Doc. nr.	Datum	Naam document	Toelichting
1	13-1-2022	Budgettaire derving box 3	Budgettaire derving box 3 min
2	25-1-2022	HR arrest box 3 min	-3. Budgettaire derving box 3
3	25-1-2022	HR arrest box 3 stas.pdf	-2 HR arrest box 3
4	28-1-2022	ADVIESNOTITIE Politieke Vierhoek 28 jan 2022.pdf	ADVIESNOTITIE Politieke Vierhoek 28 jan 2022
5	28-1-2022	Agenda vierhoek 28-1.pdf	Agenda politieke vierhoek 28 januari 2022
6	28-1-2022	3 220127 Politieke vierhoek - box 3 - Oplegger.docx	voorlak gereed
7	28-1-2022	3.1 220127 Bijlage 1 Politieke vierhoek - Rechtsherstel.docx	Bijlage 1 Politieke vierhoek 28 januari - Rechtsherstel
8	28-1-2022	3.2 220127 Bijlage 2 Politieke vierhoek - Budgettaire consequenties en dekking.docx	Bijlage 2 Politieke vierhoek 28 januari - Budgettaire consequenties HR arrest
9	28-1-2022	3.3 220127 Bijlage 3 Politieke vierhoek - Noodwetgeving.docx	Bijlage 3 Politieke vierhoek 28 januari - Noodwetgeving.
10	31-1-2022	-1.Voorbereiding politieke vierhoek 1 februari.docx	Voorbereiding politieke vierhoek 1 februari
11	31-1-2022	-1.aFactsheet omgang met arresten in het inkomstenkader.docx	Factsheet omgang met arresten in het inkomstenkader
12	1-2-2022	1. Beslisnota box 3 vierhoek 1 februari (004).pdf	Stuk voor politieke vierhoek 1 februari - Beslisnota box 3
13	1-2-2022	Bijlage 1. Conceptbesluit uitspraak massaal bezwaar 2017-2020 (schoon).pdf	Stuk voor vierhoek 1 februari - Bijlage 1. Conceptbesluit uitspraak massaal bezwaar 2017-2020
14	1-2-2022	Bijlage 2. Advies collectieve uitspraak PRDF-4865750.pdf	Stuk voor politieke vierhoek 1 februari - Bijlage 2. Advies collectieve uitspraak PRDF-4865750
15	1-2-2022	Bijlage 3. Advies artikel 13 EVRM.pdf	Stuk voor vierhoek 1 februari - Bijlage 3. Advies artikel 13 EVRM
16	1-2-2022	Bijlage 4a. oplegnota aanbieding advies externen.pdf	Stuk voor vierhoek 1 februari - Bijlage 4a. oplegnota aanbieding advies externen
17	1-2-2022	Bijlage 4b. Box 3 eindversie.definitief - advies externen.pdf	Stuk voor vierhoek 1 februari - Bijlage 4b. Box 3 eindversie.definitief - advies externen
18	1-2-2022	-0.5 Agenda vierhoek 1 februari.pdf	Agenda vierhoek 1 februari
19	9-2-2022	0. Dekkingsvarianten box 3.pdf	Dekkingsvarianten box 3
20	10-2-2022	1.Nota lastenbesluitvorming voorjaar.docx	Nota lastenbesluitvorming voorjaar
21	22-2-2022	1.5 22 februari ADVIESNOTITIE politieke vierhoek 22 februari.docx	Adviesnotitie politieke vierhoek 22 februari
22	22-2-2022	1.5a Agenda politieke vierhoek 22 feb.PDF	Agenda politieke vierhoek 22 feb
23	22-2-2022	1.5b Proces lastenbesluitvorming.docx	Vierhoeknotitie Proces lastenbesluitvorming
24	23-2-2022	2. Oplegger bespreekpunten voorjaarsbesluitvorming.docx	Oplegger lastenbesluitvorming voorjaar 2022
25	23-2-2022	2.aBijlage 1 - overzicht fiscale maatregelen.docx	Bijlage 1 - overzicht fiscale maatregelen
26	23-2-2022	2.bBijlage 2 - koopkracht.docx	Bijlage 2 - koopkracht
27	23-2-2022	2.cBijlage 3 - reguliere lastenbesluitvorming.docx	Bijlage 3 - reguliere lastenbesluitvorming
28	23-2-2022	2.d Voorbereiding gesprek box 3 minister stas.pdf	Voorbereiding gesprek box 3 minister stas
29	3-3-2022	3. Aanvullende vragen voorjaarsbesluitvorming minister.pdf	Aanvullende vragen voorjaarsbesluitvorming
30	3-3-2022	3. Aanvullende vragen voorjaarsbesluitvorming stas.pdf	Aanvullende vragen voorjaarsbesluitvorming stas
31	8-3-2022	4. 8 maart ADVIESNOTITIE Politieke vierhoek schoon.docx	8 maart ADVIESNOTITIE Politieke vierhoek
32	8-3-2022	4.a Agenda politieke vierhoek 8 maart.pdf	Agenda politieke vierhoek 8 maart
33	8-3-2022	4.b Vrijstelling eigen woning (concept).docx	Stuk voor vierhoek 8 maart Vrijstelling eigen woning
34	8-3-2022	4.c Proces box 3 (concept).docx	3. Stuk voor politieke vierhoek 8 maart - proces box 3
35	11-3-2022	5. Agenda vierhoek 11 maart.pdf	Agenda vierhoek 11 maart
36	11-3-2022	5.b Proces lastenbesluitvorming voorjaar 2022.docx	Stuk voor vierhoek 8 maart - proces lastenbesluitvorming voorjaar 2022
37	11-3-2022	5.c 11 maart Nota politieke vierhoek 113.pdf	Adviesnotitie voor politieke vierhoek 11 maart
38	18-3-2022	6. Agenda Vierhoek 18 maart 2022 watermerk.pdf	Agenda vierhoek 18 maart
39	18-3-2022	6.a Besluitvorming en startnotitie inkomstenkader.docx	2. Stuk voor vierhoek 11 maart - Besluitvorming en startnotitie inkomstenkade
40	18-3-2022	3 Rechtsherstel box 3.docx	Stuk voor politieke vierhoek 18 maart - Rechtsherstel box 3®
41	18-3-2022	3 bijlage 1 - Samenvatting advies Landsadvocaat tegenbewijsregeling.docx	Stuk voor vierhoek 18 maart - bijlage 1 - Samenvatting advies Landsadvocaat tegenbewijsregeling
42	18-3-2022	3 bijlage 2 Advies tegenbewijsregeling.pdf	Stuk voor vierhoek 18 maart - bijlage 2 Advies tegenbewijsregeling.
43	18-3-2022	6b Oplegger dekkingsopties box 3.docx	Stuk voor vierhoek 18 maart - Oplegger dekkingsopties box 3
44	18-3-2022	6c Bijlage 1 - Tabel dekkingsopties box 3_tracks.docx	1. Stuk voor vierhoek 18 maart - bijlage 1 tabel dekkingsopties box 3
45	18-3-2022	6d Bijlage 2 - Fiches dekkingsopties box 3.docx	Stuk voor vierhoek 18 maart - Bijlage 2 - Fiches dekkingsopties box 3
46	18-3-2022	6e Bijlage 3 - Beleidsmatige overwegingen bij dekkingsopties box 3.docx	Stuk voor vierhoek 18 maart - Bijlage 3 - Beleidsmatige overwegingen bij dekkingsopties box 3
47	18-3-2022	7. Annotatie politieke vierhoek 18 maart.docx	Annotatie politieke vierhoek 18 maart
48	22-3-2022	8. Agenda politieke vierhoek 22 maart.pdf	Agenda politieke vierhoek 22 maart
49	22-3-2022	8.a Fiscale oudedagsreserve.docx	Stuk politieke vierhoek 22 maart - Fiscale oudedagsreserve
50	22-3-2022	8.b bijlage Fiche fiscale oudedagsreserve.pdf	Stuk voor vierhoek 22 maart - bijlage Fiche fiscale oudedagsreserve
51	22-3-2022	8.c 22 maart Geannoteerde agenda onderraden 22 maart 2022.pdf	Geannoteerde agenda vierhoek 22 maart
52	25-3-2022	9. Notitie begrotingsregels en arresten.docx	Stuk voor BWO 25 maart - Notitie begrotingsregels en arresten
53	25-3-2022	9.a Advisering BWO 25 maart.docx	Advisering BWO 25 maart
54	25-3-2022	2. rechtsherstel box 3.docx	Stuk voor BWO 25 maart - Rechtsherstel box 3
55	29-3-2022	10. Notitie lastenkader tbv politieke vierhoek 29 maart.pdf	Notitie lastenkader tbv politieke vierhoek 29 maart
56	29-3-2022	10.a Agenda Vierhoek 29 maart.pdf	Agenda Vierhoek 29 maart
57	29-3-2022	10b. Inkomstenkader.docx	stuk voor politieke vierhoek 29 maart - Inkomstenkader
58	29-3-2022	10.d 29 maart ADVIESNOTITIE 1 Voorstel Minister van SZW voor koppelen AOW aan WML.docx	vierhoek 29 maart ADVIESNOTITIE 1 koppelen AOW aan WML
59	29-3-2022	10. e 29 maart ADVIES 2 Inkomstenkader.docx	vierhoek 29 maart ADVIESnotitie 2 Inkomstenkader
60	29-3-2022	11. Notitie dekkingsstrategie herstel box 3.pdf	Notitie dekkingsstrategie herstel box 3
61	1-4-2022	12. Dekkingsopties herstel box 3.docx	Stuk voor vierhoek 1 april - Dekkingsopties herstel box 3
62	1-4-2022	1. Doelgroep rechtsherstel.docx	Stuk voor vierhoek 1 april - Doelgroep rechtsherstel
63	1-4-2022	Precedentwerking rechtsherstel Box 3.pdf	Stuk voor vierhoek 1 april - Precedentwerking rechtsherstel Box 3
64	1-4-2022	3. Rechtsherstel (exclusief doelgroep).docx	Stuk voor vierhoek 1 april - Rechtsherstel (exclusief doelgroep).
65	1-4-2022	4. Spoedwetgeving.docx	Stuk voor vierhoek 1 april - Spoedwetgeving
66	1-4-2022	6. Oplegger richtingennota box 3.pdf	Stuk voor vierhoek 1 april - oplegger richtingennota box 3
67	1-4-2022	6b. Richtingennota Bijlage 1 Budgettaire informatie.pdf	Stuk voor vierhoek 1 april - Richtingennota Bijlage 1 Budgettaire informatie
68	1-4-2022	6c. Richtingennota Bijlage 2 Overwegingen rechtsherstel en spoedwetgeving.pdf	Stuk voor vierhoek 1 april - Richtingennota Bijlage 2 Overwegingen rechtsherstel en spoedwetgeving
69	1-4-2022	12.b agenda vierhoek 1 april.pdf	agenda vierhoek 1 april
70	1-4-2022	1. Doelgroep rechtsherstel.doc (2).pdf	Stuk voor vierhoek 1 april - Doelgroep rechtsherstel
71	1-4-2022	12.a adviesnotitie politiek Vierhoek 1 april 2022.docx	adviesnotitie politiek Vierhoek 1 april 2022
72	8-4-2022	13. Agenda vierhoek 8 april.pdf	Agenda vierhoek 8 april
73	8-4-2022	13.b Dekkingsopties.docx	Stuk voor vierhoek 8 april - Dekkingsopties box 3
74	8-4-2022	13.c 8 april ADVIESNOTITIE Politieke vierhoek 1 april.docx	ADVIESNOTITIE Politieke vierhoek 8 april
75	8-4-2022	1. Doelgroep rechtsherstel.docx	Stuk voor vierhoek 8 april - Doelgroep rechtsherstel
76	8-4-2022	4. Spoedwetgeving.docx	Stuk voor vierhoek 8 april - Spoedwetgeving
77	8-4-2022	4. Spoedwetgeving.pdf	Stuk voor vierhoek 8 april - Spoedwetgeving
78	8-4-2022	5. Contourennota box 3-heffing op basis van werkelijk rendement.docx	Stuk voor vierhoek 8 april - Contourennota box 3-heffing op basis van werkelijk rendement
79	8-4-2022	6a. Richtingennota box 3.docx	Stuk voor vierhoek 8 april - Richtingennota box 3
80	8-4-2022	1. Doelgroep rechtsherstel.pdf	Stuk voor vierhoek 8 april - Doelgroep rechtsherstel
81	8-4-2022	2. Rechtsherstel (exclusief doelgroep).pdf	Stuk voor vierhoek 8 april - Rechtsherstel (exclusief doelgroep)
82	8-4-2022	3. Dekkingsopties.pdf	Stuk voor vierhoek 8 april - Dekkingsopties box 3
83	8-4-2022	6. Planning en deadlines Belastingdienst.docx	Stuk voor vierhoek 8 april - Planning en deadlines Belastingdienst
84	12-4-2022	14. Agenda Vierhoek 12 april 2022 watermerk.pdf	Agenda vierhoek 12 april
85	12-4-2022	14.b 12 april Annotatie politieke vierhoek 12 april.docx	Annotatie politieke vierhoek 12 april
86	12-4-2022	14.a. Memo zorgpremies.docx	Stuk voor vierhoek 12 april - Memo zorgpremies
87	12-4-2022	Memo doelgroep herstel box 3 politieke vierhoek 12 april.docx	Memo doelgroep herstel box 3 politieke vierhoek 12 april

Ministerie van Financiën

gespreksvraag

TER INFORMATIE
Aan
de minister
de staatssecretaris van Financiën - Fiscaliteit en Belastingdienst (cc)

Directie Algemene Financiële en Economische Politiek

persoonsgegevens

nota

Budgettaire derving box 3

Datum
13 januari 2022

Notanummer
2022-0000007866

Bijlagen
geen

Aanleiding

De Hoge Raad heeft op 24 december jl. geoordeeld dat de vermogensrendementsheffing in de inkomstenbelasting (box 3-heffing) in strijd is met het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden (EVRM) en biedt de belastingplichtige rechtsherstel (belastingteruggave). In de nota BD-9262 bent u hierover geïnformeerd. De uitspraak van de Hoge Raad heeft grote budgettaire consequenties. Deze notitie informeert u hierover.

Kern

- Als minister van Financiën bent u verantwoordelijk voor het inkomstenkader en daarmee voor de besluitvorming over de budgettaire consequenties van het arrest en het toezien op een deugdelijke dekking daarvan. Omdat u nog niet eerder bent geïnformeerd over de budgettaire spelregels voor de inkomsten en de werking van het inkomstenkader gaan we hier in de toelichting ook kort op in. Indien gewenst kunnen we hier nog meer informatie over op een rij zetten.
- In het huidige systeem van box 3 wordt men forfaitair belast: er wordt een behaald rendement verondersteld en daarover box-3 belasting betaald. Kort samengevat heeft de Hoge Raad nu beslist dat de heffing over box 3-bezittingen niet op deze wijze mag plaatsvinden, maar dat alleen belasting geheven mag worden over het *werkelijke* rendement. Indien en voor zover het rendement lager is dan het op grond van de wet (forfaitair) berekende rendement, dient de belastingplichtige te worden gecompenseerd.
- Dat betekent dat bij belastingplichtigen de aanslagen inkomstenbelasting het forfaitair berekende rendement moet worden vergeleken met het behaalde werkelijk rendement om te bepalen of de aanslag moet worden verminderd. De staat zal dus een deel van de geinde belastingen moeten terugbetalen.
- Box 3 zorgt jaarlijks voor ca. 4 mld. aan inkomsten.
- De omvang van de budgettaire derving bestaat uit verschillende delen:
    - Belastingteruggave belastingjaren 2017-2021: Een incidentele derving van circa 5-15 miljard euro (1-3 miljard euro per belastingjaar). Zie de toelichting voor een duiding van de bandbreedte.
    - Eventuele derving komende jaren (vanaf belastingjaar 2022): de box 3 heffing bestaat nu in onveranderde vorm en geldt dus zolang er geen spoedwetgeving komt. Zolang dit niet gebeurt blijft de budgettaire schade dus oplopen (met iedere maand potentieel ruim

300 mln.). Het is daarom van belang dat zo snel als mogelijk de wet wordt aangepast. In het coalitieakkoord is per 2025 een nieuw systeem voor box 3 voorzien. Voor de tussenliggende jaren moet er daarom iets anders worden bedacht.

- Deze derving aan de inkomstenkant (lastenverlichting) vereist volgens de begrotingsregels een lastenverzwaring als dekking (zie toelichting). In elk scenario is dit een zeer hoog bedrag om te moeten dekken en zal dit politieke gevoelig liggen.
- Normaliter wordt voor de dekkingsbron zoveel mogelijk aangesloten bij de belastingsoort waarop de derving betrekking heeft. Gezien de grootte van de derving lijkt het niet mogelijk om de volledige derving binnen box 3 te compenseren door bijvoorbeeld het belastingtarief de komende jaren te verhogen. Daarom zal er gekeken moeten worden naar belastingsoorten met een grote opbrengst. Voorbeelden hiervan zijn de loon- en inkomstenbelasting, omzetbelasting of de vennootschapsbelasting. Wij komen te zijner tijd met concrete dekkingsvoorstellen. Wanneer?

Toelichting

Inkomstenkader: hoe werkt het en waarom?

- Het inkomstenkader is een belangrijk onderdeel van het begrotingsbeleid en de begrotingsregels. Met het coalitieakkoord is de beleidsmatige lastenontwikkeling (en dus het inkomstenkader) voor de komende kabinetsperiode bepaald.
- Wanneer het kabinet besluit om de inkomsten (lasten) gedurende de kabinetsperiode te wijzigen dan moet dit gedekt worden met andere inkomsten. Bij een lastenverlichting moeten andere lasten verzwaard worden en bij een lastenverzwaring moet juist elders sprake zijn van een lastenverlichting. Het doel hiervan is budgettaire beheersing (van de lasten).
- De budgettaire gevolgen van de uitspraak van de Hoge Raad wordt gezien als een kabinetsbesluit en is dus relevant voor het inkomstenkader. Met andere woorden: de inkomsten elders dienen verhoogd te worden om het budgettaire gat dat is ontstaan te dekken.
- Alleen besluiten van het kabinet dienen binnen het inkomstenkader gedekt te worden. Daarnaast heeft ook de economie een effect op hoeveel inkomsten er binnenkomen. Hiervoor geldt aan de inkomstenkant het principe van automatische stabilisatie (d.w.z. het automatisch dempen van de economie).
- Dit werkt als volgt. Wanneer het goed gaat met de economie (er zijn meer mensen aan het werk, er wordt meer geconsumeerd en de winsten zijn hoger) komen er meer inkomsten binnen. Deze extra inkomsten geven we niet uit, maar komen ten laste van het saldo (de staatsschuld daalt). In de omgekeerde situatie, wanneer het economisch slecht gaat, komen er juist minder inkomsten binnen. In dat geval hoeft er niet te worden bezuinigd, maar laten we het saldo juist verslechteren (de staatsschuld stijgt). Op deze manier wordt de economie automatisch gedempt en merken burgers en bedrijven er minder van wanneer de economie niet goed draait.

Omvang budgettaire derving arrest box 3

- Over de omvang van de budgettaire derving bestaan nog verschillende zienswijzen. Dit heeft te maken met de interpretatie van het 'werkelijk behaalde rendement' en het aantal belastingplichtigen dat in aanmerking komt voor teruggave.
- Interpretatie werkelijk rendement:
    - De HR formuleert geen expliciete rechtsregel hoe het werkelijk behaalde rendement moet worden vastgesteld. Uit de overwegingen

van de HR valt in ieder geval af te leiden dat met werkelijk rendement wordt bedoeld de rendementen uit de box 3-bezittingen die daadwerkelijk zijn behaald, zoals rente-, dividend- en huurinkomsten.
    - Voor de vraag of ook het rendement als gevolg van gerealiseerde of ongerealiseerde waardeontwikkelingen van bijvoorbeeld aandelen (indirect rendement) in de heffing mag worden betrokken zijn verschillende zienswijzen mogelijk. In verschillende juridische commentaren op het arrest wordt de vraag ook opgeroepen hoe het werkelijk behaalde rendement moet worden bepaald. De HR doet hier niet met zoveel woorden een uitspraak over.
- Aantal belastingplichtigen. Deze keuze geldt alleen voor aanslagen die onherroepelijk vaststonden op 24/12/2021. Vanaf belastingjaar 2021 geldt het arrest HR voor alle belastingplichtigen en het geldt ook voor alle aanslagen uit voorgaande jaren die nog worden opgelegd en de aanslagen uit die jaren die nog niet onherroepelijk vast staan. Voor aanslagen van 2017 t/m 2020 die onherroepelijk vast staan is er een keuze:
    - Er kan gekozen worden om alle belastingplichtigen een teruggave te geven als de belasting op werkelijk rendement lager uitkomt dan de huidige aanslag. Dus ongeacht of zij bezwaar hebben gemaakt of dat de aanslag eigenlijk al definitief is.
    - Een ander scenario is dat alleen de groep van 60.000 massaal bezwaarmakers uit 2017 en 2018 (en 2019-2020) in aanmerking komen voor belastingteruggave.

Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden
Niet van toepassing.

wo. 26/1, 10.30-11.00 uur
(webex)

Ministerie van Financiën

TER BESPREKING
Aan Minister van Financiën
Aan Staatssecretaris Fiscaliteit en Belastingdienst
Aan Staatssecretaris Toeslagen en Douane

Directie Algemene Financiële en Economische Politiek

persoonsgegevens

nota

HR arrest box 3

Datum
25 januari 2022

Notanummer
2022-0000026645

Bijlagen
geen

Aanleiding

- Deze notitie informeert u over mogelijke dekkingsopties voor de compensatie bij box 3 als gevolg van de uitspraak van de Hoge Raad. Dit betreft een voorstel voor de derving aan de inkomstenkant. Over de budgettaire derving aan de uitgavenkant en de mogelijke relatie met de inkomstenkant wordt u separaat geïnformeerd.
- Er staat dinsdag 24 januari met u (stas F&B) een gesprek gepland om over de dekking te praten. En op woensdag 26 januari staat er met u gezamenlijk (stas F&B en minister) een overleg hierover gepland. Ten slotte spreekt u (stas F&B) op donderdag met stas T&D over dit onderwerp.

Beslispunten

Stemt u in met het uitwerken van dekkingsvoorstellen op basis van de volgende uitgangspunten?

a. De derving is incidenteel en wordt uitsluitend gedekt via lastenverzwaring, bij voorkeur ook incidenteel;
b. De maatregelen zijn z.s.m. uitvoerbaar, uiterlijk per 2024;
c. De maatregelen zijn juridisch houdbaar;
d. De volledige dekking vindt plaats binnen de kabinetsperiode;
e. De keuze voor dekking hangt samen met de keuze voor terugbetaling en wordt daarom gelijktijdig (uiterlijk bij de voorjaarsbesluitvorming) genomen;
f. De lastenverzwaring wordt zoveel mogelijk gezocht bij de groep die ook baat heeft bij de terugbetalingen, dus (aflopende volgorde van wenselijkheid en op volgorde van de tabellen in deze notitie):
    i. Tijdelijk verhogen vermogensbelasting met box 3 als grondslag;
    ii. Andere incidentele belastingen op vermogen: box 2, de schenk- en erfbelasting, de vennootschapsbelasting en het eigenwoningforfait;
    iii. Structurele belastingen op vermogen;
    iv. Alternatieve dekkingsopties.

Advies

- De budgettaire derving aan de inkomstenkant wordt – afhankelijk van de interpretatie van het arrest en de precieze wijzing van compenseren – nu geschat op ca. 10 tot 19 miljard euro incidenteel. Wanneer enkel de bezwaarmakers worden gecompenseerd bedraagt de derving 0,5 tot 1 miljard euro incidenteel.

- Wij adviseren u om deze derving zoveel als mogelijk te zoeken bij de groep die ook profiteert. Concreet betekent ons voorstel dat het bedrag dat wordt misgelopen door de verplichte compensatie bij dezelfde groep weer wordt opgehaald door een tijdelijke verhoging van de nieuwe box 3 belasting (bijv. een vermogensbelasting).
- Terugvaloptie is om andere tijdelijke maatregelen in de vermogenssfeer te nemen, bijvoorbeeld het (lage) vpb-tarief, EWF of de schenk- en erfbelasting. Omdat dit niet direct aanhaakt bij de groep die profiteert is dit minder wenselijk en uitlegbaar.
- De keuze voor structurele maatregelen in de vermogenssfeer vinden wij onwenselijk, omdat het budgettaire gat dan wordt gedekt met opbrengt in de toekomst (het zogenaamde principe van 'kort voor lang'). Daarmee wordt direct aan het begin van de kabinetsperiode een onwenselijk precedent geschept.
- Afhankelijk van de door u gekozen denkrichting kan een specifiek dekkingspakket worden samengesteld. We horen daarom graag uw reactie hierop.

