dat beantwoording van de vraag of het nominaal gemiddeld zonder (veel) risico's haalbare jaarlijkse rendement voor de jaren 2013 en 2014 lager is dan 1,2 procent (wat het antwoord op deze vraag ook is), niet kan leiden tot vaststelling van een rechtstekort waarin de rechter op stelselniveau kan voorzien:

*"Tot vernietiging van de bestreden uitspraak kan dit echter niet leiden. De procedure is beperkt tot de vraag of de heffing van box 3 op stelselniveau een schending van artikel 1 EP vormt (zie hiervoor in 2.4.4). Uit hetgeen hiervoor in 2.10.3 is geoordeeld, volgt dat beantwoording van de vraag of het nominaal gemiddeld zonder (veel) risico's haalbare rendement voor de jaren 2013 en 2014 lager is dan 1,2 procent, niet kan leiden tot de vaststelling van een rechtstekort waarin de rechter op stelselniveau kan voorzien."*¹²

3 NOODZAAK TOT INGRIJPEN WETGEVER

- 3.1.1 De overwegingen van de Hoge Raad kunnen als volgt worden samengevat. Er is sprake van schending van artikel 1 EP EVRM als het nominaal zonder (veel) risico's gemiddeld haalbare rendement voor de jaren 2013 en 2014 lager is dan 1,2 procent.

¹⁰ Rov.2.10.2.

¹¹ Rov. 2.10.3.

¹² Rov. 2.11.2.

Als dit het geval zou zijn, dan is het aan de wetgever om in dit tekort te voorzien, omdat daarbij rechtspolitieke keuzes moeten worden gemaakt.

- 3.1.2 De staatssecretaris van Financiën ("**de Staatssecretaris**") verbindt aan deze overwegingen echter de conclusie dat ingrijpen van de wetgever niet nodig zou zijn, al laat hij met de niet nader toegelichte zinsnede "*In zoverre*" de deur nog wel op een kier:

*"De Hoge Raad verbindt in het arrest geen gevolgen aan een mogelijke schending op stelselniveau en laat de aanslagen in stand. Vanaf 2017 is een nieuw stelsel ingevoerd en het arrest van de Hoge Raad is hierop niet van toepassing. In zoverre verlangt de Hoge Raad geen wetgevende actie [...]."*¹³

- 3.1.3 Ten eerste is het de vraag hoe dit standpunt zich verdraagt met wat de Hoge Raad heeft overwogen. De Hoge Raad heeft vastgesteld in welke situatie sprake is van een schending van artikel 1 EP EVRM. Daarover bestaat geen twijfel. Vervolgens heeft de Hoge Raad aangegeven dat het niet aan de rechter maar aan de wetgever zou zijn om in een dergelijk tekort - als dat er is - te voorzien. De Hoge Raad heeft naar onze mening de bal dus juist bij de wetgever gelegd. Dit geldt zowel voor het herstellen van een eventuele schending, als voor het daaraan noodzakelijkerwijs voorafgaande oordeel of artikel 1 EP EVRM is geschonden. Dit laatste stelt de Hoge Raad weliswaar niet zelf vast, maar hij sluit ook allerminst uit dat hier sprake van kan zijn.

- 3.1.4 Ten tweede zou het standpunt van de Staatssecretaris ertoe leiden dat een schending van artikel 1 EP EVRM kan bestaan over de betreffende jaren en dat noch de rechter, noch de wetgever verplicht zou zijn om deze schending te herstellen. Het EHRM is echter van mening dat Verdragsstaten een schending van artikel 1 EP EVRM moeten herstellen:

*"The Court reiterates that the genuine, effective exercise of the right protected by Article 1 of Protocol No. 1 does not depend merely on the State's duty not to interfere, but may give rise to positive obligations. Such positive obligations may entail the taking of measures necessary to protect the right to property, particularly where there is a direct link between the measures an applicant may legitimately expect from the authorities and his effective enjoyment of his possessions, even in cases involving litigation between private entities. This means, in particular, that States are under an obligation to provide a judicial mechanism for settling effectively property disputes and to ensure compliance of those mechanisms with the procedural and material safeguards enshrined in the Convention. This principle applies with all the more force when it is the State itself which is in dispute with an individual (see *Anheuser-Busch Inc.*, cited above, § 83, and *Plechanow v. Poland*, cited above, § 99)."*¹⁴

¹³ Antwoord op de schriftelijke vragen van de leden Lodders (VVD) en Omzigt (CDA) over de uitspraak van de Hoge Raad over de vermogensrendementsheffing (ingezonden 21 juni 2019, kenmerk 2019Z12979), 4 juli 2019. Onderstreping toegevoegd.

¹⁴ EHRM 29 maart 2011, 33949/05, EHRC 2011/99 m.nt. Tjepkema en De Jong (*Potomska and Potomski v. Poland*), par. 74.

- 3.1.5 Dat het herstel misschien wetgeving kan of moet meebrengen, doet niet af aan de verplichting tot herstel. Het EHRM oordeelde in de situatie dat al een schending van artikel 1 EP EVRM was vastgesteld:

"It follows that a judgment in which the Court finds a breach imposes on the respondent State a legal obligation to put an end to the breach and make reparation for its consequences in such a way as to restore as far as possible the situation existing before the breach. The Contracting States that are parties to a case are in principle free to choose the means whereby they will comply with a judgment in which the Court has found a breach. This discretion as to the manner of execution of a judgment reflects the freedom of choice attaching to the primary obligation of the Contracting States under the Convention to secure the rights and freedoms guaranteed (Article 1) (art. 1). If the nature of the breach allows of restitutio in integrum, it is for the respondent State to effect it, the Court having neither the power nor the practical possibility of doing so itself. If, on the other hand, national law does not allow - or allows only partial - reparation to be made for the consequences of the breach, Article 50 (art. 50) empowers the Court to afford the injured party such satisfaction as appears to it to be appropriate."¹⁵

- 3.1.6 Dat het EHRM (nog) geen schending heeft vastgesteld, zoals het geval is in de onderhavige zaken, doet naar onze mening niet af aan de verplichting om een schending te herstellen. Ook bestaat deze verplichting ondanks het feit dat de Hoge Raad uiteindelijk de schending niet heeft uitgesproken over deze jaren. De Hoge Raad heeft immers duidelijk aangegeven wanneer sprake is van een schending van artikel 1 EP. Hij heeft het aan de wetgever gelaten om deze (eventuele) schending te herstellen. Er ligt dus een verplichting voor de Staat om vast te stellen of het nominaal zonder (veel) risico's gemiddeld haalbare rendement voor de jaren 2013 en 2014 lager is dan 1,2 procent en zo ja, om deze schending te herstellen. Nu de Staatssecretaris de beantwoording van deze vraag vooralsnog niet zelf ter hand heeft genomen, kan de Tweede Kamer hem vragen om vast te (laten) stellen of sprake is van de door de Hoge Raad genoemde situatie.
- 3.1.7 Als dit inderdaad het geval is en dus een schending van artikel 1 EP EVRM bestaat, is de Staat in principe vrij om te kiezen hoe hij deze schending herstelt. Herstel zonder ingrijpen van de wetgever lijkt ons in deze situatie echter niet goed denkbaar. Herstel zou kunnen bestaan uit daadwerkelijk herstel van de fiscale situatie door bijvoorbeeld aanpassing van de aanslagen of verrekening met toekomstige aanslagen. Ook is een compensatieregeling een mogelijkheid.
- 3.1.8 De arresten van de Hoge Raad van 14 juni 2019 over de rendementsheffing in box 3 zijn dan ook geen vrijbrief voor de wetgever om niet in te grijpen. Het ligt voor de hand om op grond van het criterium van de Hoge Raad voor alle jaren waarin deze situatie speelt, vast te (laten) stellen of sprake is van een schending van artikel 1 EP EVRM en zo ja, herstel te bieden voor deze schending.

¹⁵ EHRM 31 oktober 1994, no. 14556/89, (*Papamichalopoulos and Others v. Greece*), par. 34.

4 DE MASSAAL BEZWAARPROCEDURE VAN ARTIKEL 25A (OUD) AWR

4.1 Juridisch kader

4.1.1 De Tweede Kamer wil daarnaast weten of een individuele uitspraak op bezwaar een adequate afsluiting vormt van de massaal-bezwaarprocedure, zoals vastgesteld door de Staatssecretaris op 26 juni 2015.

Overgangsrecht

4.1.2 Tot 1 januari 2016 werd de massaal bezwaarprocedure geregeld door artikel 25a AWR.¹⁶ In het overgangsrecht is geregeld dat dit oude artikel van toepassing blijft op bezwaarschriften die voor 1 januari 2016 als massaal bezwaar zijn aangewezen.¹⁷ De bezwaarschriften in de onderhavige procedure zijn op 26 juni 2015 aangewezen als massaal bezwaar, zodat op deze procedure artikel 25a (oud) AWR nog van toepassing is.¹⁸

Artikel 25a (oud) AWR

4.1.3 De Minister van Financiën kon, alseen groot aantal bezwaren was gericht tegen de beslissing op dezelfde rechtsvraag, die bezwaren op grond van artikel 25a lid 2 (oud) AWR aanwijzen als massaal bezwaar. Hij heeft dit gedaan voor bezwaren die alleen de rechtsvraag betroffen, met eventuele direct samenhangende kwesties. In dat geval zonderde de Minister een of meer bezwaren uit ten behoeve van een rechterlijke beoordeling (artikel 26 lid 3 (oud) AWR) en werden de andere bezwaren aangehouden.