Kern

- De derving wordt bij voorkeur gedekt op het moment dat er wordt besloten over de omvang van het bedrag. Het doel is dat de kosten integraal worden meegewogen in de besluitvorming.
- De omvang (ca. 10 tot 19 mld.) van de budgettaire derving bestaat uit verschillende delen:
    1. Belastingteruggave belastingjaren 2017-2021: Zie de hierboven genoemde bedragen.
    2. Eventuele derving komende jaren (vanaf belastingjaar 2022): Het is van belang dat zo snel als mogelijk de wet wordt aangepast om derving in de komende jaren te voorkomen. In het coalitieakkoord is per 2025 een nieuw systeem voor box 3 voorzien. Voor de tussenliggende jaren moet iets anders worden bedacht. Dit eventuele dekkingsvraagstuk zal worden behandeld bij besluitvorming over de noodwetgeving.
- Deze derving moet gedekt worden. Alle lastenmaatregelen van het coalitieakkoord samen vormen het inkomstenkader. Beleidsmatige lastenrelevante wijzigingen die na het coalitieakkoord worden doorgevoerd, moeten aan de inkomstenkant gecompenseerd worden.
- Idealiter wordt voor de dekkingsbron aangesloten bij de belastingsoort (in dit geval vermogen) waarop de derving betrekking heeft. Hieruit volgt dat bij voorkeur dekking wordt gevonden bij de groep die ook profiteert van de compensatie. Om die reden is het ook verstandig om het besluit over compensatie en dekking gelijktijdig te nemen.
- Er zijn drie denkrichtingen voor de dekkingsopties (van meest naar minst logisch gegroepeerd):
    1. Tijdelijke hogere vermogensbelasting als noodwetgeving: In het kader van noodwetgeving kan mogelijk een vermogensbelasting worden ingevoerd vanaf 2023. De eerste jaren kan het tarief tijdelijk met hetzelfde bedrag als de budgettaire derving in de eerdere jaren worden verhoogd. Op deze manier wordt met de dekking het best aangesloten bij de groep die ook profiteert. Daarbij kan bovendien gekozen worden voor een progressief of vlak tarief en/of liggen er keuzes voor over de hoogte van het heffingsvrije vermogen om zo nog beter aan te sluiten bij de groep die ook profijt heeft. Haalbaarheid en juridische houdbaarheid (vs EVRM) moeten bij deze

opties nog nader worden onderzocht. De wisselwerking met box 2 zal hierbij in oogschouw moeten worden genomen.

2. Tijdelijke maatregelen in de vermogenssfeer: tijdelijke verhoging tarieven vpb of eigenwoningforfait. Deze maatregelen lenen zich goed om incidenteel geld op te halen in de jaren 2023-2025.
3. Structurele maatregelen in de vermogenssfeer: Het heeft niet de voorkeur om een incidentele derving te dekken met een structurele reeks (het 'kort voor lang' principe). Daarmee verhoog je de lasten voor toekomstige generaties, terwijl de huidige generatie profiteert. Dit betreffen aan de andere kant wel maatregelen die de structurele vermogensheffing in Nederland kunnen verbeteren. De maatregelen die onder deze categorie worden genoemd zijn maatregelen in de vermogenssfeer waarvan het niet verstandig is om deze tijdelijk in te voeren en daarom structureel van aard zijn. Er kan sprake zijn van een sterk gedragseffect door bijvoorbeeld box-arbitrage of uitstel van winstuitkering. Bij een tijdelijke maatregel is dit risico namelijk hoger.

- In onderstaande tabel staan de verschillende dekkingsrichtingen nader uitgewerkt.
- Er zal nog goed gekeken moeten worden naar de uitvoerbaarheid van de verschillende maatregelen. De budgettaire bedragen zijn afkomstig uit eerdere rapporten (voornamelijk de bouwstenen voor een beter belastingstelsel uit 2020. Deze geven indicatie van het bedrag, maar zijn in de meeste gevallen nog niet geactualiseerd.

Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden
Niet van toepassing.

Ministerie van Financiën

TER BESPREKING
Aan Minister van Financiën
Aan Staatssecretaris Fiscaliteit en Belastingdienst
Aan Staatssecretaris Toeslagen en Douane

Directie Algemene Financiële en Economische Politiek

persoonsgegevens

nota

HR arrest box 3

Woe 26/1 10h30

do 27/1 17h30

Datum
25 januari 2022

Notanummer
2022-0000026645

Bijlagen
geen

26/1/2022

Bespreken
Wordt
vervolgd
Pk

Aanleiding

- Deze notitie informeert u over mogelijke dekkingsopties voor de compensatie bij box 3 als gevolg van de uitspraak van de Hoge Raad. Dit betreft een voorstel voor de derving aan de inkomstenkant. Over de budgettaire derving aan de uitgavenkant en de mogelijke relatie met de inkomstenkant wordt u separaat geïnformeerd.
- Er staat dinsdag 24 januari met u (stas F&B) een gesprek gepland om over de dekking te praten. En op woensdag 26 januari staat er met u gezamenlijk (stas F&B en minister) een overleg hierover gepland. Ten slotte spreekt u (stas F&B) op donderdag met stas T&D over dit onderwerp.

Beslispunten

Stemt u in met het uitwerken van dekkingsvoorstellen op basis van de volgende uitgangspunten?

a. De derving is incidenteel en wordt uitsluitend gedekt via lastenverzwaring, bij voorkeur ook incidenteel;
b. De maatregelen zijn z.s.m. uitvoerbaar, uiterlijk per 2024;
c. De maatregelen zijn juridisch houdbaar;
d. De volledige dekking vindt plaats binnen de kabinetsperiode;
e. De keuze voor dekking hangt samen met de keuze voor terugbetaling en wordt daarom gelijktijdig (uiterlijk bij de voorjaarsbesluitvorming) genomen;
f. De lastenverzwaring wordt zoveel mogelijk gezocht bij de groep die ook baat heeft bij de terugbetalingen, dus (aflopende volgorde van wenselijkheid en op volgorde van de tabellen in deze notitie):
    i. Tijdelijk verhogen vermogensbelasting met box 3 als grondslag;
    ii. Andere incidentele belastingen op vermogen: box 2, de schenk- en erfbelasting, de vennootschapsbelasting en het eigenwoningforfait;
    iii. Structurele belastingen op vermogen;
    iv. Alternatieve dekkingsopties.

Advies

- De budgettaire derving aan de inkomstenkant wordt – afhankelijk van de interpretatie van het arrest en de precieze wijzing van compenseren – nu geschat op ca. 10 tot 19 miljard euro incidenteel. Wanneer enkel de bezwaarmakers worden gecompenseerd bedraagt de derving 0,5 tot 1 miljard euro incidenteel.

- Wij adviseren u om deze derving zoveel als mogelijk te zoeken bij de groep die ook profiteert. Concreet betekent ons voorstel dat het bedrag dat wordt misgelopen door de verplichte compensatie bij dezelfde groep weer wordt opgehaald door een tijdelijke verhoging van de nieuwe box 3 belasting (bijv. een vermogensbelasting).
- Terugvaloptie is om andere tijdelijke maatregelen in de vermogenssfeer te nemen, bijvoorbeeld het (lage) vpb-tarief, EWF of de schenk- en erfbelasting. Omdat dit niet direct aanhaakt bij de groep die profiteert is dit minder wenselijk en uitlegbaar.
- De keuze voor structurele maatregelen in de vermogenssfeer vinden wij onwenselijk, omdat het budgettaire gat dan wordt gedekt met opbrengt in de toekomst (het zogenaamde principe van 'kort voor lang'). Daarmee wordt direct aan het begin van de kabinetsperiode een onwenselijk precedent geschept.
- Afhankelijk van de door u gekozen denkrichting kan een specifiek dekkingspakket worden samengesteld. We horen daarom graag uw reactie hierop.

Kern

- De derving wordt bij voorkeur gedekt op het moment dat er wordt besloten over de omvang van het bedrag. Het doel is dat de kosten integraal worden meegewogen in de besluitvorming.
- De omvang (ca. 10 tot 19 mld.) van de budgettaire derving bestaat uit verschillende delen:
    1. Belastingteruggave belastingjaren 2017-2021: Zie de hierboven genoemde bedragen.
    2. Eventuele derving komende jaren (vanaf belastingjaar 2022): Het is van belang dat zo snel als mogelijk de wet wordt aangepast om derving in de komende jaren te voorkomen. In het coalitieakkoord is per 2025 een nieuw systeem voor box 3 voorzien. Voor de tussenliggende jaren moet iets anders worden bedacht. Dit eventuele dekkingsvraagstuk zal worden behandeld bij besluitvorming over de noodwetgeving.
- Deze derving moet gedekt worden. Alle lastenmaatregelen van het coalitieakkoord samen vormen het inkomstenkader. Beleidsmatige lastenrelevante wijzigingen die na het coalitieakkoord worden doorgevoerd, moeten aan de inkomstenkant gecompenseerd worden.
- Idealiter wordt voor de dekkingsbron aangesloten bij de belastingsoort (in dit geval vermogen) waarop de derving betrekking heeft. Hieruit volgt dat bij voorkeur dekking wordt gevonden bij de groep die ook profiteert van de compensatie. Om die reden is het ook verstandig om het besluit over compensatie en dekking gelijktijdig te nemen.
- Er zijn drie denkrichtingen voor de dekkingsopties (van meest naar minst logisch gegroepeerd):
    1. Tijdelijke hogere vermogensbelasting als noodwetgeving: In het kader van noodwetgeving kan mogelijk een vermogensbelasting worden ingevoerd vanaf 2023. De eerste jaren kan het tarief tijdelijk met hetzelfde bedrag als de budgettaire derving in de eerdere jaren worden verhoogd. Op deze manier wordt met de dekking het best aangesloten bij de groep die ook profiteert. Daarbij kan bovendien gekozen worden voor een progressief of vlak tarief en/of liggen er keuzes voor over de hoogte van het heffingsvrije vermogen om zo nog beter aan te sluiten bij de groep die ook profijt heeft. Haalbaarheid en juridische houdbaarheid (vs EVRM) moeten bij deze

opties nog nader worden onderzocht. De wisselwerking met box 2 zal hierbij in oogschouw moeten worden genomen.

2. Tijdelijke maatregelen in de vermogenssfeer: tijdelijke verhoging tarieven vpb of eigenwoningforfait. Deze maatregelen lenen zich goed om incidenteel geld op te halen in de jaren 2023-2025.
3. Structurele maatregelen in de vermogenssfeer: Het heeft niet de voorkeur om een incidentele derving te dekken met een structurele reeks (het 'kort voor lang' principe). Daarmee verhoog je de lasten voor toekomstige generaties, terwijl de huidige generatie profiteert. Dit betreffen aan de andere kant wel maatregelen die de structurele vermogensheffing in Nederland kunnen verbeteren. De maatregelen die onder deze categorie worden genoemd zijn maatregelen in de vermogenssfeer waarvan het niet verstandig is om deze tijdelijk in te voeren en daarom structureel van aard zijn. Er kan sprake zijn van een sterk gedragseffect door bijvoorbeeld box-arbitrage of uitstel van winstuitkering. Bij een tijdelijke maatregel is dit risico namelijk hoger.

- In onderstaande tabel staan de verschillende dekkingsrichtingen nader uitgewerkt.
- Er zal nog goed gekeken moeten worden naar de uitvoerbaarheid van de verschillende maatregelen. De budgettaire bedragen zijn afkomstig uit eerdere rapporten (voornamelijk de bouwstenen voor een beter belastingstelsel uit 2020. Deze geven indicatie van het bedrag, maar zijn in de meeste gevallen nog niet geactualiseerd.

Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden
Niet van toepassing.

Ministerie van Financiën

TER ADVISERING
Aan
de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst
de minister

Directie Algemene Financiële en Economische Politiek

persoonsgegevens

nota

Advies politieke vierhoek 28/1

Datum
27 januari 2022

Notanummer
2022-0000033412

Bijlagen
geen

Aanleiding

De notitie bevat spreekpunten voor de politieke vierhoek van vrijdag 28 januari. Op de agenda staat:

1. Arrest van de Hoge Raad over het box 3-stelsel;
2. Kamerbrief over verlenging uitstel van betaling (hamerstuk i.r.t. het steunpakket).

Agendapunt 1: Box 3

Kern/advies:

- Het advies van de Landsadvocaat over de collectieve uitspraak is inmiddels binnen en per email met u (stas F&B en minister) gedeeld. De strekking is dat de uitspraak per 4 februari gedaan zal moeten worden, maar het niet noodzakelijk is om een interpretatie te geven aan het arrest. Dit betekent dat er meer tijd is om te besluiten over de vormgeving van het rechtsherstel en de dekking. Het advies is niet opgenomen in de stukken voor de vierhoek en wordt door u mondeling toelicht (zie: Besluit per 4 februari)
- Ons advies bij de dekking is vasthouden aan de uitgangspunten in de vierhoeknotitie. Dit betekent dat 1) deze incidentele lastenverlichting volledig gedekt zal worden met een incidentele lastenverzwaring gedurende de kabinetsperiode; 2) dat besluitvorming hierover hand in hand gaat met de besluitvorming over herstel/noodwetgeving; 3) dat dekking wordt gezocht bij de groep die ook profijt heeft (dus vermogens).

Agendapunt 2: Kamerbrief over verlenging uitstel van betaling

De vierhoek zal naar verwachting akkoord gaan met verzending van de Kamerbrief. In de ambtelijke vierhoek zijn wel enkele opmerkingen gemaakt bij de Kamerbrief. Hieronder vindt u ons advies voor een spreeklijn hoe u kunt reageren op mogelijke vragen en opmerkingen van uw collega's in de vierhoek.

- De minister van EZK spreekt mogelijk haar zorg uit over de oplopende schuldenproblematiek bij ondernemers. U kunt aangeven dat u deze zorg deelt, maar dat dit ook een gemengd beeld is. De Belastingdienst hanteert daarom een ruimhartige betalingsregeling van 60 maanden voor de opgebouwde belastingschuld. Dat is veel ruimer dan gebruikelijk (12 maanden). Ondernemers beginnen pas met aflossen met ingang van 1 oktober 2022.
- Mogelijk vraagt de minister van EZK waarom er niet gekozen is van een verlenging van 3 maanden (d.w.z. tot en met april in plaats van maart). U

kunt aangeven dat door een verlenging tot en met maart het uitstel van betaling qua duur weer aansluit bij de NOW en TVL. Een langere verlenging is niet wenselijk omdat tot hogere schuldenopbouw en er juist reden is om de steun af te bouwen.

- NB: Daarnaast zijn in de ambtelijke vierhoek enkele tekstuele opmerkingen gemaakt. Naar aanleiding daarvan hebben wij een enkele redactionele aanpassing gemaakt ten opzichte van de brief die u eerder accordeerde. Één inhoudelijke aanvulling is gemaakt. In de derde alinea is een zin toegevoegd over de al eerder aangekondigde aanstaande Kamerbrief over de langetermijnvisie van het kabinet op de vormgeving van het steunpakket: *"Deze overwegingen zullen ook terugkomen in de langetermijnvisie over de vormgeving van het steunpakket die het kabinet voor het einde van het eerste kwartaal met uw Kamer zal delen."*

Toelichting

Spreeklijn staatssecretaris per subonderwerp box 3

Inleiding arrest

- Vlak voor Kerst, op 24 december, heeft de Hoge Raad een uitspraak met grote impact gedaan over box 3.
- De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de forfaitaire wijze waarop het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen is bepaald in box 3 in 2017 en 2018 strijdig is met het EVRM (Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden) en dat dit moet worden hersteld voor 4 augustus 2021 (6 maanden na uitspraak).
- Indien het werkelijke rendement in deze jaren lager was, moet de belastingaanslag worden verminderd. Dit geldt in ieder geval voor de ongeveer 60.000 belastingplichtigen per jaar die rechtsgeldig bezwaar hebben gemaakt over 2017 en 2018 (in totaal 120.000 bezwaren). Omdat de rechtsvraag bij het collectief bezwaar over 2019 en 2020 hetzelfde was, geldt het ook voor bezwaren over die jaren.
- Het arrest is geldend recht en heeft daarmee gevolgen voor alle belastingplichtigen met ingang van 2021 en alle aanslagen die nog niet onherroepelijk vaststonden op 24 december 2021. Dit betekent dat het box 3-stelstel zo snel mogelijk gewijzigd dient te worden, omdat momenteel nog dezelfde methodiek wordt gehanteerd als in 2017.
- Het arrest vraagt erg veel van de uitvoering vanwege het rechtsherstel, toewerken naar een beoogd stelsel op basis van werkelijk rendement en de noodwetgeving voor de periode tot dit stelsel is ingevoerd.
- Het arrest werkt waarschijnlijk ook door naar regelingen op andere beleidsterreinen, zoals de toeslagen. De gevolgen hiervan worden momenteel onderzocht.

Besluit per 4 februari

- De uitspraak per februari gaat over de belastingplichtigen die bezwaar hebben gemaakt in 2017 en 2018. Dit zijn ongeveer 60.000 mensen per jaar.
- Er is een advies van de Landsadvocaat ingewonnen over wat noodzakelijk is om op te nemen in de uitspraak van 4 februari.
- In de notitie is het eerste beeld van ambtelijk FIN opgenomen was dat er een uitleg van het begrip werkelijk rendement moet worden gegeven.

- Er is aanvullende advies ingewonnen van de Landsadvocaat. Het beeld is dat de collectieve uitspreek alleen hoeft aan te geven dat het box 3-stelsel in strijd is met Europees recht. Er zou geen duiding nodig zijn over de vormgeving van het rechtsherstel of nadere interpretatie van het arrest.
- De andere keuzes kunnen na 4 februari gemaakt worden. Het is wel wenselijk daar ook zo spoedig mogelijk over te besluiten vanwege kritieke deadlines voor de uitvoering (i.e. definitieve aanslagen 2021, herstel en noodwetgeving).
- Alle keuzes hebben invloed op het budgettaire beslag en zijn daarmee relevant voor het dekkingsvraagstuk.

Rechtsherstel

De volgende punten zijn relevant voor de vormgeving van het rechtsherstel:

1. Doelgroep: belastingplichtigen die bezwaar hebben gemaakt of alle belastingplichtigen;
2. Interpretatie van het arrest over wat werkelijk rendement is: alleen direct rendement (rente, dividend en huur minus kosten) of ook vermogenswinst en -aanwas;
3. Reikwijdte van de vergoeding: wordt er vergoeding van invorderingsrente en immateriële schade geboden;
4. Uitvoering: op welke manier kan het herstel op uitvoerbare wijze worden vormgegeven.

Budgettaire consequenties en dekking

- De tabellen brengen de budgettaire gevolgen in beeld voor de twee interpretaties van het arrest.
- Dit zijn de eerste inschattingen en sterk afhankelijk van de gehanteerde aannames. Deze schattingen wijzigen mogelijk nog sterk.
- De budgettaire gevolgen dienen volgens de begrotingsregels incidenteel gedekt te worden via lastenverzwaring binnen de kabinetsperiode.
- Bij het zoeken naar dekking wordt bij het inventariseren altijd gestart met bronnen die zo dichtbij mogelijk liggen ten opzichte van de groep die er ook baat bij heeft. Hiervoor zijn enkele uitgangspunten opgesteld in de notitie.

Noodwetgeving

- Er zijn twee opties voor noodwetgeving:
    1. Forfaitaire rendementen met een werkelijke vermogensmix, mogelijk in combinatie met een tegenbewijsregeling: deze optie is vergelijkbaar met het rechtsherstel.
    2. Vermogensbelasting met box 3 als grondslag
- De opties voor noodwetgeving moeten nog worden getoetst worden op juridische houdbaarheid, haalbaarheid en uitvoerbaarheid.

Secretariaat Ministerraad
Ministerie van Algemene Zaken

POLITIEKE VIERHOEK

Kenmerk : 3759815

AGENDA

Vergadering te houden op 28 januari 2022
in de Trêveszaal van het ministerie van Algemene Zaken,
aan te vangen 's morgens om 10.30 uur

---

1. Mededelingen
2. Kamerbrief uitstel van betaling
3. Box 3

x stukken zijn rondgezonden
o stukken worden rondgezonden
• stukken zijn in de samenwerkingsruimte geplaatst
= geen stukken
A aanbiedingsdatum

28 januari 2022

persoonsgegevens

Politieke vierhoek 28/1 – Hoge Raad arrest box 3 – Oplegger

Aanleiding
Het box 3-stelsel gaat vanaf 2017 bij belastingplichtigen uit van een vermogensmix op basis van spaargeld en beleggingen, waarbij niet hetzelfde rendement wordt aangenomen. Op 24 december 2021 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat deze vormgeving van het box 3-stelsel in strijd is met het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden (EVRM) en biedt de belastingplichtige rechtsherstel.

Het rechtsherstel houdt in dat de heffing naar werkelijk rendement moet plaatsvinden, voor zover dit lager is dan het forfaitair berekende rendement. Op uiterlijk 4 februari moet één uitspraak gedaan worden voor alle belastingplichtigen die bezwaar hebben gemaakt over de jaren 2017 en 2018. Binnen 6 maanden daarna (dus vóór 4 augustus 2022) dienen de aanslagen inkomstenbelasting 2017 en 2018 van de belastingplichtigen die een werkelijk rendement hebben behaald dat lager is dan het vastgestelde box 3-inkomen, te worden verminderd.

Bijlagen bij deze oplegger:
1. Rechtsherstel
2. Budgettaire consequenties en dekking
3. Noodwetgeving

Gevolgen arrest:
- Budgettaire derving: Box 3 levert rond de 4 mld. euro per jaar op. De omvang van de derving is afhankelijk van de keuzes die gemaakt worden ten aanzien van bijvoorbeeld de compensatie en de noodwetgeving. De derving zal volgens de begrotingsregels gedurende deze kabinetsperiode gedekt moeten worden met een lastenverzwaring.
- Grote inspanning uitvoering:
  - Het rechtsherstel dient in een zeer korte periode te worden verleend. Daarnaast is de uitspraak van de HR geldend recht vanaf 24 december 2021. Dat betekent onder andere dat *alle* nieuwe aanslagen conform de uitspraak moeten worden opgelegd, waaronder de definitieve aanslagen 2021 die voor de zomer moeten worden opgelegd.
  - Tot het beoogde nieuwe stelsel op basis van werkelijk rendement (de Kamer is hier nog niet over geïnformeerd) is ingevoerd (uitvoerbaarheid hiervan moet nog worden getoetst, maar kan niet vóór 2025), zal het box 3-stelsel voor de tussenliggende periode herzien moeten worden via noodwetgeving. De politieke keuzes hebben veel invloed op de uitvoeringslasten.
- Doorwerkingen andere beleidsterreinen: bijvoorbeeld toeslagen of de eigen bijdragen in de Wlz. Deze worden momenteel geïnventariseerd, inclusief budgettaire consequenties en hoe daarmee om te gaan.

Proces en bespreekpunten
Besluitvormingsproces:
- Vrijdag 28/1: politieke vierhoek;
- Dinsdag 1/2: politieke vierhoek;
- Voor vrijdag 4/2: debat TK;
- Vrijdag 4/2: MR.

Cruciale deadlines:
- 4 februari: uitspraak over de massaalbezwaarprocedure;
- 21 februari: risico op dwangsom indien er geen uitspraak is gedaan op 4 februari;
- 1 maart: start aangiftecampagne 2021;
- 4 augustus: vermindering aanslagen inkomstenbelasting 2017 en 2018;
- Voorjaarsbesluitvorming (eind april);

De beslissing die noodzakelijk is per 4 februari is de uitleg van het begrip werkelijk rendement (zie memo 1: Rechtsherstel) voor de belastingplichtigen die bezwaar hebben gemaakt in de jaren 2017-2018.

Daarnaast moeten uiteindelijk ook keuzes gemaakt worden over:
- De vormgeving van het rechtsherstel (zie bijlage 1):
  - De reikwijdte van de doelgroep (herstel voor alle belastingplichtigen of alleen belastingplichtigen die tijdig bezwaar hebben gemaakt);

    - De reikwijdte van mogelijke vergoeding, en
    - De uitvoering van het rechtsherstel
- Afhankelijk van deze keuzes zijn er stevige budgettaire consequenties, daarnaast hebben de keuzes ook een inhoudelijke verbinding met hoe het geld weer wordt opgehaald. Hierover moeten afspraken worden gemaakt (zie bijlage 2). Deze notitie gaat niet in op de potentiële dekkingsopties;
- De richtingen voor noodwetgeving voor het box 3-stelsel die uitgewerkt zullen worden (zie bijlage 3).

De keuzes over de vormgeving het rechtsherstel en de noodwetgeving hebben veel invloed op de omvang van de budgettaire derving en daarmee het dekkingsvraagstuk. Vanwege deze inhoudelijk samenhang, is het wenselijk hier integraal over te beslissen.

Toelichting arrest

- Het arrest heeft een onherroepelijke uitspraak gedaan over de rechtsvragen die naar voren zijn gekomen in de massaalbezwaarprocedure over 2017 en 2018. Er hebben per jaar ongeveer 60.000 belastingplichtigen rechtsgeldig bezwaar gemaakt.
- Het oordeel van de Hoge Raad houdt in dat de heffing over box 3-bezittingen moet plaatsvinden naar het daaruit behaalde werkelijke rendement. Om rechtsherstel te verlenen, wordt het vastgestelde box 3-inkomen vergeleken met het behaalde werkelijke rendement.
- In het arrest wordt niet expliciet geformuleerd hoe het werkelijke rendement vastgesteld moet worden. Hierover is extern advies gevraagd. Deze interpretatie is naar onze inschatting deels een politieke keuze (zie bijlage 1) waarbij het risico is dat er vervolgprocedures gaan komen, omdat het arrest ruimte biedt voor interpretatie.