4.1.4 Een rechterlijk oordeel in het voordeel van de Belastingdienst leidt dan tot een collectieve uitspraak van de aangewezen inspecteur. Van deze situatie is naar onze mening sprake in de onderhavige arresten van de Hoge Raad. De Hoge Raad constateert weliswaar een mogelijke schending van artikel 1 EP EVRM, maar hij verbindt hieraan geen consequenties en verklaart het beroep ongegrond. Dat opent dus de deur naar een collectieve uitspraak van de inspecteur.

4.1.5 Deze collectieve uitspraak moet worden gedaan binnen zes weken nadat de rechterlijke uitspraak onherroepelijk is geworden (artikel 26a lid 7 (oud) AWR). De inspecteur maakt de uitspraak schriftelijk bekend. Hiertegen is geen beroep bij de rechter mogelijk. Wel kan de belastingplichtige de inspecteur vragen om de collectieve uitspraak te vervangen door een individuele uitspraak. Dit verzoek wordt alleen ingewilligd als het niet onredelijk laat is gedaan (artikel 25a lid 9 (oud) AWR).

¹⁶ Vanaf 1 januari 2016 wordt de massaal bezwaarprocedure geregeld door de artikelen 25c-25f AWR.

¹⁷ Artikel XXVII onder lid 1 sub c van de Wet van 23 december 2015 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2016), *Stb.* 2015, 540.

¹⁸ Aanwijzing bezwaarschriften tegen aanslagen inkomstenbelasting als massaal bezwaar, 26 juni 2015, *Staatscourant* 30 juni 2015, nr. 18400. De aanwijzing trad in werking vier weken na de toezending ervan aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal en werkte terug tot en met de dagtekening van het besluit.

Voor de formulering van deze termijn is aansluiting gezocht bij artikel 6:12 Awb.¹⁹ De lengte van de termijn hangt volgens de wetgever af van de omstandigheden van het geval. Aannemelijk is dat het – afhankelijk van de omstandigheden – over enkele maanden zal kunnen gaan. Tegen deze individuele uitspraak staat beroep bij de rechter open.²⁰ Dit beroep kan alleen gaan over de algemene rechtsvraag waarop de collectieve uitspraak ziet.²¹

- 4.1.6 Bij een rechterlijke beslissing in het voordeel van de degenen die onder het massaal bezwaar vallen, verliezen de aangewezen bezwaren de status van massaal bezwaar (artikel 26 lid 11 (oud) AWR). Vervolgens worden de bezwaren conform de normale regels van de Algemene wet bestuursrecht ("**Awb**") en AWR individueel behandeld.²² Nu deze situatie naar onze inschatting niet aan de orde is in de arresten van de Hoge Raad over de vermogensrendementsheffing in box 3, zullen wij hier in dit advies verder niet op ingaan.

Wie vallen er onder het massaal bezwaar?

- 4.1.7 Onder het massaal bezwaar vallen op grond van artikel 25a (oud) AWR ten eerste de bezwaarschriften, waarop ten tijde van het aanwijzen als massaal bezwaar nog geen uitspraak was gedaan. Ook vallen onder het massaal bezwaar de bezwaarschriften die zijn ingediend tot en met de dag voorafgaande aan de dag waarop de inspecteur de in artikel 25a lid 7 (oud) AWR bedoelde collectieve uitspraak doet, dan wel de in artikel 24a AWR lid 11 (oud) AWR bedoelde onherroepelijke rechterlijke uitspraak is gedaan. Later ingediende bezwaarschriften hebben niet de status van massaal bezwaar en moeten op de gebruikelijke, individuele wijze worden afgedaan. De uitspraak van rechter over de collectieve rechtsvraag geldt daarbij vanzelfsprekend als uitgangspunt.²³ Verder vallen belanghebbenden die geen bezwaar hebben ingediend, maar dat wel hadden kunnen doen, onder het massaal bezwaar. Voorwaarde is wel dat hun beschikkingen nog niet onherroepelijk waren op het moment van de aanwijzing als massaal bezwaar.²⁴
- 4.1.8 Alleen die bezwaarschriften die uitsluitend de collectieve rechtsvraag betreffen, vallen onder het massaal bezwaar. Bezwaarschriften die ook nog andere bezwaargronden bevatten, vallen op grond van artikel 25a (oud) AWR niet onder het massaal bezwaar.²⁵ Deze andere bezwaargronden zullen in de meeste gevallen

¹⁹ MvT, *Kamerstukken II*, 2001/02, 28 349, nr. 3, p. 6.

²⁰ NvW, *Kamerstukken II*, 2002/03, 28349, nr. 5, p. 1.

²¹ Artikel 25a lid 10 (oud) AWR; Vakstudie Algemeen Deel, art. 25a AWR, aant. 1.

²² Vakstudie Algemeen Deel, art. 25a AWR, aant. 1.1.

²³ MvT, *Kamerstukken II*, 2001/02, 28 349, nr. 3, p. 4-5.

²⁴ Vakstudie Algemeen Deel, art. 25a AWR, aant. 1.1.

²⁵ MvT, *Kamerstukken II*, 2001/02, 28 349, nr. 3, p. 2-7. Artikel 25a lid 2 AWR; Vakstudie Algemeen Deel, art. 25a AWR, aant. 1.4. en aant. 3.1. Wel kunnen besluiten, die nog niet onherroepelijk waren op het moment van de aanwijzing als massaal bezwaar, worden herzien als naar aanleiding van het massaal bezwaar blijkt dat de collectieve rechtsvraag daarin onjuist is beantwoord. Artikel 25a lid 13 AWR; Vakstudie Algemeen Deel, art. 25a AWR, aant. 14-14.3.

gaan over het feit dat volgens bezwaarmaker sprake is van een individuele en buitensporige last of iets van die strekking. Of hier sprake van is, valt buiten de onderzoeksvragen van de Tweede Kamer. Wij gaan hier in ons advies daarom niet verder op in. Wel is het naar onze mening zeer onwaarschijnlijk dat dergelijke bezwaren worden toegewezen.²⁶

4.2 Adequate afdoening?

4.2.1 In de onderhavige massaal bezwaarprocedure heeft de Staatssecretaris op 26 juni 2015 een aanwijzing gegeven tot massaal bezwaar van de collectieve rechtsvraag.²⁷ De aangewezen inspecteur heeft op 19 juli 2019 collectief uitspraak gedaan. Naar aanleiding van het oordeel van de Hoge Raad in zijn arresten van 14 juni 2019 wijst de inspecteur de bezwaarschriften af en handhaaft hij de opgelegde aanslagen.²⁸ Ook heeft de inspecteur opgenomen:

"Tegen deze collectieve uitspraak op bezwaar kan geen beroep worden ingesteld. Indien u toch beroep in wilt stellen, kunt u bij uw inspecteur binnen een redelijke termijn een verzoek indienen om deze uitspraak te vervangen door een individuele uitspraak op bezwaar. De individuele uitspraak zal overigens gelijklopend zijn aan deze collectieve uitspraak. Tegen de individuele uitspraak kunt u binnen 6 weken na dagtekening beroep instellen bij de rechtbank. Dit beroep kan alleen de hierboven omschreven vraag betreffen."

4.2.2 Zoals besproken onder 4.1., eindigt een massaal-bezwaarprocedure in principe met een collectieve uitspraak van de aangewezen belastinginspecteur. De collectieve uitspraak van 19 juli 2019 is daarmee op zichzelf een adequate afsluiting van de massaal-bezwaarprocedure.

4.2.3 Als degenen die onder het massaal bezwaar vallen nog een individuele uitspraak wensen, kunnen zij een verzoek indienen om de collectieve uitspraak te vervangen door een individuele uitspraak op hun bezwaar. Deze beslissing op het verzoek om een individuele uitspraak, kan alleen de rechtsvraag betreffen waarop het massaal bezwaar zag. De individuele uitspraak zal dan ook gelijklopend zijn aan de collectieve uitspraak. In principe staat tegen de individuele uitspraak beroep bij de rechter open. De Hoge Raad heeft echter al uitspraak gedaan over de rechtsvraag die nu in de individuele uitspraak is opgenomen. De uitkomst van een dergelijke individuele procedure is daarom op voorhand al duidelijk.

²⁶ Zie G.T.K. Meussen, 'Fiscale rechtvaardigheid versus respect voor de wetgever', *NTFR* 2019/1543; C. Buijsten, 'Vermogensrendementsheffing in strijd met art. Eerste Protocol (bij het EVRM)', *NTFR-B* 2019/24 en B.H. Devilee, 'Het oordeel van de Hoge Raad in de box 3-arresten van 14 juni 2019, tijd voor een VAR-momentje', *FBN* 2019/38.

²⁷ Aanwijzing bezwaarschriften tegen aanslagen inkomstenbelasting als massaal bezwaar, 26 juni 2015, *Staatscourant* 30 juni 2015, nr. 18400.

²⁸ Collectieve uitspraak op bezwaar aanslagen inkomensbelasting, 19 juli 2019, nr. 2019-112145, *Staatscourant* 2019, nr. 40085.