Toelichting collectieve uitspraak (aanvullende duiding aangevraagd bij Landsadvocaat)

- De collectieve uitspraak is de (eind)beslissing in de massaal bezwaarprocedures.
    - Deze uitspraak moet op 4 februari gepubliceerd worden in de Staatscourant.
    - De uitspraak dient ten minste een weergave van het arrest van de Hoge Raad te bevatten en een deugdelijke motivering.
    - Aan het vereiste van een deugdelijke motivering wordt in elk geval voldaan als de collectieve uitspraak de uitleg van het begrip werkelijk rendement bevat en de wijze waarop de inspecteur (Belastingdienst in opdracht van de politiek) dit werkelijk rendement gaat bepalen.
    - Het bepalen van het rendement bepaalt of de Belastingdienst dit uit eigen beweging doet of de belastingplichtige bewijs moet aanleveren. De noodzaak om dit te communiceren is gevraagd aan de Landsadvocaat.
    - Dit houdt in dat op 4 februari uitspraak moet worden gedaan over de vormgeving van het rechtsherstel voor de bezwaren over de jaren 2017-2018.
- Het arrest is geldend recht voor *alle* belastingplichtigen met ingang van het belastingjaar 2021. Over 2021 zijn nog geen definitieve aanslagen opgelegd. Dit betekent dat alle aanslagen conform het arrest moeten plaatsvinden. De uitspraak behelst daarmee niet alleen dat er rechtsherstel moet plaatsvinden, maar ook dat uitvoering van nieuwe aanslagen conform het arrest moet plaatsvinden. Om de effecten te beperken dient het huidige stelsel zo spoedig mogelijk gewijzigd te worden. Hier ligt ook een politieke keuze voor (zie bijlage 3).
- Ook voor 2019 en 2020 lopen procedures massaal bezwaar box 3 (inmiddels circa 100.000 bezwaarschriften). De in deze procedures geformuleerde rechtsvraag is grotendeels gelijk aan die van de procedures 2017 en 2018. Daarmee kan het arrest van de HR van 24 december 2021 tevens worden gezien als een definitief antwoord op deze rechtsvraag in de massaal bezwaarprocedures 2019 en 2020. Dit is al gecommuniceerd aan de Kamer.
- Het is een overweging om ook direct uitspraak te doen over de massaalbezwarenprocedure 2019-2020.

Wat als de collectieve uitspraak niet tijdig wordt gedaan?

- Als de collectieve uitspraak niet tijdig gedaan wordt of geen deugdelijke motivering bevat, zijn er de volgende risico's:

1) De inspecteur verbeurt een dwangsom.

    - De termijn waarover de dwangsom loopt, vangt aan 14 dagen na de ontvangst van een ingebrekestelling, dat wil zeggen op zijn vroegst op 21 februari.
    - De dwangsom loopt op gedurende 42 dagen en bedraagt uiteindelijk maximaal € 1.442 (op zijn vroegst op 4 april). Eerste inschatting is dat afhankelijk van de uitleg van de wet is dit per bezwaar (als iedere belanghebbende de inspecteur in gebreke stelt en de maximale dwangsom verbeurd wordt dit in totaal circa € 260 mln.) of per uitspraak (€ 1.442, eventueel maal 4 voor het aantal belastingjaren).
2) Belanghebbenden stappen naar de rechter wegens het niet tijdig beslissen op bezwaar.
    - Naast het in gebreke stellen van de inspecteur kunnen belanghebbenden beroep instellen bij de rechter wegens het niet tijdig doen van uitspraak. Als de rechter dit beroep honoreert, draagt de rechter de inspecteur op om alsnog uitspraak te doen.
    - Daarbij kan de rechter de inspecteur veroordelen in de proceskosten of de belanghebbende een schadevergoeding toekennen.

- Naast de genoemde risico's kan de inspecteur de aanslagen waarop de collectieve uitspraak ziet pas verminderen als de uitleg van het begrip werkelijk rendement en de wijze van het bepalen daarvan duidelijk zijn. De termijn voor het verminderen van deze aanslagen is 6 maanden na de collectieve uitspraak (in beginsel uiterlijk op 4 augustus). Bij geen uitspraak op 4 februari of alleen een globale uitspraak is dit niet haalbaar.

Politieke vierhoek 28/1 – Hoge Raad arrest box 3 – Memo 1. Rechtsherstel

Bespreekpunten
Ten aanzien van rechtsherstel en uitvoering van het arrest moeten de volgende zaken bij de vormgeving aan de orde komen:

1. Doelgroep:
   - alleen de belastingplichtigen die bezwaar hebben gemaakt, of
   - alle belastingplichtigen die geraakt zijn;
2. Interpretatie van het arrest over wat werkelijk rendement is:
   - alleen direct rendement: rente, huur en dividend, verminderd met kosten, of
   - direct rendement en vermogenswinst of vermogensaanwas (koerswinst en prijsstijging onroerend goed);
3. Reikwijdte van de vergoeding: wordt er vergoeding van invorderingsrente en immateriële schade geboden;
4. Uitvoering: op welke manier kan het herstel op uitvoerbare wijze worden vormgegeven.

1. Doelgroep

- De Hoge Raad heeft een uitspraak gedaan over een massaalbezwaarprocedure van ca. 60.000 belastingplichtigen over de jaren 2017 en 2018 (in totaal ca 120.000 bezwaren).
- Reeds gecommuniceerd bij uitstelbrief Kamervragen:
  - Uitspraak van 4 februari zal ook gaan over 2019 en 2020, waarvoor een vergelijkbare procedure loopt.
  - Belastingplichtigen hoeven geen actie te ondernemen op de onjuiste voorlopige aanslagen die per 24 december 2021 worden opgelegd (waaronder alle nog op te leggen aanslagen over 2021), omdat deze met de definitieve aanslag hersteld zullen worden.
- Voordelen rechtsherstel alle belastingplichtigen:
  - **Politiek**: Direct zekerheid voor belastingplichtigen. Het kan gevoelig liggen om alleen de mensen die bezwaar hebben gemaakt herstel te bieden.
  - **Juridisch**: Een rechtbank heeft een belastingplichtige die geen bezwaar heeft gemaakt al rechtsherstel geboden in lijn met het arrest. Het risico is aanwezig dat de rechter in meer gevallen de aanslagen alsnog zal verminderen.
  - **Uitvoering**: Extra vragen, telefoontjes en vele bezwaar- en beroepsprocedures tegen de ambtshalve verzoeken worden voorkomen.
- Nadelen
  - **Uitvoering**: Het volume neemt toe (impact hangt af van de vormgeving, zie punt 4)
  - **Mogelijke precedentwerking**: Normaal gelden arresten alleen voor de bezwaarmaker.
  - **Budgettair**: Vergroot de dekkingsopgave (zie tabel budgettaire consequenties).

2. Interpretatie werkelijk rendement

- De Hoge Raad rekent in het arrest direct rendement tot het werkelijk rendement (rente, huur of dividend, verminderd met de kosten). De casus gaat over een spaarder met alleen rente.
- De Hoge Raad is niet expliciet over de vraag of ook vermogenswinst (verkoopopbrengst minus aanschafprijs) en vermogensaanwas (ongerealiseerde waardemutatie) meetellen voor het "uit bezittingen behaald rendement".
- Over de interpretatie en over de omvang van de doelgroep is juridisch advies gevraagd, dat zeer spoedig wordt verwacht.
- Voordelen voor brede definitie:
  - **Budgettair**: Kleinere budgettaire gevolgen (zie memo 2). De vermogensaanwas vormt een belangrijk deel van het rendement.
  - **Politiek:** Aandelenpakketten en onroerend goed zijn de afgelopen jaar veelal in waarde gestegen. Het is lastig uitlegbaar als dit niet zou worden meegenomen.
- Nadelen
  - **Politiek**: Het is lastig uitlegbaar dat een belastingplichtige over niet gerealiseerde vermogensstijgingen of dalingen belasting moet betalen.
  - **Juridisch**: Het risico bestaat dat daartegen opnieuw bezwaar zal worden gemaakt en juridische procedures worden opgestart, waarbij de belastingplichtige in het gelijk gesteld zou kunnen worden. Denk bijvoorbeeld aan iemand met een vakantiehuis dat sterk in waarde is gestegen, maar niet verhuurd is geweest.

3. Reikwijdte van de vergoeding

- We adviseren om geen vergoeding te bieden van invorderingsrente of immateriële schade. Het verstrekken van deze vergoeding is juridisch niet noodzakelijk en leidt tot aanvullende budgettaire derving.
- Een belastingplichtige heeft recht op rentevergoeding wanneer de belasting - die te veel is betaald - geheven is in strijd met het Unierecht. Dat is bij deze uitspraak niet het geval. Indien de vergoeding wel wordt verstrekt, is de derving ca. 0,1-2,3 mld. euro. Een belastingplichtige heeft wel recht op vergoeding van invorderingsrente, indien deze destijds is betaald bij een aanslag die te laat is voldaan nadat een uitstelverzoek is afgewezen. Dit gaat echter om een zeer beperkte groep.
- Een belastingplichtige heeft recht op een immateriële schadevergoeding – compensatie van veronderstelde spanning en frustratie – van 500 euro per 6 maanden wanneer er niet binnen een redelijke termijn een uitspraak wordt gedaan. Het uitgangspunt voor deze termijn is 2 jaar voor de fase van bezwaar en beroep in eerste aanleg, welke termijn (reeds in bezwaar) verstreken is voor de geschillen over 2017 en 2018. Er kan een langere termijn gelden bij een ingewikkelde zaak. Dat is hier van toepassing. De inspecteur kan op deze grond aanvragen voor vergoeding afwijzen.

4. Uitvoering

- De uitvoerbaarheid van de opties voor rechtsherstel kan niet voor 4 februari worden vastgesteld. De opties zijn enkel op hoofdlijnen getoetst op technische maakbaarheid in de uitvoering. De opties dienen eerst nader te worden uitgewerkt voordat deze definitief op uitvoerbaarheid en inpasbaarheid in het portfolio kunnen worden getoetst. Definitieve uitspraken over uitvoerbaarheid kunnen worden gedaan nadat een uitvoeringstoets heeft plaatsgevonden op de definitieve keuzes. Dit zal na 4 februari zijn.
- In alle gevallen is de impact op de Belastingdienst dusdanig groot, dat het zal leiden tot verdrukking van andere werkzaamheden. Ook voor de beleidskant heeft dit uiteraard grote impact. Zoals te zien bij de hersteloperatie Toeslagen is het van groot belang om de vormgeving van herstel zo makkelijk mogelijk te maken voor zowel burger als uitvoering met het oog op tijdige afhandeling en voorkomen van vervolgprocedures. Dit vraagstuk vergt eveneens een politieke weging.

- De deadline voor herstel voor degenen die bezwaar hebben gemaakt is 4 augustus, 6 maanden na de publicatie van de vormgeving van het rechtsherstel op 4 februari.

- Optie 1: Een tegenbewijsregeling voor alle belastingplichtigen voor de jaren 2017-2020 (en tzt ook voor alle belastingplichtigen over 2021) is niet uitvoerbaar. We onderzoeken in hoeverre dit wel uitvoerbaar zou kunnen worden, als we het tot een deel van de belastingplichtigen kunnen beperken.
- Optie 2: Onderzocht wordt of een geautomatiseerde herstelmogelijkheid kan worden ontwikkeld. De optie wordt onderzocht waarbij een nieuw forfaitair rendement wordt berekend dat beter aansluit op het werkelijke rendement. Dit op basis van
    - de werkelijke samenstelling van het vermogen van elke belastingplichtige, in plaats van een veronderstelde vermogensmix conform het huidige box 3-stelsel.
    - een forfaitair rendement per vermogenscategorie dat aansluit bij het werkelijke rendement in het betreffende jaar.

  Als het nieuwe forfaitaire rendement lager is dan volgens de (oude) box 3-berekening, wordt de aanslag verminderd.
- Voordelen:
    - **Uitvoering**: Daarmee hoeven veel minder belastingplichtigen voor rechtsherstel een beroep te doen op de tegenbewijsregeling. Hoe lager de (nieuwe) forfaitaire rendementen per vermogenscategorie worden vastgesteld, voor hoe meer belastingplichtigen geautomatiseerd recht wordt gedaan aan de uitspraak van de Hoge Raad. Een grofmazige inschatting:
        - enkele honderdduizenden belastingplichtigen per belastingjaar als wordt uitgegaan van het totale rendement (dus inclusief vermogenswinst en –aanwas).
        - enkele tienduizenden per belastingjaar wanneer de forfaits alleen gebaseerd zijn op het directe rendement.
- Nadelen:
    - **Budgettair:** Aan iedereen wordt automatisch herstel geboden.

    - **Politiek:** Overcompensatie. Ook mensen wiens daadwerkelijke inkomen hoger is dan het forfaitaire bepaalde inkomen zullen mogelijk een teruggave krijgen.
    - **Uitlegbaarheid:** Opnieuw werken met een forfait stuit mogelijk op onbegrip.
    - **Uitvoerbaarheid:** In het verleden is gebleken dat wij niet goed in staat zijn geweest om in te schatten hoeveel mensen alsnog gebruik zullen willen maken van tegenbewijsregeling.
- Optie 3. Een alternatief is om de volledige opbrengst van de box 3-heffing over de jaren 2017-2020 te vergoeden. Dit scheelt veel administratieve- en uitvoeringslasten bij de belastingplichtigen en Belastingdienst. Deze optie vergroot wel het dekkingsvraagstuk.

Budgettaire consequenties aan de inkomstenkant
Afhankelijk van te maken keuzes rond herstel zijn er stevige budgettaire consequenties. De onderstaande tabellen bieden een overzicht van de opbrengst en eerste inschatting van de budgettaire derving, afhankelijk van de interpretatie van het arrest.

In Tabel 1a staat de opbrengst en het aantal aangiften voor de jaren 2017-2021; het jaar 2022 wordt nog in beeld gebracht. Het betreffen feitelijke aangiften, waarbij is uitgegaan van de in de aangifte opgegeven verdeling van het vermogen tussen twee fiscaal partners. Daarbij telt de fiscaal partner die zelf geen vermogen aangeeft niet mee.

Tabel 1a: Opbrengst box 3

	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Opbrengst box 3	€ 4,7 mld	€ 4,4 mld	€ 4,3 mld	€ 4,1 mld	€ 4,2 mld	PM
Aantal aangiftes box 3	2,9 mln	2,6 mln	2,7 mln	2,7 mln	1,9 mln	PM

De onderstaande tabellen tonen de derving voor twee interpretaties van het arrest. Voor de forfaitaire rendementen is zoveel mogelijk aangesloten bij de rendementen die in het huidige stelsel worden gebruikt en geobserveerd zijn in de relevante jaren. De derving betreft een som van alle individuele aangiften, waarbij geen rekening is gehouden met eventueel geleverd tegenbewijs. Voor belastingplichtigen die volgens deze systematiek te weinig betalen, geldt dat hun aanslag gebaseerd blijft op het oude systeem. N.B. Dit zijn de eerste inschattingen en sterk afhankelijk van de gehanteerde aannames. Deze schattingen wijzigen mogelijk nog sterk.

Tabel 2a: Budgettaire gevolgen per jaar (alleen direct rendement), plus een reeks indien alleen bezwaarmakers rechtsherstel ontvangen

Jaar	Aantal aangiftes (iedereen)	Budgettair (iedereen)	Aantal aangiftes (alleen bezwaar)	Budgettair (alleen bezwaar)
2017	2,8 mln	-€ 4,1 mld	76.043	*-€ 0,32 mld**
2018	2,6 mln	-€ 3,8 mld	54.402	*-€ 0,26 mld**
2019	2,6 mln	-€ 3,8 mld	65.044	*-€ 0,25 mld**
2020	2,6 mln	-€ 3,6 mld	45.611	*-€ 0,14 mld**
2021	1,9 mln	-€ 3,7 mld	voor iedereen	-€ 3,7 mld
2022[1]	1,9 mln	-€ 3,7 mld	voor iedereen	-€ 3,7 mld
Totaal	12,6 mln	-€ 19,1 mld	241.100	-€ 8,4 mld

* Het is de vraag in hoeverre het juridisch houdbaar is de doelgroep te beperken tot de mensen die bezwaar hebben gemaakt.

Tabel 2b: Budgettaire gevolgen per jaar (totaalrendement), plus een reeks indien alleen bezwaarmakers 2017-2020

Jaar	Aantal aangiftes (iedereen)	Budgettair (iedereen)	Aantal aangiftes (alleen bezwaar)	Budgettair (alleen bezwaar)
2017	2,3 mln	-€ 1,5 mld	54.010	*-€ 0,09 mld**
2018	2,3 mln	-€ 3,4 mld	47.214	*-€ 0,24 mld**
2019	1,9 mln	-€ 1,2 mld	43.627	*-€ 0,07 mld**
2020	2,3 mln	-€ 2,9 mld	40.488	*-€ 0,12 mld**
2021	1,0 mln	-€ 0,8 mld	voor iedereen	-€ 0,8 mld
2022[2]	1,5 mln	-€ 2,0 mld	voor iedereen	-€ 2,0 mld
Totaal	9,9 mln	-€ 9,7 mld	185.339	-€ 3,3 mld

* Het is de vraag in hoeverre het juridisch houdbaar is de doelgroep te beperken tot de mensen die bezwaar hebben gemaakt.

[1] De getallen voor 2022 zijn ter indicatie. Deze zijn hoogst onzeker, omdat 2022 nog niet is afgelopen.
[2] De getallen voor 2022 zijn ter indicatie. Deze zijn hoogst onzeker, omdat 2022 nog niet is afgelopen.

Begrotingsregels

- Een derving als gevolg van een arrest is volgens de begrotingsregels een beleidsmatige lastenverlichting.
- Beleidsmatige lastenrelevante wijzigingen die na het coalitieakkoord worden doorgevoerd, moeten aan de inkomstenkant gecompenseerd worden.
- Aangezien het een incidentele derving betreft, dient deze ook incidenteel gedekt te worden binnen de kabinetsperiode.

Dit betekent dat een dekkingsmaatregel in ieder geval in de jaren 2023-2025 het bedrag op zou moeten brengen van de derving. Het uitgangspunt binnen de begrotingsregels is dat er gelijktijdig wordt besloten over de vormgeving van het rechtsherstel en de dekking. Dit borgt dat er integrale besluitvorming plaatsvindt over de vormgeving van de lastenverlichting en de lastenverzwaring.

Dekking

De omvang van de budgettaire derving bestaat uit verschillende delen:

- Rechtsherstel belastingjaren 2017-2021 (zie bovenstaande bedragen).
- Eventuele derving komende jaren (vanaf belastingjaar 2022) tot een stelsel op basis van werkelijk rendement is ingevoerd. Dit dekkingsvraagstuk zal worden behandeld bij besluitvorming over de noodwetgeving.

Bij het zoeken naar dekking wordt bij het inventariseren altijd gestart naar bronnen die zo dichtbij mogelijk liggen ten opzichte van de groep die er ook baat bij heeft. Uitgangspunten bij het zoeken van budgettaire dekking zijn:

a. De derving is incidenteel en wordt gedekt via compenserende incidentele lastenverzwaring binnen deze kabinetsperiode
b. De maatregelen zijn z.s.m. uitvoerbaar, uiterlijk per 2024;
c. De maatregelen zijn juridisch houdbaar;
d. De keuzes rondom terugbetaling hangen zowel budgettair als inhoudelijk samen met de keuzes voor dekking en worden daarom gelijktijdig (uiterlijk bij de voorjaarsbesluitvorming) genomen;
e. De lastenverzwaring wordt zoveel mogelijk gezocht bij de groep die ook baat heeft bij de terugbetalingen, in de sfeer van vermogen.

Budgettaire consequenties aan de uitgavenkant

Naast de derving aan de inkomstenkant zijn er ook gevolgen voor de uitgavenkant van de begroting (artikel 1. Belastingdienst) die moeten worden betrokken in de besluitvorming over box 3.

Er is sprake van uitvoeringskosten, de omvang is sterk afhankelijk van de gekozen oplossingsrichting en wordt aan de hand van een uitvoeringstoets bepaald. De exacte omvang kan op dit moment niet worden berekend, maar gezien de omvang van het herstel kan het budgettaire risico oplopen tot een bedrag van tientallen tot potentieel honderden miljoenen. Ter illustratie: de hersteloperatie bij Uitvoeringsorganisatie Herstel Toeslagen kost meerjarig ca. 500 mln. euro.

In andere regelingen wordt gebruik gemaakt van het verzamelinkomen, inclusief fictief rendement van box 3. Het gaat bijvoorbeeld om de toeslagen (eerste raming 30-60 mln. euro), studiefinanciering, eigen bijdragen in de langdurige zorg. Er wordt nog precies in kaart gebracht waar dit speelt.

Politieke vierhoek 28/1 – Hoge Raad arrest box 3 – Memo 3. Noodwetgeving

Bespreekpunt
Stemt u in met de nadere uitwerking van deze opties voor noodwetgeving?
1. Forfaitaire rendementen met een werkelijke vermogensmix, in combinatie met een tegenbewijsregeling;
2. Vermogensbelasting met box 3 als grondslag;

Opties voor noodwetgeving
- De implementatie van een stelsel op basis van werkelijk rendement kan niet eerder worden gerealiseerd dan met ingang van het belastingjaar 2025. Dit komt door de benodigde tijd voor wetgeving en wijziging van de systemen bij de Belastingdienst. Het rechtsherstel en noodwetgeving leggen ook een aanvullend beslag op de beschikbare capaciteit.
- Bij de opties voor noodwetgeving wordt aangegeven per wanneer de opties technisch maakbaar zijn. Deze opties moeten echter nog getoetst worden op juridische houdbaarheid, haalbaarheid en uitvoerbaarheid.

<u>1. Forfaitaire rendementen met een werkelijke vermogensmix, mogelijk in combinatie met een tegenbewijsregeling</u>
- De systematiek is vergelijkbaar met een optie voor rechtsherstel die nog wordt onderzocht.
- Het forfaitaire voordeel uit sparen en beleggen wordt berekend op grond van de werkelijke samenstelling van het vermogen van belastingplichtigen. Per vermogenscategorie wordt een forfait vastgesteld zodat het te belasten voordeel beter aansluit bij de werkelijkheid.
- Als het forfaitair rendement afwijkt van het werkelijke rendement, kan ervoor worden gekozen de belastingplichtige de mogelijkheid te geven tegenbewijs te leveren. Een eerste inschatting is dat mogelijk honderdduizenden belastingplichtigen van zo'n tegenbewijsregeling gebruik zullen maken.
- De regeling is op z'n vroegst technisch maakbaar per belastingjaar 2023. Een tegenbewijsregeling vergt veel handmatig werk, dit vraagt veel capaciteit van behandelaren.
- Het voordeel van deze optie is dat het tracht het werkelijk rendement te benaderen. Het nadeel van is dat een tegenbewijsregeling budgettaire derving tot gevolg heeft en voor de uitvoering complex is.
- Een mogelijkheid om de derving te verlagen is de forfaitaire rendementen laag vaststellen en het belastingtarief te verhogen. Dit verkleint de groep die voor tegenbewijs in aanmerking komt. Deze optie wordt nader onderzocht.

<u>2. Vermogensbelasting met box 3 als grondslag</u>
- Huidige box 3 is de facto een progressieve vermogensbelasting.
- De vermogensbelasting wordt opgenomen in de aanslag inkomstenbelasting in plaats van een vermogensrendementsheffing in box 3.
- De bestaande parameters worden aangepast om volgens een vergelijkbare systematiek tot een belastingtarief op vermogen te komen voor alle belastingplichtigen in box 3. De bedoeling hiervan is dat een belastingplichtige ongeveer evenveel belasting zou betalen als volgens het huidige box 3-stelsel.
- De opties die worden onderzocht zijn een tijdelijk hoger tarief, een progressief tarief en een hoger heffingvrij vermogen.
- De optie is op z'n vroegst technisch maakbaar per 2024. Dit is nadrukkelijk een eerste beeld en wordt nog nader uitgezocht. Als de vermogensbelasting náást een (vorm van) vermogensrendementsheffing in box 3 wordt vormgegeven, is dit niet eerder technisch maakbaar dan per 2025.
- Het is onzeker of vermogensbelasting in deze vorm niet ook strijdig zou zijn met het EVRM.
- Het voordeel van deze optie is dat het verdere budgettaire derving voorkomt. Tevens is het mogelijk om de box 3 belastingplichtigen die voordeel hebben ondervonden van het stelsel afgelopen jaren zwaarder te belasten.
- Het nadeel is dat er complexiteit ontstaat omdat de gebruikte bedragen om te heffen over vermogen, tegelijkertijd meetellen voor het verzamelinkomen. Onderzocht wordt of doorwerking naar inkomen kan worden geknipt en per wanneer.
- Daarnaast is het de vraag welke consequenties de doorwerking van de vermogensbelasting naar o.a. verzamelinkomen, heffingskortingen en verliesverrekening heeft en hoe deze belasting internationaal uitwerkt.

Ministerie van Financiën

TER ADVISERING
Aan
de minister

Directie Algemene Financiële en Economische Politiek

Persoonsgegevens

nota

Voorbereiding politieke vierhoek 1 februari

Datum
1 februari 2022

Notanummer
2022-0000037448

Bijlagen
geen

Advies politieke vierhoek

- Naar verwachting zal er met name druk komen op het proces: wanneer moet wat besloten worden? (Beslispunt 2 van de voorliggende notitie)
- Er liggen twee varianten voor de planning voor: 1) snelle besluitvorming voor 1 maart; 2) lange besluitvorming voor 1 mei samen met de voorjaarsbesluitvorming.
- De consequentie van 1 maart niet halen zijn:
    - 4 augustus niet wordt voldaan aan rechtsherstel, en daarvan kunnen dwangsommen het gevolg zijn.
    - Des te langer wordt gewacht met besluitvorming, des te moeilijker opties zoals noodwetgeving in de uitvoering worden.
- Vanuit de inhoud bezien is snelle besluitvorming het meest wenselijk, maar de vraag is of het politieke speelveld dit toelaat
- De vraag zal opkomen of er niet een knip gemaakt kan worden tussen wat op korte termijn besloten moet worden en wat later ook nog zou kunnen.
- Het knippen van besluiten is ingewikkeld omdat de bakjes verleden, heden, toekomst en de daarbij behorende dekking inhoudelijk met elkaar samenhangen. Ter illustratie: besluiten over compensatie voor de bezwaarmakers gaat niet zonder ook een besluit te nemen over ook de niet bezwaarmakers en over hoe in het heden gecompenseerd gaat worden.
- Als over de hoogte van de rekening wordt besloten dan adviseren wij om ook de dekking op tafel te leggen. Als nu wel wordt gecompenseerd maar geen afspraak wordt gemaakt over dekking en noodwetgeving, staat FIN in feite 1 – 0 achter.
- Als eindbeeld kan het aanvaardbaar zijn om wel een knip te maken en dan alleen over de hoofdlijnen van dekking te besluiten (en dus publiekelijk te maken in welke richting gedekt gaat worden).
- Wij adviseren echter om voor nu de strakke lijn te hanteren zoals we eerder ook met u hebben besproken.
- Wel is het goed om komende tijd gestructureerd de besluitvorming af te lopen en met elkaar de besluitvorming vorm te geven.