4.2.4 Het antwoord op de tweede vraag is dan ook dat de massaal bezwaarprocedure adequaat is afgerond met de collectieve uitspraak van 19 juli 2019. Een individuele uitspraak op bezwaar is niet nodig en kan materieel niet tot een andere uitkomst leiden. Onder verwijzing naar hoofdstuk 5 merken wij hier vast op dat ook voor de toegang tot het EHRM, het niet nodig is om een individuele uitspraak aan te vragen als het bezwaarschrift onder het massaal bezwaar viel. Dit komt in hoofdstuk 5 verder aan de orde.

5 TOEGANG TOT HET EHRM

5.1 Uitputting nationale rechtsmiddelen

5.1.1 De Tweede Kamer wil met de beantwoording van de derde vraag weten in hoeverre box 3-belastingplichtigen, na verkrijging van een individuele uitspraak op bezwaar door de Belastingdienst, eerst de nationale rechtsgang moeten doorlopen voordat ze naar het EHRM in Straatsburg kunnen.

5.1.2 Bij de beantwoording van deze vraag staat centraal het ontvankelijkheidsvereiste van artikel 35 lid 1 EVRM. Dit artikel bepaalt kort gezegd dat voor toegang tot het EHRM alle nationale rechtsmiddelen moeten zijn uitgeput. Klager kan in dat geval een verzoekschrift indienen binnen een termijn van zes maanden na de datum van de definitieve nationale beslissing. Het doel van deze bepaling is om de landen bij het verdrag de mogelijkheid te bieden om de tegen hen aangevoerde schendingen te voorkomen of recht te zetten voordat de zaak aan het EHRM wordt voorgelegd.²⁹ Het artikel luidt:

"Het Hof kan een zaak pas in behandeling nemen nadat alle nationale rechtsmiddelen zijn uitgeput, overeenkomstig de algemeen erkende regels van internationaal recht, en binnen een termijn van zes maanden na de datum van de definitieve nationale beslissing."

5.1.3 Uit de rechtspraak van het EHRM blijkt dat de regel tot uitputting van nationale rechtsmiddelen moet worden toegepast zonder excessief formalisme en met enige mate van flexibiliteit.³⁰ Deze regel is dan ook niet absoluut.³¹ Er bestaat geen verplichting om middelen uit te putten die ontoereikend of ineffectief zijn.³² Het EHRM verwoordt dit als volgt:

"The purpose of Article 35 § 1 of the Convention is to afford the Contracting States the opportunity of preventing or putting right the violations alleged against them before those allegations are submitted to the Court. The obligation to exhaust domestic remedies is, however, limited to making use of those remedies which are likely to be effective and available in that their existence is sufficiently certain and they are capable of redressing

²⁹ EHRM 28 juli 1999, 25803/94 (*Selmouni v. France*), par. 77; EHRM 28 Juni 2018, joined 1828/06, 34163/07 & 19029/1, NJB 2018/2054 (*G.I.E.M. S.R.L. and Others v. Italy*), par.176.

³⁰ EHRM 16 juli 1971, 2614/65 (*Ringeisen v. Austria*), par. 89; EHRM 22 november 1997, 39076/97 (*Lehtinen v. Finland*); EHRM 9 juli 2015, 42219/07 (*Gherghina v. Romania*), par 87.

³¹ EHRM 19 februari 2009, 2334/03 (*Kozacıoğlu v. Turkey*), par. 40.

³² EHRM 16 september 1996, 21893/93 (*Akdivar and Others v. Turkey*), par 67.

*directly the alleged violation of the Convention. An applicant cannot be regarded as having failed to exhaust domestic remedies if he or she can show, by providing relevant domestic case-law or any other suitable evidence, that an available remedy which he or she has not used was bound to fail.*³³

- 5.1.4 Als meerdere rechtsmiddelen met hetzelfde doel openstaan en de klager een hiervan heeft benut, vereist het EHRM niet dat ook de andere rechtsmiddelen nog worden gebruikt:

*“However, in the event of there being a number of domestic remedies which an individual can pursue, that person is entitled to choose a remedy which addresses his or her essential grievance. In other words, when a remedy has been pursued, use of another remedy which has essentially the same objective is not required.”*³⁴

5.2 Box 3-belastingplichtigen en toegang tot het EHRM

- 5.2.1 Bij de vraag of box 3-belastingplichtigen voor wat betreft de collectieve rechtsvraag de nationale rechtsmiddelen hebben uitgeput, kunnen verschillende situaties worden onderscheiden. Ten eerste zijn er degenen die onder het massaal bezwaar vallen. In 4.1. is uiteengezet wanneer dit het geval is. Ten tweede zijn er belastingplichtigen die niet onder het massaal bezwaar vallen, maar die mogelijk wel nadeel hebben van een te hoge rendementsheffing in box 3. Dit kan het geval zijn als de beschikking al onherroepelijk was op het moment van de aanwijzing als massaal bezwaar, omdat 1) daartegen geen rechtsmiddel is ingesteld, dan wel 2) dit rechtsmiddel is ingetrokken, of 3) het bezwaarschrift naast de collectieve rechtsvraag ook andere bezwaargronden bevatte. Deze drie situaties zullen hierna worden besproken.

Box 3 belastingplichtigen die onder het massaal bezwaar vallen

- 5.2.2 Zoals in 4.2 al aan de orde kwam, is naar nationaal recht de massaal bezwaarprocedure adequaat afgerond met de collectieve uitspraak van de belastinginspecteur van 19 juli 2019. Een individuele uitspraak is niet nodig en kan in dit geval materieel niet tot een andere uitkomst leiden. Dit geldt ook voor de belanghebbenden die geen bezwaar hebben ingediend, maar dat wel hadden kunnen doen in de periode vanaf de aanwijzing tot massaal bezwaar van 26 juni 2015 (zie 4.1.7).
- 5.2.3 Dit betekent ook dat met de collectieve uitspraak de nationale rechtsmiddelen voldoende zijn uitgeput voor degenen die onder het massaal bezwaar vallen. Deze belastingplichtigen kunnen immers hard maken dat de collectieve uitspraak voor hen geldt. Vervolgens heeft een individuele rechtsgang dan geen enkele zin meer, omdat de Hoge Raad al uitspraak heeft gedaan over de betreffende rechtsvraag. Een nieuwe rechtsgang is dus *'bound to fail'*. Het EHRM vereist niet dat een klager middelen uitput die ontoereikend of ineffectief zijn. De conclusie is dus dat voor de

³³ EHRM 11 januari 2007, 1948/04, NJB 2007/266 (*Salah Sheekh v. The Netherlands*), par. 121.

³⁴ EHRM 22 maart 2016, 23682/13 (*Guberina/Kroatië*).

degenen die onder het massaal bezwaar vallen, de collectieve uitspraak van 19 juli 2019 een voldoende uitputting is van de nationale rechtsmiddelen zoals vereist door artikel 35 lid 1 EVRM. Een individuele uitspraak is hiervoor naar onze mening niet nodig.³⁵

Beschikking onherroepelijk op moment van aanwijzing als massaal bezwaar

5.2.4 Beschikkingen die ten tijde van de aanwijzing als massaal bezwaar (26 juni 2015) al onherroepelijk waren, omdat daartegen geen rechtsmiddel is ingesteld (dan wel dit rechtsmiddel is ingetrokken), vallen zoals gezegd niet onder het massaal bezwaar. De vraag is of in die situaties toch toegang tot het EHRM kan bestaan op grond van de collectieve uitspraak op het massaal bezwaar van 19 juli 2019. Dit is niet het geval. Er stond immers een nationaal rechtsmiddel open, maar dit middel is niet gebruikt. Daarom is niet voldaan aan het vereiste dat de nationale rechtsmiddelen zijn uitgeput.

5.2.5 Hoewel dit vereiste niet te strikt en excessief formalistisch moet worden toegepast, maakt het EHRM wel duidelijk dat klagers in beginsel de nationale regels en procedures in acht moeten nemen. Een klager heeft niet aan de formele eisen van een nationaal rechtsmiddel voldaan als hij geen rechtsmiddel heeft ingesteld, of dat te laat heeft gedaan en om die reden niet is toegelaten. Het EHRM is in die gevallen van mening dat klager niet de nationale rechtsmiddelen heeft uitgeput. Deze klager heeft dan ook geen toegang tot het EHRM:

"The Court reiterates that under Article 35 of the Convention, it may only deal with applications after all domestic remedies have been exhausted. It notes that the Convention institutions have consistently taken the view that that condition is not satisfied if a remedy has been declared inadmissible for failure to comply with a formal requirement."³⁶

5.2.6 Zie ook het arrest *Merger and Cros v. France*:

"All applicants must provide the domestic courts with the opportunity which is in principle intended to be afforded to Contracting States by that provision, namely the opportunity of preventing or putting right the violations alleged against them. Thus, the complaint intended to be made subsequently to the Court must first have been made – at least in substance – to the appropriate domestic body, and in compliance with the formal requirements and time-limits laid down in domestic law. The Court would emphasise, however, that the application of the rule must make due allowance for the context."³⁷

Dit geldt ook als naderhand komt vast te staan dat het rechtsmiddel niet tot succes zou hebben geleid. Een uitzondering kan alleen bestaan als bij voorbaat al vaststaat

³⁵ Anders bijvoorbeeld E.J.W. Heithuis, annotatie bij HR 14 juni 2019, ECLI:NL:HR:2019:816.