Spreeklijn voor politieke vierhoek

- Mijn uitgangspunt als MFIN is dat de besluiten over het verleden, heden en toekomst een sterk inhoudelijk verband hebben met elkaar. Besluitvorming daarover dient dus gelijktijdig genomen te worden.

- Daarbij geldt dat de budgettaire derving binnen de kabinetsperiode gedekt moet worden en als uitgangspunt ook bij de groep die profijt heeft.
- In de ideale wereld zou ik voor 1 maart een besluit nemen. Ik ben me echter ook bewust van het politieke krachtenveld waarbij ik constateer dat die periode te kort is om tot een gewogen besluit te komen.
- Aan later dan 1 maart een besluit nemen kleven uiteraard ook nadelen die de notitie beschrijft.
- Maar alles overwegende ben ik van mening dat we dit proces zorgvuldig moeten doorlopen. Dat lukt niet voor 1 maart. Daarom besluitvorming uiterlijk 1 mei tegelijk met afronding van de lastenbesluitvorming in het voorjaar, zodat we alles integraal kunnen afwegen.

Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden
Niet van toepassing.

Factsheet omgang met arresten in het inkomstenkader

Waarom moeten arresten gedekt worden?

- De systematiek van het inkomstenkader is dat bij de start van het kabinet het inkomstenkader wordt vastgezet waarmee de ontwikkeling van de beleidsmatige lastenontwikkeling (BLO) wordt 'vastgeprikt' voor de kabinetsperiode.
- Ontwikkelingen gedurende de kabinetsperiode die afwijken van dit pad worden gecompenseerd. Dit geldt dus ook voor gerechtelijke uitspraken met fiscale consequenties.
- In het document dat de herdefiniëring van de beleidsmatige lastenontwikkeling vaststelt staat dit ook zo beschreven (coproductie tussen FIN en het CPB).[1]
- Als er niet gedekt zou worden dan wordt er dus niet aangesloten bij de BLO-ontwikkeling die in het coalitieakkoord is besproken. Daarnaast is een rationale achter het dekken van arresten dat dit een prikkel geeft om de juiste wetgeving te maken.

Waarom moet de derving binnen de kabinetsperiode gedekt worden?

- In de begrotingsregels en de Startnota staat het volgende: "De budgettaire veranderingen in het inkomstenkader dienen zowel in als na de kabinetsperiode als geheel op nul uit te komen, waarbij in principe ook per jaar de veranderingen tezamen optellen tot een effect van nul."
- Op deze manier is er sprake van een beheerste beleidsmatige lastenontwikkeling gedurende de kabinetsperiode en wordt voorkomen dat de rekening bij toekomstige generaties wordt gelegd.
- Dekking van een budgettaire derving wordt in de regel zoveel mogelijk bij dezelfde belastingsoort gezocht. Zo wordt bij hogere zorgpremies gekeken naar de eerste schijf en de Aof-premie voor werkgevers en werd destijds bijvoorbeeld bij de hogere kosten voor het afschaffen van de dividendbelasting gekeken naar de winstsfeer.

Hoe werd er eerder omgegaan met arresten?

Zoals hiervoor uitgelegd is het dus conform de begrotingsregels om budgettaire gevolgen van arresten binnen het inkomstenkader te dekken. Dit is ook de staande praktijk. Om dit te illustreren vindt u hieronder een lijstje met arresten met fiscale consequenties. Hiervan is bij de meeste casussen de budgettaire derving conform begrotingsregels binnen het inkomstenkader gedekt:

- Sofina: gerechtelijke uitspraak uit 2018 rondom de dividendbelasting die leidde tot een forse budgettaire derving in het inkomstenkader tot en met 2021. Deze uitspraak had – net zoals de uitspraak over box 3 – een budgettaire derving die terugging tot voor de kabinetsperiode (dit geval 2003). Toen is de budgettaire derving uit het verleden dus binnen de kabinetsperiode gedekt.
- IACK co-ouderschap: de Hoge Raad hanteerde een ruimer begrip m.b.t. co-ouderschap dan tot dan toe gangbaar was. Dit zorgde voor een incidentele budgettaire derving in belastingjaren 2019, 2020 en 2021. En een structurele budgettaire derving in de jaren vanaf 2022.
- AT1: Als gevolg van een arrest van de Hoge Raad (HR) kwalificeert aanvullend tier 1 kapitaal (AT1 kapitaal) van banken en verzekeraars fiscaal als schuld. Hierdoor kan de vergoeding over AT1 kapitaal in aftrek worden gebracht bij het bepalen van de fiscale winst. In het belastingplan 2021 werd de minimumkapitaalregel aangepast waardoor deze inconsistentie werd opgelost En gedekt.
- Fiscale eenheid (2015): Op 22 februari 2018 heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) geoordeeld dat de Nederlandse vennootschapsbelasting op een onderdeel in strijd is met het Europese recht. De uitspraak van het HvJ EU zou – zonder reparatie – tot gevolg hebben dat uitholling van de Nederlandse belastinggrondslag door internationaal opererende bedrijven wordt vergemakkelijkt.
- Btw zonnepanelen (Fuchs): Op 20 juni 2013 oordeelde het Hof van Justitie in de zaak Fuchs dat particulieren met zonnepanelen onder voorwaarden als btw-ondernemer kunnen worden aangemerkt. In dat geval kunnen zij de btw op de aanschaf en installatie van zonnepanelen terugvragen bij de Belastingdienst.

Enkel bij de uitspraak uit 2018 m.b.t. fiscale eenheid is bij de formatie van kabinet Rutte III destijds afgesproken om dit incidentele maar wel lastenrelevante bedrag niet te dekken.

[1] https://www.cpb.nl/sites/default/files/omnidownload/CPB-FIN-Achtergronddocument-Herdefiniering-beleidsmatige-lastenontwikkeling.pdf.

Politieke vierhoek 1 februari 2022 – Hoge Raad arrest box 3 – Beslisnotitie

Deze politieke vierhoek heeft drie agendapunten m.b.t. box 3:
1) Besluit over collectieve uitspraak op 4 februari
2) Tijdpad besluitvorming hierna
3) Debat en communicatie naar Kamer

Het advies is om de meest minimale invulling aan de collectieve uitspraak te geven. Dit biedt de ruimte om op een later moment integraal te beslissen over alle openstaande keuzes. Gezien de complexiteit en gevolgen van deze keuzes, vergt dit aanvullend uitzoekwerk en een gedegen proces, inclusief afstemming met de Kamer. Deze nota schetst twee mogelijke opties voor het besluitvormingsproces over het verleden, heden en de toekomst.

1. Besluit over collectieve uitspraak op 4 februari

Beslispunt 1: stemt u in met de minimale invulling van de collectieve uitspraak t.b.v. de MR en publicatie op 4 februari door alleen collectieve uitspraak te doen voor de mensen die bezwaar hebben gemaakt over de jaren 2017 t/m 2020? Er hoeft nog geen uitspraak te worden gedaan over de vormgeving van het rechtsherstel.

- Het is wettelijke verplicht om op 4 februari de collectieve uitspraak te publiceren voor de bezwaarschriften die onderdeel zijn van de massaalbezwaarprocedure over 2017 en 2018.
- Hoewel de uitspraak van de HR strikte genomen betrekking heeft op het massaal bezwaar over de jaren 2017/2018, wordt geadviseerd ook uitspraak te doen op het massaal bezwaar over de jaren 2019/2020. Het massaal bezwaar over die jaren betreft hetzelfde stelsel en ook dezelfde rechtsvragen. Het nu niet betrekken van die jaren in de collectieve uitspraak brengt derhalve het risico op in gebreke stelling met zich mee.
- De collectieve uitspraak is meegestuurd als bijlage (zie bijlage 1).
- De uitspraak voldoet aan de meest minimale vereisten, conform het advies dat is ingewonnen van de Landsadvocaat. Het advies is ook meegestuurd als bijlage (zie bijlage 2).
- De uitspraak bevat een korte weergave van het oordeel van de Hoge Raad en een verklaring dat de bezwaarschriften gegrond zijn.
- Er wordt geen uitspraak gedaan over de vormgeving van het rechtsherstel. Dit betekent dat besluitvorming over de vormgeving van het rechtsherstel en de dekking niet voor 4 februari hoeft plaats te vinden.

2. Tijdpad besluitvorming hierna

Beslispunt 2: welk tijdpad heeft de voorkeur voor het bieden van rechtsherstel?
1. Besluitvorming op 25 februari
2. Besluitvorming voor 1 mei. Bij deze optie wordt de wettelijke termijn voor het rechtsherstel naar alle waarschijnlijkheid niet gehaald en worden aanslagen 2021 met box niet binnen de garantietermijn van 1 juli opgelegd.

Beslispunt 3: stemt u in met het informeren van de Kamer over het beoogde tijdpad op dinsdag 1 februari?

Er zijn grofweg twee uitersten waarbinnen de besluitvorming de komende tijd plaats kan vinden. Ofwel de besluitvorming vindt geleidelijker plaats met uiteindelijke besluitvorming eind april (=einde voorjaarsbesluitvorming), ofwel besluitvorming in de komende weken (uiterlijk 25 februari). In de voorjaarsbesluitvorming wordt in 2022 ook besloten over de lasten, wat in reguliere jaren alleen in augustus aan bod komt. Bij beide opties zal er een strak proces worden opgetuigd. Hierbij zal de Kamer worden meegenomen, onder meer met een debat en een contourrennota.

Voordeel van het betrekken in de voorjaarsbesluitvorming is een meer integrale weging en tijd voor het uitwerken van voldragen opties en varianten, waarbij de uitvoerbaarheid van de gekozen

optie zorgvuldig kan worden meegewogen. Integrale besluitvorming is wenselijk omdat de keuzes over het verleden inhoudelijk sterk samenhangen met de keuzes over het heden en de toekomst.

Aan het uitstellen van de besluitvorming kleven echter ook diverse nadelen. Ten eerste moeten burgers langer moeten wachten op duidelijkheid. Ten tweede betekent dat dat bepaalde wettelijke termijnen niet worden gehaald, zoals de wettelijke deadline om op 4 augustus de groep bezwaarmakers herstel te hebben geboden. Ook tijdens de aangiftecampagne over 2021 is dan nog niet duidelijk hoe burgers hun box 3-vermogen moeten opgeven en kunnen voor burgers met box 3 vermogen nog geen definitieve aanslagen worden opgelegd. Ten slotte heeft uitstel impact op het IV-portfolio.

Gevolgen van het niet halen van de kritieke deadlines:

- Rechtsherstel 2017-2020: voor de variant forfaitaire rendementen zijn dit de gevolgen voor de uitvoering indien er geen keuzes worden gemaakt voor 25 februari:
    - Termijn van 6 maanden voor rechtsherstel wordt naar alle waarschijnlijkheid niet gehaald. Dit heeft juridische consequenties (i.e. ingebrekestelling en dwangsommen).
    - Geen duidelijkheid voor aangiftecampagne 2021. Geen duidelijkheid voor definitieve aanslagen 2021. Dit is onduidelijk voor burgers.
- Noodwetgeving:
    - Noodwetgeving moet uiterlijk met Prinsjesdag aan de Kamer worden aangeboden. Voor die tijd moet nog een omvangrijk wetsvoorstel worden uitgewerkt. De uitvoerbaarheid van opties voor noodwetgeving moeten worden getoetst. Voor een wijziging anders dan paratemers zijn in principe 15,5 maanden nodig. Ingeschat wordt dat het uitvoeren van een herstelactie én het implementeren van aanvullende noodwetgeving te veel vraagt van de Belastingdienst.
    - Een definitief oordeel of herstelvarianten uitvoerbaar zijn en inpasbaar zijn in de IV portfolio en wat de consequenties en kosten zijn kan worden gemaakt na een uitvoeringstoets. Voor noodwetgeving is, waaronder eerst mogelijke ingangsdatum, ook voor een eerste inschatting van uitvoerbaarheid meer uitwerking nodig.
- Nieuw stelsel: dit vergt nog nader onderzoek.

Het onderstaande schema laat zien over welke keuzes komende tijd besluitvorming plaats dient te vinden. De geschetste varianten betreft geen uitsluitende lijst. Er is potentieel ook impact op andere inkomensafhankelijker regelingen die gebruik maken van box 3 gegevens. Dit wordt nu in kaart gebracht en indien relevant wordt dit toegevoegd aan het tijdschema. Een definitief oordeel of varianten die nu uitvoerbaar lijken dit ook zijn en inpasbaar zijn in de IV portfolio en wat de consequenties en kosten zijn kan worden gemaakt na een uitvoeringstoets.

Fase	Onderwerp	Opties	Deadline
Verleden (=Rechtsherstel)	Doelgroep	Bezwaarmakers 2017-2018	4 februari
		Bezwaarmakers 2019-2020	Politieke afweging, kan later besloten worden.
		Alle belastingplichtigen 2017-2020	Politieke afweging, kan later besloten worden.
		Alle belastingplichtigen 2021-2022	Voor deze belastingplichtigen is het arrest van de HR het geldende recht
	Interpretatie werkelijk rendement	Variant 1: Direct rendement	1 maart, om de deadline van 4 augustus te halen
		Variant 2: Direct rendement incl. vermogenswinst/ vermogensaanwas	1 maart, om de deadline van 4 augustus te halen
	Opties voor uitvoering	Variant 1: Forfaitair rendement op basis van de werkelijke vermogensmix met actuele forfaits en een tegenbewijsregeling. Een suboptie is om vermogens boven de 1 mln. altijd een tegenbewijsregeling te laten aanleveren.	1 maart. Eerste beeld is niet uitvoerbaar.
		Variant 2: De box 3-heffing geheel teruggeven.	ntb
		Variant 3: Forfaitair rendement op basis van de werkelijke vermogensmix met alleen voor spaargeld het actuele forfait en voor beleggingen een meerjarig forfait, zonder tegenbewijs regeling	1 maart, om de deadline van 4 augustus te halen
	Keuze dekking en doorwerking naar andere regelingen	PM	Tegelijkertijd met besluitvorming over het rechtsherstel
Heden (=Noodwetgeving + dekking)	Keuze noodwetgeving	Variant 1: Forfaitaire rendementen met een werkelijke vermogensmix	15 september aanbieden aan Kamer
		Variant 2: Vermogensbelasting met box 3 als grondslag	15 september aanbieden aan Kamer
	Keuze dekking en doorwerking naar andere regelingen	PM	Tegelijkertijd met keuze over noodwetgeving
Toekomst (=Nieuwe stelsel)		Heffen naar werkelijk rendement	Ntb, afhankelijk van vormgeving wetgeving

3. Debat en communicatie naar Kamer

Beslispunt 4: geeft u mandaat om de Kamerbrief langs deze lijnen op te stellen en voorafgaand aan het debat op woensdag 2 februari te versturen?

Beslispunt 5: stemt u in met het verzenden van de adviezen van de Landsadvocaat en het juridisch advies van drie hoogleraren over de interpretatie van het arrest?

- Op woensdag 2 februari vindt het plenair debat plaats over de uitspraak van de Hoge Raad over het box 3-stelsel. Er worden op dinsdag 1 februari schriftelijke vragen beantwoord, die zijn gesteld in voorbereiding op het debat. Bij de beantwoording van deze vragen zal de Kamer meegenomen worden in het beoogde tijdpad voor besluitvorming (beslispunt 2) en de dillema's bij de voorliggende keuzes.
- De Kamerbrief zal de volgende punten bevatten:
    - Uitleg van de inhoud en achtergrond van het arrest;
    - Uitleg van de collectieve uitspraak;
    - Schets van de uitzoekpunten:
        - Afbakening van de doelgroep;
        - Precieze vormgeving van het rechtsherstel;
        - Moment waarop belastingplichtigen duidelijkheid wordt gegeven
        - Uitvoerbaarheid
    - Gevolgen van het arrest voor het huidige stelsel;
    - Benadrukken van het belang van het beoogde stelsel op basis van werkelijk rendement;
    - Besluitvormingsproces en communicatie aan de Kamer;
    - Bijlage: feiten en cijfers over de belastingplichtigen in box 3 en de budgettaire opbrengst.

Samenvatting ingewonnen adviezen:

- Eerste advies van de Landsadvocaat over de collectieve uitspraak:
    - de datum voor het doen van collectief uitspraak niet uitgesteld kan worden; deze moet op 4 februari gedaan worden;
    - de collectieve uitspraak <u>moet</u> in ieder geval een weergave bevatten van het antwoord van de Hoge Raad op de rechtsvraag; de inspecteur is <u>niet verplicht</u> in de collectieve uitspraak nadere duiding van het arrest te geven, de stappen te beschrijven die hij gaat nemen of in algemene zin in te gaan op de wijze waarop het rechtsherstel zal worden vormgegeven.
- Tweede advies van de Landadvocaat is dat het afwijzen van verzoeken om ambtshalve vermindering van onherroepelijk vaststaande aanslagen juridisch houdbaar is. Het is namelijk niet in strijd met het EVRM en de jurisprudentie dwingt niet tot ambtshalve vermindering.
- Advies van drie hoogleraren: Naar mening van de hoogleraren valt onder werkelijke rendement zowel het directe rendementen uit een bezitting (zoals rente, huur en dividend) als (gerealiseerde en ongerealiseerde) waardemutaties van de bezitting zelf

Toelichting advies hoogleraren:

- Bij het bepalen van het werkelijke rendement kunnen de rendementen uit de verschillende bezittingen met elkaar worden gecompenseerd.
- Bij het bepalen van het (netto)rendement van bezittingen en schulden mag alleen rekening worden gehouden met de kosten die dienen ter werving, inning en behoud van de behaalde rendementen.
- Er hoeft niet meer box 3-belasting te worden teruggegeven dat de door een belastingplichtige betaalde box 3-belasting.
- Niet valt uit te sluiten dat de rechter voor de berekening van de compensatie (het werkelijke rendement) ook andere elementen aanvaardt, zoals de uitvoerbaarheid van het verlenen van compensatie.

Inkomstenbelasting. Collectieve uitspraak op bezwaar aanslagen inkomstenbelasting voor de jaren 2017 tot en met 2020

Belastingdienst

Uitspraak van 4 februari 2022, nr. 2022-.....

De Staatssecretaris van Financiën heeft eerder besloten om de bezwaarschriften tegen aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (hierna: inkomstenbelasting) 2017 tot en met 2020 waarbij sprake is van belastbaar inkomen in box 3 aan te wijzen als massaal bezwaar als bedoeld in artikel 25c van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR). Deze besluiten zijn per belastingjaar vastgelegd in een afzonderlijke aanwijzing.[1]

Bij deze aanwijzingen gaat het om bezwaarschriften tegen de aanslagen inkomstenbelasting 2017 tot en met 2020:

- waarop ten tijde van de dagtekening van de hiervoor genoemde besluiten nog geen uitspraak is gedaan of die tijdig zijn ingediend tot en met 3 februari 2022; en
- voor zover die de volgende rechtsvraag bevatten: Is de vermogensrendementsheffing in het betreffende belastingjaar, uitgaande van de forfaitaire elementen van het stelsel, in onderlinge samenhang en met inachtneming van het heffingvrije vermogen en het belastingtarief van 30%, op regelniveau in strijd met:
    1. Artikel 1 van het Eerste Protocol bij het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna: EVRM), zonder dat de schending van de 'fair balance' op het niveau van de individuele belastingplichtige wordt beoordeeld; of
    2. Het discriminatieverbod van artikel 14 EVRM?

Met het oog op de beantwoording van bovenstaande vraag door de bestuursrechter in belastingzaken zijn voor de belastingjaren 2017 en 2018 zes zaken geselecteerd.[2] Deze zaken hebben geleid tot uitspraken van rechtbanken.[3] Tegen één van deze uitspraken is sprongcassatie ingesteld.[4] Op 24 december 2021 heeft de Hoge Raad arrest gewezen in deze zaak.[5]

De Hoge Raad is van oordeel dat de met ingang van 1 januari 2017 geldende vermogensrendementsheffing in de inkomstenbelasting in strijd is met het EVRM. De Hoge Raad biedt hiervoor in deze zaak rechtsherstel door te bepalen dat alleen het behaalde werkelijke rendement uit de tot de rendementsgrondslag behorende bezittingen in de heffing wordt betrokken.

Gelet op voornoemd oordeel van de Hoge Raad doe ik hierbij voor alle bovengenoemde als massaal bezwaar aangewezen bezwaarschriften een collectieve uitspraak op bezwaar. Ik verklaar deze bezwaarschriften gegrond.

Tegen deze collectieve uitspraak op bezwaar kan geen beroep worden ingesteld.

---

[1] De aanwijzing is voor het jaar 2017 opgenomen in het Besluit van 7 juli 2018, nr. 2018-12775 (Stcrt. 2018, 39781). Voor het jaar 2018 is de aanwijzing opgenomen in het Besluit van 18 april 2019, nr. 2019-8322 (Stcrt. 2019, 23335). Voor het jaar 2019 is de aanwijzing opgenomen in het Besluit van 23 april 2020, nr. 2020-75650 (Stcrt. 2020, 24107) en voor het jaar 2020 is de aanwijzing opgenomen in het Besluit van 28 mei 2021, nr. 2021-97946 (Stcrt. 2021, 28130).

[2] De rolnummers van deze zaken zijn bekendgemaakt in het Besluit van 10 september 2020, nr. 2020-167893 (Stcrt. 2020, 48126).

[3] Rb. Gelderland 10 februari 2021, ECLI:NL:RBGEL:2021:639 (belastingjaren 2017 en 2018); Rb. Noord-Holland 29 maart 2021, ECLI:NL:RBNHO:2021:2606 (belastingjaar 2017); Rb. Noord-Holland 29 maart 2021, ECLI:NL:RBNHO:2021:2607 (belastingjaar 2018); Rb. Noord-Holland 29 maart 2021, ECLI:NL:RBNHO:2021:2608 (belastingjaar 2017); Rb. Noord-Holland 29 maart 2021, ECLI:NL:RBNHO:2021:2609 (belastingjaar 2018); Rb. Noord-Nederland 2 augustus 2021, ECLI:NL:RBNNE:2021:3208 (belastingjaren 2017 en 2018); Rb. Den Haag 7 december 2021, ECLI:NL:RBDHA:2021:13665 (belastingjaren 2017 en 2018); Rb. Den Haag 7 december 2021, ECLI:NL:RBDHA:2021:13666 (belastingjaren 2017 en 2018).

[4] Rb. Gelderland 10 februari 2021, ECLI:NL:RBGEL:2021:639.

[5] HR 24 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1963.

Deze uitspraak zal in de Staatscourant worden geplaatst en worden gepubliceerd op www.belastingdienst.nl.

De inspecteur

persoonsgegevens

PELS RIJCKEN

Landsadvocaat

Advies

voor persoonsgegevens (Ministerie van Financiën; DG Belastingdienst)

van persoonsgegevens (kantoor landsadvocaat)

datum 27 januari 2022

inzake Advies collectieve uitspraak massaal bezwaar box 3 2017 en 2018

zaaknr 11017639

1 Inleiding en vraagstelling

1.1 U heeft mij gisteren gevaagd uiterlijk vanochtend te adviseren over het volgende.

1.2 In arrest van 24 december 2021[1] heeft de Hoge Raad geoordeeld dat voor degene die door het sinds 2017 geldende forfaitaire stelsel voor de bepaling van de heffingsgrondslag voor het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen wordt geconfronteerd met een heffing naar een voordeel uit sparen en beleggen dat hoger is dan het werkelijk behaalde rendement, dit leidt tot een schending van zijn door artikel 1 EP, in samenhang met artikel 14 EVRM, gewaarborgde rechten. De wijze waarop deze geconstateerde schending van artikel 1 EP zou kunnen worden opgeheven heeft de Hoge Raad aan de wetgever overgelaten. De Hoge Raad heeft in deze zaak wel de individuele belanghebbende rechtsherstel geboden door te bepalen dat met betrekking tot de onderhavige jaren alleen het (in deze zaak bekende) werkelijke rendement in de heffing wordt betrokken.

1.3 Als massaal bezwaar in de zin van artikel 25c AWR zijn – kort gezegd – aangewezen (tijdig ingediende) bezwaarschriften tegen de definitieve aanslagen inkomstenbelasting 2017[2] en 2018[3] die de volgende rechtsvraag bevatten:

> Is de vermogensrendementsheffing in het belastingjaar 2017/2018, uitgaande van de forfaitaire elementen van het stelsel, in onderlinge samenhang en met inachtneming van het heffingvrije vermogen en het belastingtarief van 30%, op regelniveau in strijd met:
> 1. artikel 1 van het Eerste Protocol bij het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna: EVRM),

[1] ECLI:NL:HR:2021:1963.
[2] Besluit van 7 juli 2018, nr. 2018-12775.
[3] Besluit van 18 april 2019, nr. 2019-8322.

zonder dat de schending van de 'fair balance' op het niveau van de individuele belastingplichtige wordt beoordeeld; of
2. het discriminatieverbod van artikel 14 EVRM?

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

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

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

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

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

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

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

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

3 Wat moet de collectieve uitspraak minimaal bevatten?

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

3.2 In de memorie van toelichting[4] is hierover het volgende opgemerkt:

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

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

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

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

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

---

4 Kamerstukken II, 2015-2016, 34 305, nr. 3, p. 51.
5 Kamerstukken II, 2001-2002, 28 349, nr. 3, p. 2-3.

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

3.5 In de collectieve uitspraak op bezwaar zal in ieder geval een weergave van het oordeel van de Hoge Raad over de in de massaal bezwaarprocedure aan de orde zijnde rechtsvraag (of het voor de jaren 2017 en 2018 geldende stelsel voor de bepaling van de heffingsgrondslag voor het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen zich verdraagt met het in artikel 1 EP neergelegde recht op ongestoord genot van eigendom en het in artikel 14 EVRM neergelegde verbod op discriminatie) moeten omvatten. Bij de collectieve uitspraak zou ook het arrest en het persbericht van de Hoge Raad kunnen worden gevoegd (vergelijk de collectieve uitspraak op bezwaarschriften inzake btw bij privégebruik auto van 31 mei 2017). Hoewel de inspecteur daartoe mijns inziens strikt genomen niet is gehouden, kan ervoor worden gekozen om in de collectieve uitspraak – zo mogelijk – ook een nadere duiding van het arrest te geven en/of de stappen te beschrijven die de inspecteur na nemen van de collectieve uitspraak zal gaan nemen (bijvoorbeeld - indien nodig - het opvragen van gegevens om het werkelijke rendement te kunnen bepalen).

3.6 De Hoge Raad heeft het formuleren van een rechtsregel waarmee de geconstateerde schending van het recht op ongestoord genot van eigendom wordt opgeheven nadrukkelijk aan de wetgever gelaten in verband met te maken keuzes en heeft uitsluitend in de door de Hoge Raad behandelde individuele zaak rechtsherstel geboden. Er zou daarom kunnen worden betoogd dat de wijze waarop het rechtsherstel wordt ingevuld niet kan worden beschouwd als een accessoire kwestie die ook collectief is afgedaan, nu dit vergaande beleidskeuzes vereist. Niettemin kan ervoor worden gekozen om in de collectieve uitspraak ook in algemene zin in te gaan op de wijze waarop het rechtsherstel zal worden vormgegeven en daarbij – zo mogelijk – in te gaan op een aantal of alle door u in de toelichting op de tweede vraag genoemde elementen. Daartoe lijkt de inspecteur mijns inziens in de collectieve uitspraak evenwel niet gehouden.

3.7 Bij het voorgaande merk ik nog op dat de wet noch jurisprudentie zekerheid geeft over wat een collectieve uitspraak zou moeten bevatten. Bovenstaande lijn past mijns inziens bij het gegeven dat reeds binnen zes weken na het arrest een collectieve uitspraak moet worden gedaan zonder mogelijkheid van verdaging. Ook het gegeven dat geen rechtsmiddelen tegen de collectieve uitspraak kunnen worden aangewend wijst erop dat de collectieve uitspraak niet bedoeld lijkt om verdergaande beleidskeuzes te maken.

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

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

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

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

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

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

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

PELS RIJCKEN

Landsadvocaat

Advies

voor persoonsgegevensn (Ministerie van Financiën)

van persoonsgegevens (kantoor landsadvocaat)

datum 27 januari 2022

inzake Artikel 13 EVRM en artikel 45aa sub b URIB

zaaknr 11017639

---

1 Inleiding

1.1 U heeft ons gisteravond verzocht om met spoed – vandaag aan het begin van de middag – te adviseren over de vraag of artikel 13 EVRM met zich brengt dat artikel 45aa sub b URIB niet kan en mag worden toegepast in de gevallen waarin geen bezwaar is gemaakt tegen de vermogensrendementsheffing in box 3 voor de jaren 2017 en 2018.

1.2 Onze eerste bevindingen over deze vraag zijn op hoofdlijnen in dit advies neergelegd. Daarvoor was maar een korte tijd beschikbaar. Om tot een goede afweging over deze principiële vraag te komen, spreken wij onze eerste bevindingen graag eerst verder met u door.

1.3 Wij hebben daarnaast geprobeerd om mogelijke handvatten voor uw afweging al kort in dit advies op te nemen.

2 Samenvatting van ons advies

- Naar onze mening dwingt artikel 13 EVRM niet tot het buiten toepassing laten van artikel 45 sub b URIB in de gevallen waarin geen bezwaar is gemaakt tegen de vermogensrendementsheffing in box 3 voor de jaren 2017 en 2018 en de aanslagen onherroepelijk vaststaan.
- Dat neemt niet weg dat er wel argumenten zijn die ervoor pleiten dat artikel 45aa sub b URIB hier niet zou moeten worden toegepast en dat daarover dus anders kan worden gedacht. Zo is de Hoge Raad scherp in de formulering van zijn oordeel dat de wettelijke regeling "nog steeds dezelfde tekortkomingen bevat als die voor de jaren 2017 en 2018" en over het gegeven dat er "weliswaar sinds 2015" wordt gewerkt aan "spoedige invoering" van een

heffing op basis van werkelijke rendementen, maar dat die invoering, zo overweegt de Hoge Raad nadrukkelijk, niet vóór 2025 kan worden verwacht.

In het arrest zelf leiden deze overwegingen ertoe dat de Hoge Raad overgaat tot het vaststellen van een concrete, op rechtsherstel gerichte compensatie van de belanghebbende die in dat geval tegen de aanslag was opgekomen (deze compensatie is dus niet geboden als gevolg van een ambtshalve vermindering, maar is gevolgd op een bezwaar door een belanghebbende die er voor heeft gekozen een rechtsmiddel in te zetten).

- Deze argumenten zouden wat ons betreft een plaats moeten krijgen in de politiek-bestuurlijke afweging die moet worden gemaakt of in deze gevallen tot ambtshalve vermindering zal worden overgegaan, en daarmee de afweging of in een breed herstel van de regeling zal worden voorzien of dat dat herstel voor de jaren 2017 en 2018 zal worden beperkt tot degenen die de heffing hebben aangevochten.
- De staatssecretaris heeft op grond van artikel 45aa sub b URIB ook uitdrukkelijk de bevoegdheid die afweging te maken.

Wij lichten dit toe.

3 Feiten en achtergronden in het kort

3.1 Op 24 december 2021 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat kort gezegd de vermogensrendementsheffing in box 3 voor de jaren 2017 en 2018 in strijd is met het door artikel 1 Eerste Protocol EVRM beschermde eigendomsrecht en het discriminatieverbod (artikel 14 EVRM)[1].

3.2 Circa 60.000 belastingplichtigen hebben mede op deze grond ontvankelijk bezwaar gemaakt tegen de heffing van de inkomstenbelasting en vallen daarmee onder de massaal bezwaarprocedure. De Hoge Raad heeft in het arrest van 24 december 2021 duidelijk gemaakt dat aan de bezwaarmakers een op rechtsherstel gerichte compensatie moet worden geboden en heeft die in het geval dat voorlag, concreet ingevuld. Het totale aantal belastingplichtigen die in box 3 vermogensrendementsheffing moesten betalen was – zo hebben wij van u begrepen – in 2017 circa 3,4 miljoen en in 2018 circa 3 miljoen. Een groot aantal belastingplichtigen heeft dus geen bezwaar gemaakt. De vraag is of ook aan hen compensatie moet worden geboden.

[1] HR 24 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1963.

Geen (tijdig) bezwaar: ambtshalve vermindering?

3.3 Het kader voor dergelijke ambtshalve verminderingen van aanslagen in de inkomstenbelasting is neergelegd in de Wet IB 2001. Belastingplichtigen kunnen uitsluitend op grond van artikel 9.6 Wet IB 2001 voor ambtshalve vermindering in aanmerking komen. Afwijzingen van verzoeken om ambtshalve vermindering zijn voor bezwaar vatbare beschikkingen (artikel 9.6 lid 3 Wet IB 2001). In artikel 45aa Uitvoeringsreglement Wet IB 2001 (URIB) zijn de bijzondere regels voor ambtshalve verminderingen neergelegd. Artikel 45aa URIB neemt tot uitgangspunt dat de inspecteur ambtshalve een belastingaanslag die op een te hoog bedrag is vastgesteld, vermindert, zodra hem dat is gebleken. Daarvoor geldt wel een periode van vijf jaren na het einde van het kalenderjaar waarop de belastingaanslag betrekking heeft (artikel 45aa URIB sub a). Een andere uitzondering is dat geen ambtshalve vermindering plaatsvindt als:

> "de onjuistheid van de belastingaanslag voortvloeit uit jurisprudentie die eerst is gewezen nadat die belastingaanslag onherroepelijk vast is komen te staan, tenzij de Minister van Financiën anders heeft bepaald" (artikel 45aa sub b URIB). (In dit geval wordt deze bevoegdheid door de staatssecretaris uitgeoefend; daar wordt verder in dit advies naar verwezen).

3.4 De staatssecretaris beschikt dus over de bevoegdheid om te bepalen dat in dit geval artikel 45aa sub b URIB niet aan ambtshalve vermindering in de weg staat. Dat betekent dat de staatssecretaris in ieder geval de politiek-bestuurlijke afweging zal moeten maken of tot een breed herstel van de gebreken in de vermogensrendementsheffing in box 3 voor de jaren 2017 en 2018 wordt overgegaan, ook voor de gevallen waarin tegen de aanslag geen bezwaar is gemaakt.

3.5 U heeft ons de vraag voorgelegd of artikel 13 EVRM met zich brengt dat de inspecteur ook juridisch gehouden is om in de gevallen waarin geen – of niet tijdig - bezwaar is gemaakt tot ambtshalve vermindering over te gaan, en of de juridische verplichting bestaat om artikel 45aa sub b URIB dan buiten toepassing te laten.

4 Artikel 13 EVRM

4.1 Artikel 13 EVRM bepaalt dat ieder die kort gezegd stelt dat zijn door het EVRM beschermde rechten zijn geschonden, recht heeft op een daadwerkelijk rechtsmiddel voor een nationale instantie.

> Zie: artikel 13 EVRM:
>
> "Een ieder wiens rechten en vrijheden die in dit Verdrag zijn vermeld, zijn geschonden, heeft recht op een daadwerkelijk rechtsmiddel voor een nationale instantie, ook indien deze schending is begaan door personen in de uitoefening van hun ambtelijke functie."

4.2 Het EHRM leest het recht op effectieve rechtsbescherming geregeld ook in de verdragsrechten, waaronder artikel 1 Eerste Protocol EVRM, in. Er moet een "sufficient remedy" worden geboden, waarmee de betrokkene ook daadwerkelijk aan de orde kan stellen of een inbreuk op – hier – zijn eigendomsrecht wordt gemaakt.

> Vgl. EHRM 16 april 2002, nr. 36677/97, ECLI:CE:ECHR:2002:0416JUD003667797 (Dangeville SA v. France), par. 61, waar het EHRM in het kader van de toets aan artikel 1 Eerste Protocol EVRM oordeelde dat geen "sufficient remedy" was geboden, omdat, kort door de bocht, de Franse rechter Europees recht weigerde te beoordelen en toe te passen:
>
> "61. The Court finds that in the instant case the interference with the applicant company's right to the peaceful enjoyment of its "possessions" was disproportionate. Both the negation of the applicant company's claim against the State and the absence of domestic procedures affording a sufficient remedy to ensure the protection of the applicant company's right to the peaceful enjoyment of its possessions upset the fair balance that must be maintained between the demands of the general interest of the community and the requirements of the protection of the individual's fundamental rights (see, mutatis mutandis, Phocas, cited above, pp. 544-45, § 60)."

4.3 Een dergelijke situatie doet zich hier niet voor. Aan degenen aan wie een aanslag is opgelegd, heeft een daadwerkelijk rechtsmiddel ter beschikking gestaan. Zij konden bezwaar maken. Dat bezwaar heeft er in het eerste uitgeprocedeerde geval (als onderdeel van de massaal bezwaarprocedure) toe geleid dat de Hoge Raad de belanghebbende in het gelijk heeft gesteld en compensatie heeft verstrekt. Daarmee is een "daadwerkelijk rechtsmiddel" in de zin van artikel 13 EVRM geboden en is ook sprake van een "sufficient remedy".

4.4 Daarvoor is niet vereist dat ook degenen die niet binnen de bezwaartermijn van het geboden rechtsmiddel gebruik hebben gemaakt, daar alsnog toe in staat zouden moeten worden gesteld. Het is vaste rechtspraak van het EHRM dat het recht op toegang tot de rechter niet absoluut is en dat in het nationale recht procedurevoorschriften en termijnen voor het maken van bezwaar en instellen van beroep mogen worden gesteld. Uitsluitend in het geval die onredelijk kort zouden zijn of zich andere, bijzondere persoonlijke omstandigheden zouden voordoen, zal een mogelijkheid voor een verschoonbare termijnoverschrijding geboden moeten worden. Die situatie is hier niet – of in ieder geval niet voor alle belastingplichtigen – aan de orde.

> Zie bijv. (in het kader van artikel 6 EVRM):
>
> - EHRM 28 oktober 1998, Pérez de Rada Cavanilles/ Spain, appl. 116/1997/900/1112, par. 44 en 45;

- EHRM 31 mei 2016, Tence/ Slovenië, appl. no. 37242/14, ECLI:CE:ECHR:2016:0531JUD003724214, par. 30 en 31.

4.5 Er is hier dus – in overeenstemming met het nationale recht – een daadwerkelijk rechtsmiddel geboden.

Massaal bezwaarprocedure

4.6 De gevolgde massaal bezwaarprocedure maakt dat wat ons betreft niet anders.

4.7 In de huidige regeling van de massaal bezwaarprocedure is vereist dat tijdig bezwaar wordt gemaakt.

Zie: artikel 25c lid 3 AWR.

4.8 De wetgever heeft dit vereiste uitdrukkelijk in de wet opgenomen om te bevestigen dat de hoofdregel dat tijdig bezwaar moet worden gemaakt, ook in de huidige regeling van de massaal bezwaarprocedure zal worden gevolgd. De wetgever achtte een verschil in behandeling waarbij bij een individuele afdoening wel tijdig bezwaar moet worden gemaakt, maar bij een massaal bezwaarprocedure niet, bij nader inzien niet gerechtvaardigd.

Zie: Tweede Kamer, vergaderjaar 2015–2016, 34 305, nr. 3, blz. 50 en 51.

4.9 Wij kunnen die lijn goed volgen en zien geen reden waarom de massaal bezwaarprocedure ertoe zou dwingen dat belanghebbenden niet aan de bezwaartermijn mogen worden gehouden. Dat geldt te meer nu die termijn zowel uit de Awb volgt als dat in artikel 25c lid 2 AWR uitdrukkelijk is opgenomen dat tijdig bezwaar moet worden gemaakt. Daar komt bij dat het voor belanghebbenden laagdrempelig is om bij een massaal bezwaarprocedure aan te sluiten.

Vgl. ook: Tweede Kamer, vergaderjaar 2015–2016, 34 305, nr. 3, blz. 50.

Tussenconclusie artikel 13 EVRM

4.10 Er was hier dus een "daadwerkelijk rechtsmiddel" voor handen. Daarmee is op zichzelf aan artikel 13 EVRM voldaan.

4.11 De vraag is of er nog andere gronden zijn die maken dat hier niet de formele rechtskracht van de aanslagen tot uitgangspunt kan worden genomen en toch tot ambtshalve vermindering zou moeten worden overgegaan.

5 Ambtshalve vermindering: rechtspraak fiscale en civiele rechter

5.1 In de rechtspraak van de fiscale en civiele rechter over ambtshalve vermindering zien wij die gronden niet. In de korte tijd die beschikbaar was voor dit advies hebben wij geen jurisprudentie gevonden waaruit kan worden afgeleid dat in dit geval toch wel tot ambtshalve vermindering zou moeten worden overgegaan.

5.2 Rechtspraak over het weigeren van een verzoek om ambtshalve vermindering waarbij het gaat om de vraag is sprake is van nieuwe jurisprudentie die aan het ambtshalve verminderen van de aanslag in de weg staat is zeer beperkt. Uit de wel beschikbare jurisprudentie volgt in ieder geval dat het aan belanghebbende is om aannemelijk te maken dat geen sprake is van jurisprudentie die eerst is gewezen nadat de belastingaanslag onherroepelijk vast is komen te staan.

> Zie:
> Rechtbank Zeeland-West-Brabant 29 maart 2021,
> ECLI:NL:RBZWB:2021:1527
>
> Zie ook:
> Rechtbank Noord-Holland 24 december 2021, ECLI:NL:RBNHO:2021:12083

5.3 Hof Amsterdam heeft in de uitspraak van 14 maart 2019, ECLI:NL:GHAMS:2019:972, (in rov. 5.8) geoordeeld dat wanneer een verzoek om ambtshalve vermindering is gedaan buiten de daarvoor geldende vijfjaarstermijn zich desalniettemin feiten en omstandigheden kunnen voordoen die de inspecteur op basis van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur verplichten om van een juiste toepassing van artikel 45aa URIB af te wijken en een verzoek om ambtshalve vermindering ook toe te wijzen in geval de vijfjaarstermijn is verstreken. Deze rechtspraak zou ook toegepast kunnen worden in geval een verzoek om ambtshalve vermindering wordt afgewezen omdat kort gezegd sprake is van nieuwe jurisprudentie. Het is dan aan de belanghebbende om feiten en omstandigheden aan te voeren die de inspecteur op basis van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur zouden verplichten in zijn geval wel een ambtshalve vermindering te verlenen.

5.4 Voor de vraag wanneer algemene beginselen van behoorlijk bestuur toch tot ambtshalve vermindering zouden moeten leiden, zou de rechtspraak van de bestuursrechter over herziening aanknopingspunten kunnen bieden.

6 Herziening in de rechtspraak van de bestuursrechter: is afzien van herziening "evident onredelijk"?

6.1 In de Awb is geen uitgewerkte regeling voor de herziening van besluiten opgenomen. In de rechtspraak over herhaalde aanvragen (artikel 4:6 Awb) is echter net als in de fiscale regelingen over ambtshalve vermindering de vaste lijn dat nieuwe rechterlijke

uitspraken geen nieuwe feiten en omstandigheden vormen die tot herziening van onherroepelijke besluiten dwingen.

> Zie o.a.: CRvB 19 november 2019, ECLI:NL:CRVB:2019:3694, rov. 4.3:
>
> "Uit vaste rechtspraak volgt dat de inhoud van inmiddels tot stand gekomen jurisprudentie op zichzelf geen grond is voor het doorbreken van het rechtens onaantastbaar zijn van besluiten (uitspraak van 3 maart 2006, ECLI:NL:CRVB:2006:AV8305). (...)"
>
> Het bestuursorgaan heeft bij nieuwe jurisprudentie dus geen plicht om tot herziening van onherroepelijke uitspraken over te gaan, maar wel een bevoegdheid.

6.2 Dat is uitsluitend anders als het afwijzen van een herzieningsverzoek *evident onredelijk* is.

> Zie o.a.:
>
> - CRvB 7 maart 2019, ECLI:NL:CRVB:2019:659;
> - CRvB 19 november 2019, ECLI:NL:CRVB:2019:3694.

6.3 De Centrale Raad van Beroep oordeelde in de uitspraak van 7 maart 2019 dat in bepaalde gevallen het afwijzen van een verzoek om een opgelegde boete te herzien, evident onredelijk was. Daarbij hechtte de Centrale Raad o.a. belang aan de volgende punten:

- er was sprake van een punitieve sanctie;
- de boete was gebaseerd op een strafregime waaraan fundamentele gebreken kleven; die gebreken waren onderkend door de wetgever, maar daarbij was niet voorzien in overgangsrecht;
- de boete was daarmee gebaseerd op een regeling waarbij het ontbreken van overgangsrecht leidde tot een situatie die in strijd was met artikel 7 lid 1 EVRM en het daarin neergelegde lex mitior-beginsel;
- de boete kon verstrekkende gevolgen hebben voor de betrokkenen.

6.4 De Centrale Raad wees ook op het algemene belang van de samenleving in verband met het vertrouwen dat in de rechtsstaat in rechte onaantastbare besluiten ten uitvoer worden gelegd, en het belang van behoud van het draagvlak voor het opbrengen van de lasten van sociale zekerheid. Het meewegen van het belang van de rechtszekerheid gaf de Centrale Raad vervolgens aanleiding om uitsluitend voor die gevallen waarin de boete nog niet was afbetaald, tot herziening over te gaan. Het belang van een praktische uitvoering leidde in combinatie daarmee tot een aantal vuistregels.

> Zie: CRvB 7 maart 2019, ECLI:NL:CRVB:2019:659.

6.5 Het was dus niet zo dat de schending van fundamentele rechtsbeginselen ertoe leidde dat in alle gevallen tot herziening moest worden overgegaan. Dat was uitsluitend zo in die gevallen waarin de boete nog niet was betaald. De Centrale Raad hechtte daarbij bovendien belang aan bijzondere omstandigheden, zoals dat sprake was van een punitieve sanctie.

6.6 Het is dan ook niet zo dat een later door een rechter vastgestelde schending van fundamentele rechtsbeginselen zonder meer betekent dat het afwijzen van een herzieningsverzoek evident onredelijk is.

Zie: CRvB 19 november 2019, ECLI:NL:CRVB:2019:3694, rov. 4.3.2:

"In de onder 1.5 genoemde uitspraken heeft de Raad geoordeeld dat het college, door het themaonderzoek te beperken tot een twintigtal bijstandsgerechtigden van Turkse afkomst of nationaliteit, heeft gehandeld in strijd met het discriminatieverbod, zoals onder meer opgenomen in artikel 14 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM) en artikel 1 van Protocol 12 bij het EVRM. Om die reden oordeelde de Raad in de voorliggende gevallen vervolgens dat de resultaten van het onderzoek in Turkije onrechtmatig waren verkregen en daarom niet als bewijs aan de besluitvorming ten grondslag mochten worden gelegd. De schending van het discriminatieverbod heeft dus plaatsgevonden bij de selectie van betrokkenen bij dat onderzoek en heeft in die gevallen uitsluitend gevolgen gehad voor rechtmatigheid van het verkregen bewijs en daarmee voor de feitelijke grondslag van de betreffende besluiten. Uit deze uitspraken kan niet worden afgeleid dat bij het nemen van de betreffende besluiten zelf op basis van die feitelijke grondslag fundamentele rechtsbeginselen zouden zijn geschonden. Evenmin is gebleken van besluiten gebaseerd op wettelijke bepalingen waaraan een fundamenteel gebrek kleeft. Daarbij komt dat ook een nadien gebleken fundamenteel gebrek in de wettelijke grondslag van de oorspronkelijke besluiten niet zonder meer betekent dat de afwijzing van een herzieningsverzoek evident onredelijk is. Vergelijk de uitspraak van 28 februari 2018, ECLI:NL:RVS:2018:674 en de uitspraak van 7 maart 2019, ECLI:NL:CRVB:2019:659."

Zie ook het alcoholslotprogramma, waarover de Afdeling bestuursrechtspraak en de Hoge Raad oordeelden dat dat in strijd was met het evenredigheidsbeginsel in de gevallen waarin betrokkenen vanwege bijvoorbeeld hun werk niet aan de maatregel van een alcoholslot konden voldoen (omdat zij dat bijvoorbeeld niet in een vrachtwagen konden inbouwen en met hun rijbewijs hun baan verloren) o.a.: ABRvS 28 februari 2018, ECLI:NL:RVS:2018:674, rov. 3.2:

"(...)
Het CBR heeft [appellant] in 2013 een asp opgelegd met toepassing van artikel 17 van de Regeling. In de door [appellant] genoemde uitspraak van 4 maart 2015 heeft de Afdeling overwogen dat deze bepaling onverbindend is, onder meer omdat deze bepaling in een substantieel aantal gevallen onevenredig kan uitwerken. In dezelfde uitspraak heeft de Afdeling

overwogen dat deze onverbindendheid niet betekent dat het CBR, hoewel daartoe bevoegd, gehouden is om reeds in rechte onaantastbaar geworden besluiten tot oplegging van een asp te heroverwegen. De Afdeling heeft in dat verband gewezen op het arrest van de Hoge Raad van 16 oktober 1992 (ECLI:NL:HR:1992:ZC0718; Vulhop). In dat arrest heeft de Hoge Raad geoordeeld dat aan de formele rechtskracht van een beschikking waartegen een met voldoende waarborgen omklede rechtsgang heeft opengestaan en deze rechtsgang niet is gebruikt, niet wordt afgedaan in het geval de regeling waarop het besluit is gebaseerd, onverbindend is verklaard.

In het door [appellant] genoemde arrest van de Hoge Raad van 3 maart 2015 heeft de Hoge Raad met het oog op de strafzaken die inmiddels zijn afgedaan met een onherroepelijke veroordeling opgemerkt dat noch de (mogelijke) oplegging van het alcoholslotprogramma en de daaraan ten grondslag liggende regelgeving, noch het daarover in het arrest gegeven oordeel, kan worden aangemerkt als een voor herziening van een veroordeling door de strafrechter vereist nieuw gegeven. Reeds gelet op deze uitdrukkelijke overwegingen vormen de uitspraak van de Afdeling van 4 maart 2015 en het arrest van de Hoge Raad van 3 maart 2015 ingeval van overeenkomstige toepassing van artikel 4:6 geen nieuw gebleken feiten of omstandigheden als bedoeld in dat artikel. Daarbij wijst de Afdeling tevens op haar vaste jurisprudentie dat een uitspraak van een rechterlijke instantie geen nieuw gebleken feit of omstandigheid is (zie onder meer de uitspraak van de Afdeling van 21 december 2016, ECLI:NL:RVS:2016:3387)."