³⁶ EHRM 27 april 2000, 45023/98 (*Ben Salah Adraqui and Dhaima v. Spain*).

³⁷ EHRM 11 maart 2004, 68864/01 (*Merger and Cros v. France*).

dat het instellen van een rechtsmiddel geen zin heeft. Dat was ten tijde van de aanwijzing als massaal bezwaar naar onze mening niet het geval.

Bezwaarschrift bevat ook andere bezwaargronden

- 5.2.7 Op grond van artikel 26a lid 2 (oud) AWR vallen bezwaarschriften die naast de collectieve rechtsvraag ook andere bezwaargronden bevatten niet onder het massaal bezwaar. Dat roept de vraag op wanneer deze bezwaarmakers op grond van artikel 35 lid 1 EVRM toegang tot het EHRM hebben. Ten aanzien van de collectieve rechtsvraag geldt dat deze bezwaarmakers wisten dat hun rechtspositie veilig was gesteld vanaf het aanwijzen als massaal bezwaar op 26 juni 2015. Artikel 25a lid 12 AWR bepaalt namelijk dat alsnog aan het bezwaar over de rechtsvraag tegemoet wordt gekomen als de later gewezen collectieve uitspraak daartoe aanleiding geeft. Het is dus niet zozeer dat zij wisten dat hun individuele rechtsgang "*bound to fail*" was, maar wel dat deze geen enkele toegevoegde waarde zou hebben ten aanzien van de collectieve rechtsvraag. Strikt genomen is in dit geval geen sprake van uitputting van de nationale rechtsmiddelen in de zin van het EVRM. Naar onze mening zou het echter in de geest van de rechtspraak van het EHRM zijn dat in deze situatie toegang tot het EHRM bestaat bij bezwaarschriften tegen beschikkingen die nog niet onherroepelijk waren op het moment van de aanwijzing tot massaal bezwaar op 26 juni 2015. Het EHRM vereist immers niet dat een klager middelen uitput die ineffectief zijn.³⁸
- 5.2.8 Dit geldt overigens alleen voor beschikkingen die nog niet onherroepelijk waren op het moment van de aanwijzing tot massaal bezwaar. Tot dat moment wisten box 3-belastingplichtigen immers niet dat de rechtsvraag hoe dan ook zou worden beantwoord en dat zij van een positieve uitkomst konden profiteren.³⁹ Zoals gezegd bestaat er geen toegang tot het EHRM als niet aan de formele eisen van een nationaal rechtsmiddel wordt voldaan, zoals het niet of te laat instellen van dit rechtsmiddel.
- 5.2.9 Bovenstaande geldt alleen voor de collectieve rechtsvraag. Bezwaarmakers in deze situatie hebben veelal echter ook andere bezwaargronden aangevoerd. Of zij met betrekking tot deze bezwaargronden wel individueel tot de hoogste rechter moeten procederen om toegelaten te kunnen worden tot het EHRM, valt strikt genomen niet onder de vraagstelling in het onderzoeksvoorstel. Wij merken hierover kort het volgende op.

³⁸ Dit strookt ook met de gedachte van de wetgever bij zijn keuze om degenen die geen bezwaar hebben ingediend, maar dat wel hadden kunnen doen, onder het massaal bezwaar te laten vallen (zie 4.1.). De wetgever overwoog dat niemand erbij gebaat is als in dergelijke situaties alle belanghebbenden massaal tot behoud van hun rechten bezwaarschriften zouden indienen (*NV, Kamerstukken II, 2003/04, 29 026, nr. 5, p. 15*). In dezelfde zin voegt procederen tegen de collectieve rechtsvraag niets toe als al een aanwijzing tot massaal bezwaar is gegeven. Dat geldt uiteraard alleen voor het bezwaar tegen de collectieve rechtsvraag en niet voor de andere aangevoerde bezwaargronden.

³⁹ Ook in dit opzicht sluit deze opvatting dus aan bij de situatie dat geen bezwaar is ingediend, maar dit wel mogelijk was geweest. Zie 4.1.