7 Zou afzien van ambtshalve vermindering hier "evident onredelijk" kunnen zijn?

7.1 Er zijn in dit geval argumenten te benoemen die er voor pleiten dat het afwijzen van verzoeken om ambtshalve vermindering hier "evident onredelijk" zou kunnen zijn:

- Er is sprake van strijd met artikel 1 Eerste Protocol EVRM en artikel 14 EVRM (en daarmee met fundamentele rechten).
- Artikel 45aa URIB kent als uitgangspunt dat tot ambtshalve vermindering wordt overgegaan als de belastingplichtige een te hoge aanslag heeft gekregen. De staatssecretaris heeft de bevoegdheid om te bepalen dat van de uitzondering dat nieuwe jurisprudentie daar geen aanleiding toe geeft, af te wijken.
- De Hoge Raad heeft al eerder in het licht van artikel 1 Eerste Protocol EVRM op mogelijke tekortkomingen ten aanzien van de vermogensrendementsheffing in box 3 gewezen.
- Een belastingplichtige mag er op vertrouwen dat de wetgever door de rechter geconstateerde gebreken deugdelijk herstelt.
- De Hoge Raad komt nu tot het oordeel dat de huidige regeling "nog steeds dezelfde tekortkomingen bevat".

7.2 In dit verband zou de vraag opgeworpen kunnen worden of de wetgever wel heeft gedaan wat van hem mocht worden verwacht, door op deze wijze om te gaan met de eerder door de Hoge Raad geconstateerde gebreken. Dat zou mogelijk aanleiding kunnen zijn voor een opvatting dat het hier evident onredelijk is om niet tot ambtshalve vermindering over te gaan.

Vergelijk: artikel 23 BFB, in onderdeel 13:

"Bij een verzoek om ambtshalve verminderen of teruggeven van belasting beoordeelt de inspecteur het verzoek aan de hand van wet, jurisprudentie en beleid zoals die golden voor de beschikking (meestal de belastingaanslag) waarop het verzoek betrekking heeft, op de dag voorafgaand aan de dag waarop de beschikking onherroepelijk vast is komen te staan. Dit houdt in dat nieuwe jurisprudentie (jurisprudentie gewezen vanaf het moment dat de beschikking onherroepelijk vaststond) in beginsel geen aanleiding vormt om ambtshalve op deze beschikking terug te komen. Dit is slechts anders als ik een afwijkende regeling heb getroffen. *Ook kan er aanleiding zijn om alsnog ambtshalve tegemoet te komen als uit de nieuwe jurisprudentie expliciet blijkt dat de inspecteur in een gelijk geval tegen beter weten in heeft geprocedeerd en dus wist of behoorde te weten dat hij in de procedure een onjuist standpunt innam. In het algemeen zal dit blijken uit een overweging van de rechter.* Een uitspraak van een rechtbank of gerechtshof is doorgaans geen aanleiding voor het ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaaf van belasting. Dit lijdt evenwel uitzondering als ik kenbaar heb gemaakt dat de uitspraak tot richtsnoer moet worden genomen. Het gestelde in deze paragraaf onder 12 is dan van overeenkomstige toepassing." (cursivering toegevoegd)

In dit artikel gaat het wel om een voorbeeld waarin "tegen beter weten in" een aanslag en procedure is doorgezet. Die situatie is hier niet aan de orde.

7.3 Tegelijkertijd stellen wij vast dat de Hoge Raad in het arrest van 24 december 2021 scherp is in zijn bewoordingen, en daaraan verbindt dat tot concrete compensatie moet worden overgegaan om de belanghebbende adequate rechtsbescherming te bieden tegen de geconstateerde schending van zijn fundamentele rechten, maar dat de Hoge Raad verder in het kader van de overwegingen over het rechtsherstel uitsluitend wijst op de geschillen die naar aanleiding van massaal gemaakte bezwaren nog moeten worden beslecht (en dus niet op onherroepelijke aanslagen).

7.4 Daar komen de volgende argumenten bij.

- Een schending van fundamentele rechten leidt niet zonder meer tot de conclusie dat afzien van herziening van onherroepelijke besluiten evident onredelijk is.
- Er is hier geen sprake van een punitieve sanctie, maar van de betaling van belastingen.

- Bezwaar maken tegen de aanslag kon laagdrempelig, te meer omdat bij de massaal bezwaarprocedure kon worden aangesloten.
- Artikel 25c AWR bepaalt uitdrukkelijk dat ook bij massaal bezwaarprocedures tijdig bezwaar moet worden ingesteld. Dit is ook de bedoeling van de wetgever.
- Het ligt in de lijn der verwachting dat belanghebbenden voor wie de regeling van de vermogensrendementsheffing (zeer) ongunstig uitpakt, bezwaar hebben gemaakt of dat hebben overwogen en er vanaf hebben gezien.
- Er is geen sprake van bijzondere persoonlijke omstandigheden (in ieder geval niet in de hier te maken afweging).
- Er is in circa 60.000 gevallen bezwaar gemaakt. Dat laat zien dat de weg naar de mogelijkheid van bezwaar goed is gevonden.
- In circa 3 miljoen gevallen is geen bezwaar gemaakt. Het gaat dus om grote aantallen onherroepelijke beslissingen.
- Het belang van de rechtszekerheid brengt mee dat die beslissingen in beginsel onherroepelijk blijven.
- Dat is ook in het belang van de overheidsfinanciën.
- De gevolgen voor belanghebbenden zullen over het algemeen minder verstrekkend zijn dan in veel andere gevallen waarin de overheid beschikkingen neemt en waarin wel aan de formele rechtskracht van die beschikkingen wordt vastgehouden.
- Als de rechter zou oordelen dat op zo'n grote schaal de formele rechtskracht zou moeten worden doorbroken, zet dat het beginsel van formele rechtskracht op grotere schaal op losse schroeven.

7.5 Naar onze mening maakt dit alles samengenomen dat de inspecteur juridisch niet gehouden is om in alle gevallen waarin geen of te laat bezwaar is gemaakt, tot ambtshalve vermindering over te gaan.

7.6 Hier kan anders over worden gedacht.

Dat volgt in ieder geval uit de (niet-gepubliceerde) uitspraak van rechtbank Noord-Holland van 7 januari 2022 (met zaaknr. HAA 20/1920), die wij vandaag van u ontvingen. Het bezwaarschrift tegen de IB-aanslag voor het jaar 2017 was in deze zaak te laat ingediend en daarom aangemerkt als een verzoek om ambtshalve vermindering. De inspecteur heeft het verzoek afgewezen. Tegen die afwijzing heeft belanghebbende beroep ingesteld bij de rechtbank. De rechtbank heeft op grond van het arrest de Hoge Raad van 24 december 2021 het beroep gegrond verklaard en rechtsherstel geboden door de aanslag te verminderen, waarbij is uitgegaan van werkelijke rendement. De hoogte van dit werkelijke rendement was tussen partijen niet in geschil.

Wij weten niet of de rechtbank in deze procedure gewezen is op het kader zoals dat is opgenomen in artikel 9.6 Wet IB 2001 jo. artikel 45aa sub b

URIB. Tegen deze uitspraak is hoger beroep is ingesteld, zo hebben wij van u begrepen.

Deze uitspraak laat ook het belang zien om bij de behandeling van verzoeken om ambtshalve vermindering in box 3-zaken het juridische kader maar ook de hierboven weergegeven afweging goed uiteen te zetten.

7.7 De elementen die bij de afweging van belang zijn, zullen in ieder geval in de politiek-bestuurlijke afweging over de vraag of breder in rechtsherstel moet worden voorzien, moeten worden betrokken.

Voor nader overleg zijn wij graag beschikbaar.

Kern

Op verzoek van FJZ hebben drie externen[1] aan de hand van een aantal vragen een advies uitgebracht over het box 3-arrest[2]. Het advies treft u hierbij aan.

Toelichting

In hoofdlijnen behandelen zij de volgende aspecten:

- Het geschil draait om de hoogte van het forfaitaire rendement zoals dit op basis van het box 3-stelsel vanaf 2017 wordt berekend.
- Uit het arrest volgt rechtsherstel in de vorm van compensatie als het forfaitair berekende rendement hoger is dan het werkelijke rendement.
- Het arrest geeft de ruimte om bij het bieden van compensatie rekening te houden met (on)gerealiseerde vermogensmutaties van vermogensbestanddelen, want daarover heeft de Hoge Raad niets gezegd.
- Uit het box 3-stelsel volgt dat de (on)gerealiseerde vermogensmutaties in verband met het bepalen van de compensatie niet kunnen leiden tot een negatief inkomen.
- Bij het bieden van compensatie is het totale box 3-vermogen van belang; er hoeft niet te worden gesplitst naar de diverse bestanddelen. Een laag of negatief rendement op het ene bestanddeel wordt dus gecompenseerd met het hoge rendement op het andere bestanddeel.
- Uit het arrest blijkt niet dat de Hoge Raad met kostenaftrek rekening heeft gehouden bij het bieden van rechtsherstel. Volgens het advies moet bij het bepalen van de compensatie rekening worden gehouden met de kosten ter verwerving, inning en behoud van de werkelijk behaalde rendementen in box 3. Het box 3-stelsel gaat namelijk uit van netto voordelen.
- De kostenaftrek kan het voor de compensatie in aanmerking te nemen werkelijke rendement van alle tot de rendementsgrondslag behorende bezittingen tezamen niet verder verminderen dan tot nihil.
- Met de kosten ter verwerving, inning en behoud van de bron hoeft daarentegen geen rekening te worden gehouden.
- Bij het bieden van compensatie speelt het heffingvrij vermogen geen rol.
- Niet valt uit te sluiten dat de rechter voor de berekening van de compensatie (het werkelijke rendement) ook andere elementen aanvaardt, zoals de uitvoerbaarheid van het verlenen van compensatie.
- Er hoeft niet meer box 3-belasting te worden teruggegeven dan de door een belastingplichtige betaalde box 3-belasting.

persoonsgegevens

[2] Arrest van 24 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1963

Aan: persoonsgegevens **Fiscaliteit Belastingdienst)**

Van: persoonsgegevens

Datum: 28 januari 2022

Betreft: Antwoorden op vragen naar aanleiding van HR 24 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1963

Uitgangspunt

Op 24 december 2021 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het met ingang van 2017 geldende forfaitaire stelsel in strijd is met de door art. 1 EP, in samenhang met art. 14 EVRM, gewaarborgde rechten, voor degenen die door dit stelsel wordt geconfronteerd met een heffing naar een voordeel uit sparen en beleggen dat hoger is dan het werkelijk behaalde rendement (r.o. 3.6.1). In het betreffende arrest was niet in geschil dat het werkelijke rendement van belanghebbende lager was dan het voor hem geldende forfaitaire rendement.

De Hoge Raad oordeelt dat de vormgeving van 'het met ingang van 2017 geldende forfaitaire stelsel' – met als uitgangspunten de fictie van de veronderstelde vermogensmix en het veronderstelde rendement van spaartegoeden en beleggingen – in strijd is met art. 1 EP jo. art. 14 EVRM. Het aldus vormgegeven 'forfaitaire stelsel' leidt er (in dat geval) toe dat belanghebbende voor een hoger rendement wordt belast dan het werkelijke rendement. Het geschil draait dan ook om de hoogte van het forfaitaire rendement. Andere elementen van het systeem van box 3 zijn in dat arrest niet aan de orde. Daarmee zegt het arrest niets over de andere aspecten van de vermogensrendementheffing, zoals het fictieve genietingsmoment op 1 januari van het betreffende kalenderjaar, het gegeven dat geen sprake kan zijn van een negatief rendement en het tarief. Omdat deze uitgangspunten van de wetgever niet in geschil waren, nemen wij deze als leidraad bij de beantwoording van de vragen. Hierdoor wordt zo dicht mogelijk bij de bedoeling van de wetgever gebleven.

De Hoge Raad oordeelt dat een op rechtsherstel gerichte compensatie in het algemeen slechts naar redelijkheid kan worden vastgesteld. In de voorliggende zaak was echter het rendement uit de tot de rendementsgrondslag behorende bezittingen niet in geschil. De Hoge Raad zag daarin aanleiding de zaak zelf af te doen door alleen dit werkelijke rendement in de heffing te betrekken. Uit deze afdoening kan niet worden afgeleid dat voor de berekening van de compensatie geen rekening moet worden gehouden met vermogensmutaties, ook al is niet uitgesloten dat daarvan in het voorliggende geval wel sprake was. Dat is in de procedure kennelijk door geen van de partijen gesteld.

Wanneer in de komende tijd een belegger de hem geboden compensatie betwist[1] en het geschil aan de rechter wordt voorgelegd, zal de rechter beoordelen of de compensatie naar redelijkheid is vastgesteld. Uiteraard moet het belangrijkste uitgangspunt voor de berekening van de compensatie het werkelijke rendement zijn, maar niet valt uit te sluiten dat de rechter voor de berekening ook andere elementen aanvaardt, zoals de uitvoerbaarheid van het verlenen van compensatie.

Vraag 1

Is er op grond van de uitspraak van de HR *ten behoeve van het bieden van rechtsherstel* ruimte voor een invulling van het begrip "werkelijk rendement" waarbij ook vermogenswinsten tot het werkelijk rendement worden gerekend? En zo ja, moet daarbij nog onderscheid worden gemaakt naar gerealiseerde en ongerealiseerde vermogenswinsten.

Box 3 vindt haar oorsprong in de ontoereikendheid van het bronnenstelsel van de Wet IB 1964 dat alleen inkomsten uit de bron als inkomen beschouwde en de vermogensveranderingen van het onderliggende vermogensbestanddeel niet. Dat leidde tot o.a. mantelconstructies en blote-eigendomsconstructies. Dat de vermogenswinsten niet belast waren onder de Wet IB 1964 werd als een knelpunt gezien dat met de introductie van box 3 werd verholpen.[2] Met de invoering van box 3 is het onderscheid tussen inkomstensfeer en vermogenssfeer verlaten.[3] De wetgever merkt op:[4]

> 'In het nieuwe systeem is er niet langer een verschil tussen de vorm waarin het rendement door de belegger wordt genoten, hetzij via dividenduitkering hetzij door vermogensaangroei door ingehouden winst. Hierdoor ontstaat fiscale neutraliteit tussen winstuitdeling en vermogensgroei.'

Hoe het rendement eruitziet (inkomsten, vermogensaangroei) doet er sinds de invoering van de Wet IB 2001 niet meer toe. Ook als een belegger enkel belegt in mantels van obligaties is het forfaitaire rendement van toepassing. Het tot 2017 geldende rendementspercentage van 4 is weliswaar afgestemd op rente op banktegoeden en obligaties, en was (destijds) aan de voorzichtige kant, maar dat wil niet zeggen dat dit percentage enkel rente-, huur- en dividendinkomsten weerspiegelt. Ook uit de vormgeving van de rendementsgrondslag in art. 5.3 Wet IB 2001 volgt dat het forfaitaire rendement niet alleen inkomsten weerspiegelt maar ook vermogensmutaties.[5] Illustratief in dit verband is art. 5.3, lid 2, onderdeel c Wet IB 2001 dat bepaalt dat ook roerende zaken, zoals voorwerpen van kunst en wetenschap, tot de rendementsgrondslag behoren, mits deze hoofdzakelijk als belegging dienen. Uit het voorgaande volgt reeds dat met de invoering van het forfaitaire rendement niet alleen gerealiseerde maar ook ongerealiseerde vermogenswinsten forfaitair als inkomen worden aangemerkt. De aanleiding om de vermogensrendementheffing in het leven te roepen en de vormgeving van box 3 wijzen allebei in

[1] Het lijkt ons zinvol zo snel mogelijk het te voeren beleid in een nieuwe procedure aan de rechter voor te leggen.
[2] Kamerstukken II 1998-1999, 26 727, nr. 3, p. 3.
[3] Kamerstukken II 1998-1999, 26 727, nr. 3, p. 6.
[4] Kamerstukken II 1998-1999, 26 727, nr. 3, p. 20.
[5] Zie bovendien Kamerstukken II 1999-2000, 26 727, nr. 17, p. 140.

die richting.[6] Dit wordt bevestigd bij de invoering van de zgn. 'vermogensmix' in 2017. Voor spaarders blijkt het oorspronkelijke forfaitaire rendement van 4% te hoog, voor overige beleggers blijkt het te laag. Die laatste constatering sluit aan bij de koersontwikkeling van aandelen en onroerende zaken.[7] Dat het inkomen dat box 3 met de vermogensrendementheffing poogt te belasten niet alleen gerealiseerde inkomsten en vermogenswinsten, maar ook ongerealiseerde vermogensmutaties omvat wordt sinds 2017 tevens bevestigd door het bepaalde in art. 10.6ter Wet IB 2001.
In de notitie (in bijlage 1 onderdeel A) worden zinsneden uit het arrest aangehaald waaruit zou volgen dat de Hoge Raad aansluiting zoekt bij het inkomensbegrip van de Wet IB 1964. Deze uitleg lezen wij niet in het arrest. De Hoge Raad heeft onzes inziens enkel willen toelichten waarom het huidige stelsel van berekening van het forfaitaire rendement leidt tot een inbreuk op art. 1 EP jo. art. 14 EVRM. Dat de Hoge Raad termen gebruikt die ook in de Wet IB 1964 voorkwamen zoals 'vruchten' en 'genieten' doet hieraan niet af.
Om te beoordelen of voor een belastingplichtige de heffing op grond van het forfait leidt tot een hoger inkomen dan zijn werkelijke rendement, zal bij de bepaling van dit werkelijke rendement naar onze mening dus tevens rekening moeten worden gehouden met de waardemutaties van de onderliggende vermogensbestanddelen.

Vraag 2

Betekent het feit dat de Wet IB 2001 geen fictief genietingsmoment kent voor een ongerealiseerde vermogensmutatie dat deze niet valt onder het begrip werkelijke rendement dat de HR als begrip hanteert bij de berekening van het rechtsherstel?

In de vraagstelling wordt ervan uitgegaan dat er geen fictief genietingsmoment bestaat in box 3. De peildatum is doorslaggevend voor de bepaling van de omvang van het vermogen (en dus van het forfaitaire rendement). Naar onze mening is de peildatum in het wettelijke stelsel daarom te beschouwen als het fictieve genietingsmoment. Op 1 januari van het betreffende kalenderjaar wordt al het inkomen dat gedurende het kalenderjaar opkomt uit het vermogen, geacht te zijn genoten. Wij zien hierin geen aanleiding om te denken dat vermogensmutaties hier niet onder vallen. Het werkelijke rendement over het gehele kalenderjaar dient daarom naar onze mening als maatstaf om te beoordelen of voor de betreffende belastingplichtige sprake is van schending van art. 1 EP jo. art. 14 EVRM.[8] Wij merken hierbij op dat het stelsel van box 3 meebrengt dat geen sprake kan zijn van negatief inkomen en dat de box (daarom) niet voorziet in een verliesverrekeningsmogelijkheid over de jaren heen. Dit uitgangspunt dient naar onze mening tevens als richtsnoer bij de bepaling van het werkelijke rendement.

---

[6] Zie ook Cursus Belastingrecht IB.5.1.2.C (oud) waar Arends verwijst naar een redelijk gemiddelde 'tussen rendementen op hoog risicovolle beleggingen, zoals aandelen, en laag risicovolle beleggingen zoals direct opvraagbare banktegoeden'.
[7] Kamerstukken II 2015–2016, 34 302, nr. 3, p. 13.
[8] Ontstaat of eindigt de belastingplicht in de loop van het kalenderjaar dan dient naar onze mening het werkelijke rendement gedurende de belastingplicht in aanmerking te worden genomen, analoog aan het bepaalde in art. 5.2, lid 3 Wet IB 2001.

Vraag 3

Is het strijdig met het gelijkheidsbeginsel in het EVRM, indien bij een belegger in box 3 bij het bepalen van het voordeel uit sparen en beleggen wel ongerealiseerde vermogensmutaties worden meegenomen?

Wij verstaan deze vraag aldus dat wij moeten beoordelen of het in strijd met het gelijkheidsbeginsel is wanneer bij de bepaling van de op rechtsherstel gerichte compensatie rekening wordt gehouden met ongerealiseerde winsten van de belegger terwijl dit bij de aanmerkelijkbelanghouder en de ondernemer niet het geval is.

Voor de ondernemer geldt voor het moment van winstneming het systeem van goed koopmansgebruik. In dat systeem behoeft de ondernemer op grond van het voorzichtigheidsbeginsel een latente winst in beginsel (nog) niet in aanmerking te nemen. Hetzelfde geldt in beginsel ook voor de 'indirecte ondernemer', de aanmerkelijkbelanghouder. Is dat een argument bij de bepaling van het werkelijk rendement van de belegger geen rekening te houden met latente winsten?

Wij zijn van mening dat dit niet het geval is. Beleggers zijn niet vergelijkbaar met (indirecte) ondernemers. In de eerste plaats geldt voor deze groepen een geheel ander belastingregime met ook een ander tarief. Dat heeft velerlei gevolgen zoals bij immigratie en emigratie maar belangrijker: ook voor de bepaling van de grondslag van de heffing. Als voorbeelden zijn te noemen de ondernemersaftrek en de investeringsfaciliteiten voor de ondernemer. Deze verschillen in grondslag zijn er omdat het als ondernemer investeren in een onderneming niet vergelijkbaar is met beleggen. Dat geldt ook voor de indirecte ondernemer, de aanmerkelijkbelanghouder. Er is geen sprake van gelijke gevallen dus kan er geen sprake zijn van schending van het gelijkheidsbeginsel. Maar ook indien ervan zou worden uitgegaan dat wel sprake is van gelijke gevallen, is er geen reden de voor (indirecte) ondernemers geldende regeling van het voorshands buiten de heffing laten van latente winsten ook te laten gelden voor beleggers die onder box 3 vallen. De investering van een (indirecte) ondernemer in zijn onderneming is doorgaans op continuïteit gericht. Dat zal in beginsel bij een belegger anders liggen. Het vermogen van een belegger is alternatief aanwendbaar. Deze alternatieve aanwendingsmogelijkheid ontbreekt bij ondernemingsvermogen. Bij de ondernemer staat het streven naar continuïteit voorop en dit zou - indien al sprake zou zijn van gelijke gevallen - een rechtvaardiging zijn voor een ongelijke behandeling. Bij een heffing van latente winsten zou immers die continuïteit in gevaar kunnen komen.

Daarnaast is nog van belang dat vele beleggingsvormen – zoals beursgenoteerde effecten – direct liquide te maken zijn hetgeen met de investering in een onderneming niet het geval zal zijn. Zeker voor die beleggingsvormen is geen sprake van gelijke gevallen, dan wel is sprake van een rechtvaardigingsgrond.

Vraag 4

Betekent het feit dat bij een box 3-belegger niet zou mogen [worden] geheven over een ongerealiseerde vermogensmutatie dat deze ook niet valt onder het begrip werkelijke rendement dat de HR als begrip hanteert bij de berekening van het rechtsherstel?

Uit de beantwoording van vraag 1 en 2 volgt dat wij van mening zijn dat zowel gerealiseerde als ongerealiseerde vermogensmutaties meetellen voor de bepaling van het werkelijke rendement en dat heffing over (ongerealiseerde) vermogensmutaties niet strijdig is met het gelijkheidsbeginsel (zie vraag 3). Het arrest van de Hoge Raad geeft naar onze mening ook geen houvast om anders te oordelen. In de casus die voorlag stond tussen partijen vast dat het werkelijke rendement over 2017 € 6.612 bedroeg. Bezien we de toename van het vermogen over de periode 2017 (rendementsgrondslag 2018 verminderd met de rendementsgrondslag 2017), dan zien we een vermogenstoename van € 21.004. Het is onduidelijk hoe het werkelijke rendement is berekend en het is evenmin duidelijk waaruit de toename van de rendementsgrondslag bestaat. Zoals hiervoor gezegd, was het werkelijke rendement niet in geschil.

Vraag 5

Dient de beoordeling of en in hoeverre het werkelijke rendement lager is dan het wettelijk vastgestelde voordeel uit sparen en beleggen, te geschieden per box 3-bezitting of voor alle box 3-bezittingen als geheel? Met andere woorden kan binnen de kaders van het arrest een hoog werkelijk rendement op de ene bezitting (aandelen) worden gecompenseerd met een laag werkelijk rendement op een andere bezitting (spaartegoeden)?

Deze vraag komt er in wezen op neer of het onder box 3 vallende vermogen als één geheel moet worden beschouwd of dat het moet worden uitgesplitst naar de diverse beleggingsvormen.

In art. 5.2 Wet IB 2001 wordt het voordeel uit sparen en beleggen gesteld op een bepaald percentage van de heffingsgrondslag. De heffingsgrondslag bestaat uit de rendementsgrondslag van art. 5.3 Wet IB 2001 verminderd met het heffingvrij vermogen. De hoogte van het percentage is afhankelijk van de hoogte van het vermogen en niet van de samenstelling daarvan. De heffing heeft hierdoor het karakter van een heffing over het vermogen als zodanig en niet over de bestanddelen daarvan. Alleen al daarom ligt het voor de hand bij de bepaling van de op rechtsherstel gerichte compensatie het vermogen niet uit te splitsen naar de diverse beleggingsvormen.

Hier zou tegenover gesteld kunnen worden dat het forfaitaire percentage is opgebouwd uit twee rendementsklassen, rendementsklasse I die bestaat uit spaartegoeden, vorderingen en schulden en rendementsklasse II die bestaat uit onroerende zaken, aandelen, obligaties en overige bezittingen. Binnen die laatste rendementsklasse heeft voor de bepaling van het aan die klasse toe te rekenen forfaitaire rendement een weging plaatsgevonden van de diverse beleggingsvormen op basis van daarvoor bestaande macro-economische gegevens. De belastingplichtige zal derhalve – afhankelijk van

de omvang van zijn vermogen - belast worden alsof hij voor een bepaald bedrag aan enerzijds spaargelden en anderzijds aan aandelen en overige beleggingsvormen bezit. Feitelijk zal de verdeling bij hem echter heel anders zijn. Bij de bepaling van de compensatie zal worden uitgegaan van het werkelijke rendement uit de beleggingen van de belegger. De op basis van de omvang van het vermogen forfaitair bepaalde uitsplitsing is bij de bepaling van de compensatie niet van belang. Die forfaitaire uitsplitsing is daarom geen reden de bepaling van de compensatie per beleggingsvorm te laten plaatsvinden. Het totaal van de werkelijke inkomsten zal moeten worden vergeleken met het forfaitair bepaalde inkomen over het gehele in box 3 belaste vermogen.