- 5.2.10 Op basis van de 'hoofdregel' geldt dat over deze andere bezwaargronden nog geen rechterlijk oordeel is gegeven. Met betrekking tot deze andere bezwaargronden zouden bezwaarmakers daarom zekerheidshalve nog de nationale rechtsmiddelen moeten uitputten, voordat zij naar het EHRM kunnen.
- 5.2.11 Hiertegenover staat echter het volgende. De andere bezwaargronden zullen in de meeste gevallen gaan over het feit dat sprake is van een individuele en buitensporige last of iets van die strekking. Zoals gezegd is het naar onze mening zeer onwaarschijnlijk dat deze bezwaren worden toegewezen.⁴⁰ Nog meer voor de hand ligt het, dat in de meeste bezwaarschriften helemaal geen onderscheid wordt gemaakt tussen de collectieve rechtsvraag en andere bezwaargronden, zoals de vraag of sprake is van een individuele en buitensporige last. Bezwaarmakers zullen veelal eenvoudig hebben aangevoerd dat zij onder de betreffende omstandigheden te veel box 3 belasting moesten betalen. Vanwege het oordeel van de Hoge Raad op stelselniveau zullen dergelijke bezwaren over het algemeen niet voor toewijzing in aanmerking komen. Op grond hiervan kan naar ons oordeel goed worden betoogd dat de nog openstaande rechtsmiddelen de facto *'bound to fail'* waren of zijn. Het is in eerste instantie aan de overheid om aan te tonen dat:

"the remedy was an effective one available in theory and in practice at the relevant time, that is to say that it was accessible, was capable of providing redress in respect of the applicant's complaints and offered reasonable prospects of success."⁴¹

Het is maar zeer de vraag of de overheid dat kan aantonen in deze situaties. Los daarvan is het onder deze omstandigheden naar ons oordeel moeilijk uit te leggen waarom een klager bij het EHRM tegengeworpen zou moeten krijgen dat hij de nationale rechtsmiddelen niet heeft uitgeput.

6 WANNEER PROFITEREN VAN POSITIEF OORDEEL EHRM?

- 6.1.1 De Tweede Kamer wil met de vierde vraag weten in hoeverre box 3-belastingplichtigen die niet besluiten om een individuele uitspraak op bezwaar te vragen, straks toch een beroep kunnen doen op een andersluidend oordeel van het EHRM.
- 6.1.2 Deze vraag overlapt gedeeltelijk met de derde vraag. In 5.2. is in dat verband aan de orde gekomen dat voor degenen die onder het massaal bezwaar vallen, het vragen van een individuele uitspraak niet is vereist voor toegang tot het EHRM.
- 6.1.3 Een procedure bij het EHRM wordt door een klager aangespannen door indiening van een individueel verzoekschrift.⁴² Deze procedure kan alleen gaan over de vraag of tegenover klager een recht uit het EVRM is geschonden en eventueel of hem een

⁴⁰ Zie 2.1.1 en voetnoot 8.

⁴¹ Zie o.a. EHRM 19 december 2018, 20452/14 (*Molla Sali v. Greece*), par. 89.

⁴² Artikel 34 EVRM.

billijke genoegdoening⁴³ moet worden toegekend. In dat opzicht heeft een uitspraak van het EHRM alleen effect op de positie van klager en geen effect voor anderen die zelf niet de gang naar het EHRM hebben gemaakt.

- 6.1.4 Wel is het natuurlijk zo dat als het EHRM een schending aanneemt tegenover klager omdat de box 3 heffing *op stelselniveau* in strijd is met artikel 1 EP, dit naar zijn aard geldt voor alle belastingplichtigen in dezelfde situatie. Herstel voor gedupeerden door de wetgever ligt dan het meest voor de hand. Dit is uitgewerkt in hoofdstuk 3. Herstel voor belastingplichtigen waarvan de aanslag onherroepelijk was voor de aanwijzing massaal bezwaar hebben juridisch geen aanspraak, maar vanzelfsprekend kan de wetgever ook voor hen herstel bieden.

7 WERKDRUK BELASTINGDIENST

- 7.1.1 Ten slotte wil de Tweede kamer weten wat het voor de werkdruk van de Belastingdienst zou betekenen als op elk individueel geval moet worden besloten. Wij hebben in reactie op de onderzoeksvragen aangegeven dat deze vraag geen juridische is en wij daarom hier weinig over kunnen zeggen.

- 7.1.2 Naar onze mening volgt op grond van het voorgaande dat voor een individuele beslissing op bezwaar geen inhoudelijke beoordeling meer hoeft plaats te vinden. De afwikkeling zal daarom vooral administratief van aard zijn. Zo bezien, lijkt de toename van de werkdruk voor de Belastingdienst te overzien, ook als bezwaarmakers (wat ons betreft onverplicht) nog een individuele uitspraak vragen.

Wij zijn graag bereid dit advies in een gesprek nader toe te lichten als de Tweede Kamer daar prijs op stelt.

Hoogachtend,
De Brauw Blackstone Westbroek N.V.

N.H. van den Biggelaar
Parlementair advocaat

A.A. Kleinhout
Advocaat

L. Di Bella
Advocaat

⁴³ Artikel 41 EVRM.