Een voorbeeld ter toelichting. Stel dat een belastingplichtige aandelen bezit tot een bedrag van € 500.000 en spaargelden voor een bedrag ad € 200.000 en dat hij in 2018 op de aandelen een werkelijk rendement heeft behaald van € 30.000 en op het spaargeld nihil. Over zijn vermogen zal hij, rekening houdend met een vrijstelling van € 30.000 volgens de regeling van box 3 een inkomen in aanmerking moeten nemen van € 27.348. Hij komt derhalve niet in aanmerking voor een compensatie. Het onderrendement van zijn spaargelden wordt gecompenseerd door het overrendement van zijn aandelen.

Op grond van het bovenstaande zijn wij van mening dat voor de bepaling van de op rechtsherstel gerichte compensatie het werkelijke rendement van het gehele onder box 3 vallende vermogen moet worden vergeleken met het gehele volgens box 3 in aanmerking te nemen forfaitaire rendement.

Vraag 6

Speelt het heffingvrije vermogen een rol bij de vaststellen van de omvang van het rechtsherstel?

Zou het heffingvrije vermogen een rol spelen bij het vaststellen van de omvang van het rechtsherstel, dan leidt dat per saldo tot het onbelast laten van een deel van het werkelijk genoten rendement.

In r.o. 3.6.3 wordt als volgt geoordeeld:

> 'De hiervoor bedoelde rechtsbescherming vergt een op rechtsherstel gerichte compensatie, waarvan de rechter de omvang in het algemeen slechts naar redelijkheid zal kunnen vaststellen. In deze zaak heeft de Rechtbank, in cassatie onbestreden, vastgesteld dat belanghebbende en zijn echtgenote gezamenlijk in 2017 en 2018 uit de tot hun rendementsgrondslag behorende bezittingen een rendement hebben behaald van respectievelijk € 6.612 en € 3.528.
> De Hoge Raad ziet daarin aanleiding belanghebbende voor de hiervoor genoemde schending van zijn fundamentele rechten rechtsherstel te bieden door te bepalen dat met betrekking tot de onderhavige jaren alleen het zojuist genoemde werkelijke rendement in de heffing wordt betrokken. Dit betekent dat het voordeel uit sparen en beleggen van belanghebbende voor het jaar 2017 moet worden bepaald op € 5.260 (€ 777.377 gedeeld door € 977.077 maal € 6.612) en voor het jaar 2018 op € 2.697 (€ 763.081 gedeeld door € 998.081 maal € 3.528).'

Het werkelijke rendement betreft volgens de tweede zin van deze rechtsoverweging het rendement van de tot *de rendementsgrondslag behorende bezittingen* van belanghebbende en zijn echtgenote.[9] Deze verwoording verwijst naar art. 5.3, lid 1 Wet IB 2001: de rendementsgrondslag is de waarde van de bezittingen verminderd met de waarde van de schulden. Bij de toedeling van het box 3 vermogen aan belanghebbende - zie de formule in de derde zin - wordt evenwel uitgegaan van de *grondslag sparen en beleggen*. Dat verwijst naar art. 5.2, lid 1 Wet IB 2001: de rendementsgrondslag aan het begin van het kalenderjaar voor zover die rendementsgrondslag meer bedraagt dan het heffingvrije vermogen. De door de Hoge Raad toegepaste formule ziet evenwel op de wettelijk voorgeschreven toedeling van de gezamenlijke grondslag tussen fiscale partners, zie art. 5.2, lid 2 Wet IB 2001. De Hoge Raad houdt zodoende bij de bepaling van de op rechtsherstel gerichte compensatie geen rekening met het heffingvrije vermogen: de omvang van de werkelijk genoten inkomsten wordt immers niet verminderd. Hoewel daaraan verder geen overweging wordt gewijd, is hiermee naar onze mening de vraag of het heffingvrije vermogen een rol speelt bij de vaststelling van de omvang van het rechtsherstel beslist. Het antwoord luidt ontkennend. Het betreft een rechtsvraag en de Hoge Raad moet bij het afdoen van de zaak het recht op juiste wijze toepassen. Zijn (impliciete) antwoord op de vraag spoort ook met de navolgende beschouwing inzake het karakter van het heffingvrije vermogen.

Doelstelling van het heffingvrije vermogen is dat: [10]

> 'Belastingplichtigen met een positief netto vermogen niet reeds vanaf de eerste euro van dat vermogen in de heffing van het forfaitaire rendement worden betrokken. Deze tegemoetkoming (...) is bedoeld voor alle belastingplichtigen, maar heeft relatief het meeste effect voor beleggers en spaarders met kleine vermogens.'

De vrijstelling ziet zowel op (1) doelmatigheid als (2) op de draagkrachtgedachte.

Ad 1: De praktische uitvoerbaarheid van de vermogensrendementsheffing wordt vergroot door de werking van het heffingvrije vermogen: zonder deze vrijstelling worden meer mensen in de heffing betrokken. Dit doelmatigheidskarakter is in de afgelopen jaren versterkt: recente verhogingen van het heffingvrije vermogen hebben nadrukkelijk de bedoeling de kleine vermogensbezitter buiten de aanslag te houden.[11] Gezien deze ratio is er geen reden om bij het rechtsherstel rekening te houden met deze voetvrijstelling. Dat wil zeggen dat het werkelijke rendement moet worden berekend over het totale vermogen.

Ad 2: In parlementaire stukken wordt het draagkrachtkarakter van het heffingvrije vermogen regelmatig benadrukt met een verwijzing naar een Benthamse progressie.[12] Door haar inzet zou de gemiddelde belastingdruk - ook in de jaren voor invoering van het huidige stelsel met de vermogensschijven -

---

[9] In de voorliggende zaak was geen sprake van schulden behorend tot de rendementsgrondslag.
[10] Kamerstukken II 1998-1999, 26 727, nr. 3, p. 237-238.
[11] Vgl. de toelichting op de verhoging in 2016 in Kamerstukken II 2015-2016, 34 360, nr. 3, p. 1-2: 'Hierdoor zullen in 2016 al 215.000 minder belastingplichtigen belasting betalen in box 3.'
[12] Zie onder meer Evaluatierapport, Kamerstukken II 2005-2006, 30 375, nr. 1-2, p. 76.

toenemen met de omvang van de grondslag in box 3. Historisch bezien wordt overigens de belastingvrije voet in een Benthams stelsel gerelateerd aan het onbelast laten van het bestaansminimum, dat geldt niet voor de werking van het heffingvrije vermogen in box 3. Dat neemt niet weg dat een vrijstelling aan de voet wel past in een draagkrachtheffing, met name indien een dergelijke heffing stoelt op een stapeling van veronderstellingen. Het is in zoverre een tegemoetkoming aan het als onrechtvaardig ervaren van een heffing over verondersteld inkomen. Ook die overweging speelt geen rol bij een rechtsherstel gebaseerd op een werkelijk rendement.
Tijdens de parlementaire behandeling van de Wet IB 2001 is echter ook opgemerkt dat het heffingvrije vermogen overeenkomt met de voorheen geldende rente- en dividendvrijstelling (art. 47a respectievelijk 47b Wet IB 1964).[13] Met name de rentevrijstelling is (deels) draagkracht gerelateerd: ze diende om de spaarder tegemoet te komen die ondanks de (destijds hoge) inflatie toch belasting moest betalen over zijn rente-inkomsten.[14] Dat zou een argument kunnen vormen, maar deze vrijstelling ziet slechts op een (mogelijke) voorloper van het heffingvrije vermogen.
Een vergelijking van het heffingvrije vermogen met de (hogere) belastingvrije sommen van de Wet VB 1964 wilde de wetgever destijds niet maken 'omdat het om een andersoortige belasting gaat.'[15] Overigens zijn ook deze belastingvrije sommen van art. 14 lid 3 Wet VB 1964 steeds onderbouwd met een verwijzing naar draagkracht en de bescherming van kleine vermogens.[16]

Het bovenstaande biedt nauwelijks overtuigende argumenten om bij het rechtsherstel rekening te houden met het heffingvrije vermogen als element van het wettelijk stelsel van box 3. In onze ogen komt het in acht nemen van het werkelijk genoten (netto)rendement van bezittingen en schulden voldoende tegemoet aan het draagkrachtvereiste van een inkomensbelasting, ook door de toepasbaarheid van de algemene heffingskorting over dit te belasten inkomen.[17] Ook in dit opzicht speelt het heffingvrije vermogen geen rol bij de omvang van het rechtsherstel.[18]

Vraag 6 vervolg

Zo ja, dient de toerekening van het heffingvrije vermogen aan de bezittingen dan naar rato van de bezittingen te geschieden?

---

[13] Kamerstukken II 1998-1999, 26 727, nr. 7, p. 272. Het bedrag van het heffingvrije vermogen in 2001 was overigens aanzienlijk lager dan het totaal van deze vrijstellingen.
[14] Kamerstukken II 1980-1981, 16 539, nr. 3, p. 13-14. De rentevrijstelling gold alleen voor het saldo van ontvangen en betaalde rente. De dividendvrijstelling was eerder instrumenteel, gericht op het vergroten van de belangstelling voor het beleggen in Nederlandse aandelen, Kamerstukken II, 1980/1981,16 539, nr. 3, p. 14-15.
[15] Kamerstukken II 1999-2000, 26 727, nr. 7, p. 271.
[16] Alsmede efficiency voor zowel de overheid als de belastingplichtigen.
[17] Zou uitsluitend sprake zijn van box 3 inkomen dan heeft de belastingplichtige geen last van het afbouwtraject van deze algemene heffingskorting. Kan eventueel weg
[18] Een extra vrijstelling voor een op werkelijke (netto)rendementen gebaseerde heffing over vermogensinkomsten achten wij ook ten opzichte van de heffingen over werkelijke inkomsten in box 1 en box 2 niet nodig. Daar komt bij dat het in aanmerking te nemen tarief dat voor deze werkelijke vermogensinkomsten geldt lager is dan het tarief in inkomensbox 1.

Zou geoordeeld worden dat het heffingvrije vermogen wel meegerekend dient te worden voor de omvang van het rechtsherstel, dan dient toerekening van het heffingvrije vermogen pro rata parte te geschieden.[19]
Het bij rechtsherstel in acht te nemen werkelijke rendement over het per saldo aanwezige netto vermogen wordt dan berekend aan de hand van de breuk:
grondslag sparen en beleggen/rendementsgrondslag maal werkelijk rendement.
Dit in aanmerking te nemen werkelijke rendement kan tussen fiscale partners worden verdeeld op basis van art. 5.2, lid 2 Wet IB 2001.

Vraag 7

Welke kosten komen in mindering op het rendement? De kosten die zijn betaald ter verwerving, inning of behoud van de inkomsten of ook de kosten ter verwerving, inning of behoud van de bron?

De omvang van het te bieden rechtsherstel zou onzes inziens gebaseerd moeten worden op het arrest zelf: het concrete rechtsherstel over de jaren 2017 en later behoeft niet ruimer te zijn dan uit de bewoordingen van de Hoge Raad kan worden afgeleid. De in acht te nemen norm daarbij is te herleiden uit het arrest: het forfaitaire stelsel van de vermogensrendementsheffing sluit ook aan bij de algemene strekking van de Wet IB 2001: een heffing naar de, aan het daadwerkelijk genoten inkomen ontleende, draagkracht.[20] De omvang en de inhoud van het te bieden rechtsherstel wordt binnen deze context beoordeeld. Uit het arrest zelf blijkt niet dat de Hoge Raad bij het rechtsherstel rekening houdt met de aftrekbaarheid van kosten, de omvang van het in deze zaak in acht genomen werkelijke rendement staat immers niet ter discussie.

Kosten ter verwerving, inning en behoud van de inkomsten
In beginsel impliceert een op draagkracht gebaseerde heffing een heffing over het netto-inkomen waarbij de kosten voor verwerving, inning en behoud van dat inkomen aftrekbaar (zouden moeten) zijn.[21] In een forfaitair stelsel is een directe aftrek van deze kosten niet mogelijk, zoals ook bij de introductie van de vermogensrendementsheffing is opgemerkt:[22]

> 'Onder het forfaitaire rendement worden aftrekbare kosten en financieringsrenten als zodanig niet langer in aftrek toegelaten.'

Het karakter van een forfaitaire heffing brengt evenwel met zich mee dat bij de bepaling van de hoogte van het forfait op globale wijze rekening met die kosten wordt gehouden:[23]

---

[19] In de huidige systematiek worden de schulden toegerekend aan het vermogen in rendementsklasse 1, die toerekening heeft echter voor een berekening van het werkelijke rendement geen effect.
[20] Zie r.o. 3.3.3. Dat gold ook als uitgangspunt bij box 3, zie Kamerstukken II 1998-1999, 26 727, nr. 3 p. 38.
[21] Daar staat tegenover dat de aftrekbaarheid van kosten voor particulieren beperkt is. Alleen voor periodieke uitkeringen bestaat de aftrek van deze kosten voor werving, inning en behoud van de inkomsten, zie art. 3.108 Wet IB 2001. Voor looninkomsten is echter geen kostenaftrek meer mogelijk (Kamerstukken II 1998-1999, 26 727, nr. 3, p. 29) en de aftrekbare kosten inzake de eigen woning betreffen vrijwel uitsluitend financieringslasten.
[22] Kamerstukken II 1998-1999, nr. 3, p. 39.
[23] Kamerstukken II 1998-1999, nr. 3, p. 230-231.

> 'er wordt bij de forfaitaire rendementsheffing immers uitgegaan van de gedachte dat de 'netto' te belasten voordelen uit bezittingen – dat is het bruto-rendement na aftrek van kosten – 4% bedragen. De aftrek van financieringskosten komt onder de forfaitaire rendementsheffing eveneens te vervallen. Daarbij moet echter wel worden bedacht dat het forfaitaire rendement uitsluitend wordt geheven over het netto of eigen vermogen; voorzover bepaalde vermogensbestanddelen met vreemd vermogen zijn gefinancierd, wordt daarover geen forfaitair rendement geheven (in zoverre vindt toch een bepaalde vorm van renteaftrek plaats, namelijk jaarlijks 4% van het geleende vermogen)'

In beginsel brengen de stelselwijzigingen in 2017, gericht op aansluiting bij langetermijn rendementen die gemiddeld zijn behaald,[24] geen wijziging in dit uitgangspunt: de vermogensrendementsheffing dient ook na deze wijzigingen aan te sluiten bij het aan het daadwerkelijk genoten inkomen ontleende draagkracht.[25] Bij de introductie van de forfaits voor de twee uiteenlopende rendementsklassen in het huidige stelsel van de vermogensrendementsheffing is evenwel niet nadrukkelijk aandacht besteed aan het kostenaspect. Het is ook de vraag of bij de vaststelling van de hoogte van deze forfaits rekening is gehouden met kosten ter werving, inning en behoud van het gespaarde en belegde vermogen.

Hoewel de indirecte mogelijkheid voor een gedeeltelijke kostenaftrek van principieel andere aard is dan een rechtstreekse aftrek van werkelijke kosten, ligt het meeste voor de hand de omvang van het te bieden rechtsherstel te baseren op de oorspronkelijke bedoeling van de wetgever om uitsluitend de 'netto voordelen' te belasten. Dan dient rekening te worden gehouden met de aantoonbare werkelijke kosten die dienen ter werving, inning en behoud van de werkelijk behaalde rendementen in box 3. Tot deze kosten behoren ook financieringslasten nu tot de rendementsgrondslag ook schulden behoren. Bij de bepaling van de compensatie moet ook rekening worden gehouden met de werkelijk betaalde rente daarop. Daarbij dient rekening te worden gehouden met de uitgezonderde schulden en de schuldendrempel genoemd in art. 5.3, lid 3 Wet IB 2001.[26]

Het verschil tussen het aldus bepaalde werkelijke netto rendement en het in aanmerking genomen forfaitaire rendement is dan de basis voor de bepaling van de op rechtsherstel gerichte compensatie.

Het is echter niet uitgesloten dat de rechter een op rechtsherstel gerichte compensatie waarbij de kostenaftrek wordt beperkt tot financieringslasten als redelijk zal beoordelen. Dat zou gebaseerd kunnen worden op de wijziging van het forfait in 2017 (zie hiervoor), maar ook op de uitvoerbaarheid (mede in verband met de conflictgevoeligheid) – niet alleen voor de belastingdienst, maar ook voor de betrokken belastingplichtigen – van de toekenning van een op rechtsherstel gerichte compensatie.

Kosten ter verwerving, inning en behoud van de bron

In het huidige stelsel van de Wet IB 2001 is voor particulieren geen aftrek mogelijk van deze kosten, daarom spelen deze evenmin een rol bij het rechtsherstel. Ook uit de parlementaire historie blijkt dat de

---

[24] Kamerstukken II 2015-2916, 34 302, nr. 3, p. 9-10.

[25] Zie r.o. 3.3.3 van het arrest.

[26] Algemeen uitgangspunt is immers zo dicht mogelijk te blijven bij het huidige stelsel. Indirect worden zodoende ook (de kosten van) consumptieve schulden meegenomen. Hoewel de indirecte aftrekbaarheid van consumptieve rentekosten niet past in een op draagkracht gebaseerde inkomensheffing, wordt dit geneutraliseerd door de schuldendrempel en de ondergrens van het vermogen (geen negatief rendement).

indirecte aftrek van kosten binnen het stelsel van de vermogensrendementsheffing uitsluiting betrekking heeft op 'kosten die het te behalen rendement van het vermogen beïnvloeden'.[27]

Tot slot
De in aftrek te nemen kosten – op grond van het bovenstaande beperkt tot kosten ter werving, inning en behoud van de te behalen rendementen – kunnen het in aanmerking te nemen werkelijke rendement van alle tot de rendementsgrondslag behorende bezittingen niet verder verminderen dan tot nihil.
De notitie stelt dat het rechtsherstel beperkt is tot maximaal het bedrag aan betaalde box 3-belasting. Dat lijkt ons juist.

Vraag 8

Is het effectiviteitsbeginselmogelijk geschonden indien een verzoek om AH-vermindering wordt afgewezen enkel op de grond dat sprake is van latere jurisprudentie?

Deze vraag is na nader overleg vervallen.

[27] Kamerstukken II 1998-1999, nr. 3, p. 39.

Secretariaat Ministerraad
Ministerie van Algemene Zaken

VIERHOEK

Kenmerk : 3759875

AGENDA

Vergadering te houden op 1 februari 2022
in de Trêveszaal van het ministerie van Algemene Zaken,
aan te vangen 's morgens om 11.30 uur

---

1. Mededelingen
2. Box 3 (stuk volgt later)
3. Wvttk

o stukken worden rondgezonden
• stukken zijn in de samenwerkingsruimte geplaatst
= geen stukken
A aanbiedingsdatum

1 februari 2022

persoonsgegevens

Ministerie van Financiën

TER ADVISERING
Aan
de minister

Directie Algemene Financiële en Economische Politiek

persoonsgegevens

nota

Dekkingsvarianten box 3

Datum
9 februari 2022

Notanummer
2022-0000044181

Bijlagen
geen

Aanleiding

Deze notitie adviseert u over hoe om te gaan met de derving aan de inkomstenkant als gevolg van de uitspraak over box 3 van de Hoge Raad.

Advies

Vasthouden aan de lijn dat dekking gezocht zal worden binnen dezelfde groep (vermogenden) via lastenverzwaring binnen de kabinetsperiode. Het advies is om hierbij enige ruimte te laten om in een later stadium af te kunnen wijken van dekken binnen de kabinetsperiode. Dit zal uitdagend zijn en afwijken van dit principe is alleen wenselijk als er verstandige, structurele belastingen op vermogen tegen overstaan. Deze lijn is ook opgenomen in uw set voor het Startnotadebat van donderdag 10 februari.

Toelichting

Omvang derving

- De derving aan de uitgavenkant laten we in deze nota buiten beschouwing. Dit betreffen de uitvoeringskosten, dwangsommen en de eventuele derving die volgt uit de doorwerking van inkomensafhankelijke regelingen. Deze kosten worden nog in beeld gebracht. Dekking zal meelopen in het voorjaar en kan dan integraal bezien worden met de lastenkant.
- De derving aan de inkomstenkant hangt af van keuzes over:
  - Verleden (2017-2021): de vormgeving van het rechtsherstel. De derving (vergt nog toetsing op uitvoerbaarheid) bij teruggave aan:
    - Bezwaarmakers: € 1,3 mld.
    - Spaarders: € 6,1 mld.
    - Spaarders en beleggers: € 10,8 mld.
    - Iedereen in box 3: € 21,7 mld.
  - Heden (2022-2025): hier zijn in feite 2 opties die budgetneutraal kunnen of met een hogere opbrengst (via hoger tarief):
    - Vermogensbelasting via spoedwetgeving
    - Vergelijkbare systematiek met het rechtsherstel (onderscheid in tarieven spaarders en beleggers)
    - De box 3-opbrengst is ca. € 4,5 mld. per jaar.
  - Toekomst (vanaf 2025): in coalitieakkoord zit het voornemen van belasten werkelijk rendement die budgetneutraal ingevoerd zou worden, evt kan daar iets aan toegevoegd worden

Mogelijke uitkomsten dekking

- Qua dekking zijn er twee extremen mogelijk qua einduitkomst vanuit FIN: 1) volledige dekking binnen box 3 binnen kabinetsperiode; 2) ruimte om dekking te spreiden over meer jaren als daartegenover verstandige hervormingen staan in vermogenssfeer.
- Meer concreet:
    1. Volledige dekking binnen box 3 binnen kabinetsperiode:
        - Dekking bij dezelfde groep (box 3)voorkomt afwenteling op andere belastingplichtigen.
        - Het gaat hier wel om een tijdelijk hoger tarief, namelijk 2,3% over 3 jaar.[1]
        - Dekking binnen kabinetsperiode voorkomt afwenteling op toekomstige generaties.
        - Hier ligt een eenjarig hogere vermogensbelasting met box 3 als grondslag. De groep die profiteert van de derving wordt op deze manier het meest nauwkeurig aangeslagen. Daarnaast is een incidentele vermogensbelasting minder verstorend dan een structurele vermogensbelasting omdat de mogelijkheden voor gedragsaanpassing en belastingontwijking kleiner zijn.
    2. Gespreide dekking in ruil voor verstandige hervormingen in vermogenssfeer
        - Volledige dekking binnen box 3 binnen de kabinetsperiode kan problematisch zijn, gegeven de omvang van het te dekken bedrag. In ruil voor verstandige hervormingen in de vermogenssfeer zou daarom ruimte geboden kunnen worden voor spreiding van de dekking in de tijd.[2]
        - Verstandige hervormingen kunnen zijn: beter (progressief)[3] belasten vermogen, box 2, lage vpb etc
- Uiteraard zijn er tussenvarianten mogelijk. Bovendien zal er druk kunnen komen om überhaupt niet te dekken. Dat is echter niet in lijn met de regels.
- De effecten en uitvoerbaarheid van de verschillende dekkingsvarianten moeten nog nauwkeurig bekeken worden.

<u>Wat betekent dit voor de strategie komende tijd?</u>

- Met de begrotingsregels in de hand ligt een uitkomst op optie 1 voor de hand
- Optie 2 vergt 'toestemming' van u omdat het een afwijking van de begrotingsregels is.
- Dit pleit er dus voor om zo lang mogelijk vast te houden aan de regels en dus optie 1, maar daarbij wel de ruimte open te houden in uw spreeklijnen dat er wel nog bewogen kan worden in de richting van optie 2. Dit hebben we ook zo meegenomen in de conceptspreeklijnen voor het debat over de startnota.

Inventarisatie dekkingsopties

- De onderstaande tabel schetst de twee richtingen voor dekking die volgen uit de bovenstaande strategie: 1) binnen kabinetsperiode dekken binnen vermogens- en winstsferen en 2) verstandige, structurele belastingen op vermogen of winst.
- De opties vergen nog toetsing op haalbaarheid en juridische houdbaarheid. Bij alle dekkingsrichtingen dient er oog te zijn voor gedragseffecten.

---

[1] Dit is een vlak tarief waarmee 24 miljard wordt opgehaald in 3 jaar. Dit bedrag bestaat uit de geraamde box 3 opbrengst plus 10 miljard dekking.
[2] Dit is in het vorige kabinet ook gedaan bij onder andere een gedeeltelijke dekking van het verlagen van de energiebelasting in 2022 en het dekken van het Sofina-arrest.
[3] Het huidige box 3 stelsel werkt de facto ook progressief uit.

Tabel 1: Dekkingsvarianten

Omschrijving maatregel	Wetgeving/uitvoering	Opbrengst	Geld binnen kabinetsperiode ophalen mogelijk*
Invoeren vermogensbelasting als noodwetgeving, met box 3 als grondslag. Dit kan ingevoerd worden met een (tijdelijk) verhoogd of progressief tarief.	Wetgeving: Per 2023 Uitvoering: Als vermogensbelasting in de plaats komt van de huidige box 3 heffing mogelijk maakbaar per 1-1-2023, haalbaarheid en juridische houdbaarheid moet nader worden onderzocht;	Een vermogensbelasting van 1% voor alle belastingplichtigen boven het huidige heffingvrije vermogen levert ongeveer 3,5 mld. euro per jaar op. Het is mogelijk om een progressief tarief in te voeren. Als de vermogensbelasting box 3 vervangt, dient de structurele box 3 opbrengst hiermee ook gedekt te worden.	Het ontwijken van de heffing kan gemitigeerd worden door de peildatum het moment van aankondiging te maken. De neiging om constructies op te zetten of vermogensbestanddelen naar landen te verplaatsen waarmee gunstige verdragen zijn gesloten, zal groter zijn bij een progressief tarief.
(Tijdelijk) uitstellen verhoging heffingsvrij vermogen box 3 naar 2026 (maatregel uit coalitieakkoord)	Wetgeving: Geen wetgeving nodig voor 2026, de CA-maatregel wordt uitgesteld. Uitvoering: Per 2023	100 mln in 2023, 200 mln in 2024 , 300 mln in 2025	Ja, opbrengst beperkt
(Tijdelijk) afschaffen lage tarief Vpb Het huidige lage tarief voor winst wordt afgeschaft en gelijk aan het algemene Vpb-tarief	Wetgeving: Per 2023 Uitvoering: Per 2023, structuurwijziging	3,7 mrd per jaar	Ja
(Tijdelijk) beperken laag tarief vpb tot €100.000	Wetgeving: Per 2023 Uitvoering: Per 2023, parameteraanpassing	2,0 mrd (1,0 mrd bij grens tot 200.000) per jaar	Ja
(Tijdelijk) verhogen ewf met 0,05%-punt (kan ook meer) Het eigenwoningforfait wordt met 0,05%-punt verhoogd	Wetgeving: Per 2023 Uitvoering: Per 2023, parameteraanpassing	0,3 mrd per jaar	Ja, opbrengst afhankelijk van tarief

Schenk- en erfbelasting; hoger tarief grote vermogens Invoering extra tariefgroep voor zowel schenk- als erfbelasting met 10%-punt hoger tarief bij belaste verkrijgingen boven € 300.000.	Wetgeving: Per 2023 Uitvoering: Per 2024, structuurwijziging	PM	Bij incidentele verhoging mogelijk uitstel van schenken.
Schenk- en erfbelasting; gelijktrekken tarieven kinderen en kleinkinderen	Wetgeving: Per 2023 Uitvoering: Per 2023, parameterwijziging	€ 0,4 miljard (struc)	Bij incidentele verhoging mogelijk uitstel van schenken.
Verhuurd vastgoed standaard aanmerken als beleggings-vermogen voor de DSR en de BOR. Voor de bedrijfsopvolgings-regeling (BOR) en doorschuif-regelingen (DSR) wordt wettelijk vastgelegd dat aan derden verhuurd vastgoed beleggings-vermogen vormt. Onder verhuur wordt ook begrepen anderszins aan derden ter beschikking gesteld vastgoed. Vastgoed dat wordt gebruikt voor de eigen bedrijfs-uitoefening blijft wel tot het ondernemingsvermogen behoren.	Wetgeving: Per 2024 Uitvoering: Per 2024, structuurwijziging	PM, Er zijn diverse grote (miljoenen) vastgoedfondsen in particulier bezit (dga's) en daarmee is dus een groot potentieel fiscaal belang gemoeid.	Bij incidentele invoering mogelijk uitstel bedrijfsopvolging.
Verlaging vrijstelling waarde going concern naar 25% en aftopping op € 5 miljoen in de BOR. De bedrijfsopvolgings-regeling (BOR) voor de schenk- en erfbelasting wordt versoberd: De vrijstelling van 100% voor het verschil tussen de liquidatiewaarde	Wetgeving: Per 2024 Uitvoering: Per 2024, structuurwijziging	0,2 mrd struc (0,1 mrd beginjaren	Bij incidentele maatregel mogelijk uitstel bedrijfsopvolging.

en de lagere waarde going concern blijft bestaan; en De totale vrijstelling over de waarde going concern wordt 25%. De omvang van de vrijstelling wordt afgetopt op € 5 miljoen ondernemings-vermogen. Om acute betaling van schenk- of erfbelasting bij bedrijfsopvolging te voorkomen blijft uitstel van betaling met 10 jaar op grond van de Invorderingswet mogelijk.			
Afschaffen van vrijstelling waarde going concern in de BOR De bedrijfsopvolgingsregeling (BOR) voor de schenk- en erfbelasting wordt gedeeltelijk afgeschaft. De vrijstelling voor het verschil tussen de liquidatiewaarde en de lagere waarde going concern blijft bestaan maar de vrijstelling over de waarde going concern wordt afgeschaft.	Wetgeving: Per 2023 Uitvoering: Per 2023 parameterwijziging	0,3 mrd struc (0,1 mrd beginjaren)	Bij incidentele maatregel mogelijk uitstel bedrijfsopvolging.
Verhoging box 2-tarief naar 30% of 35%	Wetgeving: Per 2023 Uitvoering: Per 2023, parameterwijziging	30%: 0,35 miljard struc 35%: 0,87 miljard struc	Dga's krijgen een grotere prikkel om belastingheffing in box 2 uit te stellen. Een tariefopstap in box 2 verkleint de prikkel om uit te stellen(bijvoorbeeld 27%/35%) zou dit voorkomen en tegelijkertijd de effecten mitigeren en tot meer opbrengst leiden.

Het afschaffen van de doelmatigheidsmarge in de gebruikelijkloonregeling Dit verkleint het voordeel voor de directeur-grootaandeelhouder (dga) en zorgt voor (meer) neutraliteit in het belastingstelsel. Een groter deel van het inkomen valt onder de progressieve heffing van box 1, waardoor voor dat bedrag ook geen uitstel van belastingheffing mogelijk is.	Wetgeving: Per 2023 Uitvoering: Per 2023, eenmalige jaaraanpassing in systemen	0,2 mrd struc (in eerdere jaren 0,7 mrd)	Ja

*Er is sprake van geen tot weinig gedragseffect

Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden

Niet van toepassing.

Ministerie van Financiën

TER BESLISSING
Aan vierhoek

Directie Algemene Financiële en Economische Politiek

Persoonsgegevens

nota

Lastenbesluitvorming voorjaar

Datum
10 februari 2022

Notanummer

Bijlagen
geen

Aanleiding
Deze nota bespreekt hoe de lastenbesluitvorming er dit voorjaar uit kan zien.

Beslispunten
- Bent u akkoord met onderstaand proces en planning voor lastenbesluitvorming dit voorjaar?

Toelichting
- In de begrotingsregels is cf. het coalitieakkoord opgenomen dat het kabinet in het voorjaar - naast de uitgaven - op hoofdlijnen ook over de lasten besluit voor meer integrale besluitvorming.
- De lastenbesluitvorming in het voorjaar zal in de vierhoek plaatsvinden. Deze besluitvorming zal in ieder geval gaan over de volgende onderwerpen:
  - **Koopkracht:** bij het debat regeringsverklaring is uitgesproken dat het kabinet in het voorjaar met de nieuwe CPB-cijfers in de hand naar de invulling van de koopkracht voor de kabinetsperiode kijkt.
  - **Box 3**
  - **De 'normale' lastenbesluitvorming:** hieronder vallen de fiscale maatregelen die dit jaar worden ingediend.
- Na afronding van de voorjaarsbesluitvorming over de inkomsten zullen de besluiten worden opgenomen in de Voorjaarsnota.
- Vervolgens zal de definitieve besluitvorming over de lasten en koopkracht eventueel plaatsvinden in augustus na het vaststellen van de definitieve cijfers van het CPB in augustus. Het zou hierbij dan moeten gaan om de laatste 'tweaks' en geen hele nieuwe besluitvormingsronde. Op dat moment wordt het inkomstenkader definitief 'gesloten'.
- Wetswijzigingen naar aanleiding van besluitvorming zullen vervolgens via het Belastingplan naar de Tweede Kamer gestuurd worden.
- De concept planning wordt weergegeven in onderstaande tabel. Hier wordt nu gemikt op afronding eind maart. Mocht er meer tijd nodig zijn, dan kunnen nog extra vierhoeken in april worden ingepland. Uiterlijk eind april dient de besluitvorming afgerond te zijn. Via een motie heeft de Tweede Kamer gevraagd om uiterlijk 1 april een richtingennotitie te ontvangen voor box 3.

Datum	Ambtelijk/politiek	Agenda

22 februari	Politieke vierhoek	Procesnotitie inkomsten voorjaar
8 maart	Politieke vierhoek	Box 3
9 maart	*Publicatie CEP*	
15 maart	Politieke vierhoek	Koopkracht/box 3/overige lasten
22 maart	Politieke vierhoek	Koopkracht/box 3/overige lasten
29 maart	Politieke vierhoek	Integrale besluitvorming lastenkant onder voorbehoud van uitgavenbesluitvorming
Eventueel april	*Politieke vierhoek*	*Eventuele besluitvorming*

Extra toelichting

- In maart brengt het CPB het CEP uit. Met de nieuwe cijfers wordt een voorlopig nieuw koopkrachtbeeld opgemaakt. Dit koopkrachtbeeld zal waarschijnlijk afwijken van het eerdere gepresenteerde koopkrachtbeeld in de startnota door nieuwe economische cijfers. Er is vanuit het coalitieakkoord 3 miljard euro gereserveerd voor 'lastenverlichting middeninkomens'.
- Daarnaast zullen enkele maatregelen aan de lastenkant die zijn genomen in het coalitieakkoord (alle belastingen) opnieuw berekend moeten worden op basis van de nieuwe economische cijfers. Met de nieuwe berekeningen van de lastenmaatregelen kan vervolgens de actuele stand van het inkomstenkader worden vastgesteld. Hiermee is het inkomstenkader de gehele kabinetsperiode het sturingsinstrument voor automatische stabilisatie: schommelingen van inkomsten die het gevolg zijn van economische ontwikkelingen lopen in het EMU-saldo en kunnen niet worden ingezet. Dit betekent dat alleen beleidsaanpassingen (tarief- of grondslagwijziging) aan de inkomstenkant moeten gecompenseerd worden door andere inkomstenmaatregelen: tegenover lastenverlichting moet een lastenverzwaring komen en andersom. Zo werkt de automatische stabilisatie door en wordt voorkomen dat de beleidsmatige lastendruk in de regeerperiode hoger of lager uitvalt dan tevoren afgesproken. Deze beleidsmatige lastendruk wordt apart weergegeven in de beleidsmatige lastenontwikkeling (blo). Het inkomstenkader wordt jaarlijks uiteindelijk in augustus definitief 'gesloten'. Dit betekent dat alle plussen en minnen van maatregelen aan de inkomstenkant in augustus weer op 0 uit moeten komen, conform de afspraken die zijn vastgelegd bij de start van het Kabinet.
- De Staatssecretaris F&B is momenteel al bezig met het verwerken van alle lastenmaatregelen uit het coalitieakkoord in nieuwe belastingwetgeving. De fiscale maatregelen die dit jaar worden ingediend, zullen ter besluitvorming meelopen in het voorjaar. De toelichting en wetsteksten volgen het reguliere traject.

Begrotingsregels: voor-en nadelen van gelijktijdige besluitvorming

- Door al in het voorjaar - gelijktijdig met de uitgavenbesluitvorming - op basis van het CEP over de hoofdlijnen van de lastenkant te besluiten, ontstaat meer samenhang tussen de besluitvorming over lasten en besluitvorming over de uitgaven. Dossiers die aan de uitgavenkant ook gevolgen hebben voor de lastentkant en vice versa kunnen gelijktijdig betrokken worden in de besluitvorming.

- Dat levert flexibiliteit op voor de keuze van beleidsinstrumenten. Bijvoorbeeld om in het kader van de koopkrachtdiscussie een maatregel aan de uitgavenkant in te zetten waarmee gerichter de beoogde doelgroep wordt bereikt. Het integreren van de besluitvorming over de lasten en uitgaven ten aanzien van koopkracht leidt hiermee tot een efficiëntere koopkrachtuitkomst. Door in het voorjaar al een (voorlopig) beeld op te maken is bovendien de discussie in augustus naar verwachting beperkter.
- Besluitvorming in het voorjaar heeft wel gevolgen: 1) De cijfers in het voorjaar zijn onzekerder, besluitvorming over de koopkracht gaat dus met meer onzekerheid gepaard. In augustus kan dan dus blijken dat cijfers toch nog zijn bewogen. 2) Het risico bestaat daarmee dat er 2 keer over de koopkracht wordt gesproken. Dat zou voorkomen moeten worden door heldere afspraken te maken in het voorjaar en in augustus alleen nog over de laatste 'tweaks' te spreken en niet meer over het hele beeld opnieuw te besluiten.

Ministerie van Financiën

HEDEN
TER ADVISERING TBV VIERHOEK 22/2
Aan
de minister
de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst

Directie Algemene Financiële en Economische Politiek

Persoonsgegevens

nota

Adviesnotitie politieke vierhoek 22 februari

Datum
18 februari 2022

Notanummer
2022-0000051536

Bijlagen
geen

Aanleiding

Dinsdag 22 februari is er een politieke vierhoek waaraan de minister en staatssecretaris F&B deelnemen. Er worden twee onderwerpen besproken: 1) Proces lastenbesluitvorming en 2) Kamerbrief over steunmaatregelen in Q2 en eventuele doorkijk naar een middellangetermijnvisie. In deze notitie vindt u de voorbereiding voor de vierhoek inclusief spreeklijn per beslispunt.

Kern

Proces lastenbesluitvorming

- U kunt instemmen met het voorgestelde proces voor de lastenbesluitvorming in het voorjaar. Dit proces is ambtelijk ook zo afgestemd met de vierhoek.

Kamerbrief steun Q2

- De Kamerbrief is van EZK SZW en FIN samen. Er resteren zes openstaande punten. Er zijn twee zaken die we noodzakelijk achten om op te nemen in de brief: 1) een helder signaal over steun op de lange termijn en 2) een heldere analyse waarmee we aantonen dat de nadelen van steun groter zijn dan de voordelen.
- Aangaande 1) Het is belangrijk om het huidige momentum van versoepelingen zowel te benutten voor afbouw steun in Q2 als om een signaal af te geven dat de generieke steun van de afgelopen twee jaar nu definitief stopt. Daartoe adviseren wij in de Kamerbrief een doorkijk naar de langere termijn op te nemen met een tekstsuggestie (beslispunten 2 en 3). Net zoals in de VWS-brief van 8 maart kunnen we een doorkijk geven naar de langere termijn.
- Aangaande 2) Steun kent inmiddels meer nadelen dan voordelen. Dit standpunt is in de politieke vierhoek 8 februari omarmd. Om dit standpunt te onderbouwen hechten wij er aan transparant te zijn over de achterliggende analyse en willen we deze cijfers in de kamerbrief voor zich laten spreken (beslispunt 6).
- Ambtelijk constateren we dat sinds de politieke vierhoek (8 feb) alle seinen qua coronamaatregelen op groen zijn gegaan. Op steun zien we vanuit MINEZK en MINZSZW vooral stappen achteruit. De concretisering van ondernemersrisico en condities van steun worden steeds meer afgehouden. Om die reden is het des te belangrijker om op dit moment de koerswijziging te markeren en de appreciatie van steun cijfermatig te onderbouwen. Wij

vrezen dat het de komende weken alleen maar moeilijker zal worden onder andere vanwege druk vanuit belangenclubs.

- EZK zal mogelijk, buiten de agenda om, beginnen over de transitievergoeding en de startersregeling. AZ is fel tegen het nu behandelen van transitievergoeding en startersregeling, en heeft dat ook aan EZK meegegeven. Wij adviseren u om een procespunt te maken dat dit nu niet in de politieke vierhoek besproken dient te worden. Deze onderwerpen zijn door EZK om "5 over 12" ingebracht en niet afgestemd in de daarvoor bestemde ambtelijke voorportalen. Daarnaast is er in onze ogen geen enkele inhoudelijke aanleiding om op deze zaken ter verruimen of om deze zaken nu met spoed te bespreken. We dienen weer terug te keren naar reguliere besluitvorming, daarbij horen ook de ambtelijke voorportalen.

Advies per bespreekpunt

Proces lastenbesluitvorming

- U kunt instemmen met het voorgestelde proces voor de lastenbesluitvorming in het voorjaar. Dit proces is ambtelijk ook zo afgestemd met de vierhoek.
- U kunt benoemen dat lasten in het voorjaar een nieuw proces is ter bevordering van de integrale besluitvorming. Normaal gesproken worden lasten en koopkracht in augustus besloten. Zoals ook voorgaande jaren zal in augustus nog definitieve besluitvorming plaatsvinden o.b.v. de meest actuele economische inzichten.
- MSZW zal wellicht opmerken dat de gemeenteraadsverkiezingen starten op maandag 14 maart, vlak na het uitkomen van het nieuwe koopkrachtbeeld van het CPB op woensdag 9 maart.

Eenheid van kabinetsbeleid

Eenheid van kabinetsbeleid

Kamerbrief steun Q2

- **Beslispunt 1:** Kan de politieke vierhoek instemmen met voorliggende concept Kamerbrief over de beëindiging van het steunpakket per Q2, en verzending ervan op vrijdag 25 februari 2022?
  - U kunt instemmen met het voorgestelde proces voor de verzending van de brief over steun in Q2 op vrijdag 25 februari 2022.
  - U kunt benoemen dat het tijd is voor een helder signaal, dat moeten we nu geven. We hebben een verantwoordelijkheid en kunnen de rekening niet verder laten oplopen en doorschuiven. Daartoe is onze tekstsuggestie onder beslispunt 2 noodzakelijk.
- **Beslispunt 2:** Wil de politieke vierhoek de passage over de doorkijk richting de middellange termijn in de brief opnemen?
  - Wij adviseren u in te brengen dat het wenselijk is om in de brief een doorkijk naar de middellange termijn te geven. Alle maatregelen zijn er nu af en het is het moment om te stoppen met steun. De nadelen wegen inmiddels zwaarden dan de voordelen.
  - U kunt benadrukken dat het van belang is om zo snel mogelijk duidelijkheid en perspectief te bieden aan ondernemers en werkenden. Het is belangrijk dat zij zich kunnen aanpassen aan een open samenleving waarbij corona goeddeels onder het ondernemersrisico valt. Hoe langer bedrijven onduidelijkheid hebben, hoe minder tijd bedrijven hebben om zich aan te passen aan en voor te bereiden op de nieuwe situatie.
  - U kunt ook inbrengen dat: vanwege de recente en aanstaande versoepelingen ondernemers en bedrijven steeds meer ruimte krijgen om

meer omzet te generen. Dit is het moment om de steunmaatregelen in Q2 te beëindigen en een doorkijk te bieden naar de middellangetermijn, waarin er geen generieke steun meer verleend wordt.
    - U kunt inbrengen dat we daarmee de VWS-brief van 8 februari volgen waarin ook een doorkijk naar de lange termijn wordt gegeven. En waarin we ook al een belangrijk eerste signaal gaven met een zinsnede over dat corona goeddeels onder het ondernemersrisico valt.
- **Beslispunt 3:** Indien beslispunt 2 ja, welke variant van de passage over de doorkijk richting de middellange termijn brief in maart wil de vierhoek opnemen?
    - Wij adviseren u om de passage van FIN op te nemen.
    - Het betreft de volgende passage: *"Bij de terugkeer naar een open samenleving hoort ook een terugkeer naar een reguliere verdeling van de risico's tussen ondernemers en de samenleving. Dat betekent dat Corona en de gevolgen voor ondernemers van eventuele toekomstige contactbeperkende maatregelen goeddeels onderdeel worden van het ondernemersrisico. Dat neemt niet weg dat in uitzonderlijke omstandigheden en een scenario met een ernstige doorbraakvariant met ingrijpende sluiting van substantiële delen van de economie tot gevolg steun gewogen zal worden. Gezien de toenemende nadelen van generieke steun voor het functioneren van de economie zal in dat geval steun aan geraakte sectoren bij voorkeur met gerichte en sectorale instrumenten vormgegeven worden. Het Kabinet zet zich er sterk voor in om de komende periode deze gerichte steuninstrumenten te verkennen en uit te werken zodat in het geval dat steun noodzakelijk blijkt een effectief instrumentarium voor handen is. Het kabinet zorgt ervoor dat de gereedschapskist niet leeg is indien steun geboden is."*
    - In de passage van FIN wordt het ondernemersrisico helder neergezet en aangegeven dat generieke steun onwenselijk is en onderzoek wordt gedaan naar instrumenten om zo gericht als mogelijk te kunnen ondersteunen in een noodscenario.
    - U kunt inbrengen dat de passage van FIN volledig in lijn is met was besloten is in de politieke vierhoek van 8 februari jl.
    - MEZK zal naar verwachting inbrengen een noodknop te willen. U kunt daarbij aangeven dat deze noodknop is vormgegeven door aan te geven dat de gereedschapskist niet leeg mag zijn als steun nodig is. De noodknop dient alleen in het zwaarste scenario overwogen zou moeten worden en ook dan in de vorm van gerichte en indien mogelijk sectorale steun. Daar moet nu alle inzet op gepleegd worden. Daarmee is een noodknop mogelijk met veel minder schade dan de bekende regelingen tot nu toe.
    - Het is cruciaal om zo snel als mogelijk instrumenten te verkennen en ontwikkelen waarmee voor het zwartste scenario wel gerichte en bij voorkeur sectorale steun mogelijk wordt. Hiervoor is (extern) onderzoek nodig. We willen niet over een paar maanden in dezelfde situatie zitten als nu, namelijk moeten kiezen tussen generieke maatregelen of niets omdat we de gereedschapskist niet gevuld hebben.
    - U kunt van SZW en EZK nogmaals commitment vragen om deze instrumenten de komende tijd gezamenlijk uit te werken conform de afspraak van de politieke vierhoek van 8 februari jl. Daarin is akkoord gegeven voor het doen van onderzoek naar sectorale steun
- **Beslispunt 4:** Wil de politieke vierhoek de transitieperiode expliciet benoemen in de brief of dit kopje enkel als schulden betitelen?

- U kunt aangeven dat indien de transitieperiode expliciet wordt benoemd in de brief daarbij ook een doorkijk hoort naar de lange termijn. Wel een transitiefase noemen zonder een bestemming maakt onze boodschap nog minder duidelijk.

- **Beslispunt 5:** Wil de politieke vierhoek de passage over schulden inclusief of exclusief het tekstvoorstel van ambtelijk EZK/SZW opnemen?
  - Wij adviseren niet te preluderen op nieuwe beleidsopties (tekstvoorstel van EZK/SZW) omdat dat verwachtingen wekt. Dit past niet bij de inzet op afbouw van steun.
  - U kunt aangeven dat het prematuur is om te suggereren dat beleidsopties nodig zijn. Er is veel bestaand instrumentarium, waaronder een ruime betalingsregeling voor belastingschulden en een soepeler houding in saneringsakkoorden van de Belastingdienst. Er is nog onvoldoende beeld van de schuldsituatie van ondernemers en van potentiële knelpunten om te suggereren dat er méér nodig is. Er is tijd nodig om de problematiek in kaart te brengen. De aflossing van de opgebouwde belastingschulden begint pas op 1 oktober. Daardoor is er ook tijd om de problematiek nader te onderzoeken. Ook ligt er de motie Mulder, die oproept om in gesprek te gaan met het bedrijfsleven om te komen tot een oplossing voor de belastingschulden. In het kader van deze motie kunnen we verder onderzoeken of er knelpunten zijn bij specifieke ondernemers die opgelost kunnen en moeten worden.
  - U kunt als compromis aandragen dat u het van belang vindt een 'vinger aan de pols te houden' en dat ook zo in de brief te benoemen. In de huidige versie van de brief staat vermeld dat we "knelpunten in kaart gaan brengen".
- **Beslispunt 6:** Wil de politieke vierhoek wel/niet de passage in de brief opnemen met cijfers uit een onderzoek van het ministerie van Financiën o.b.v. microdata van het CBS?
  - Wij adviseren om een passage in de brief te wijden aan cijfers uit een onderzoek van AFEP o.b.v. microdata van het CBS. Hiermee onderbouwen we het standpunt dat de nadelen van steun inmiddels groter zijn dan de nadelen. In de analyse wordt ook duidelijk dat de generieke steun in 2021 ongerichter en daarmee ondoelmatiger is geworden.
  - Het betreft de volgende passage: *"Uit onderzoek van het Ministerie van Financiën o.b.v. microdata van het CBS blijkt dat in 2020 een flink deel van de overheidssteun reguliere omzetverliezen compenseerde. Dit zijn omzetverliezen die niet anders zouden zijn geweest gedurende een reguliere economische dynamiek. In 2021 werd 43% van de steun uitgekeerd aan sectoren met een kleiner aantal ernstige omzetverliezen dan in 2019 (het betreft voorschotten nog geen definitieve vaststellingen). Dit komt doordat ook pre-corona jaarlijks ongeveer een kwart van de bedrijven in Nederland omzetverliezen van 20% of meer meemaakte. Dit geldt ook voor het generieke belastinguitstel. Volgens de meest recent bekende cijfers zit 38% van de belastingschulden bij bedrijven zonder omzetverlies. Uit de analyse blijkt ook dat bedrijven binnen groeisectoren een groot deel van de coronasteun ontvangen."*
  - U kunt inbrengen dat we mensen moeten meenemen in wat er met steun gebeurt. We doen dit niet alleen als prudent schatkistbewaarder maar ook omdat we anders schade berokkenen. De analyse van waar steun neerslaat, waar schulden liggen is essentieel om mensen mee te nemen in de koerswijziging die we nu vormgeven met elkaar per Q2.

- **Bespreekpunt 7:** Welke timing wil de politieke vierhoek in hoofdlijnen aanhouden voor de brief die in maart uitgaat over de middellange termijn? En wenst de politieke vierhoek een aparte brief over de middellange termijnvisie op steun of moet dit onderdeel uitmaken van de VWS/SZW brief?
  - De timing hangt geheel af van de timing van de VWS brief.
  - De middellange termijnvisie op steun kan onderdeel uit maken van de VWS/SZW brief. Dit bemoeilijkt de afstemming. Daarnaast zijn de steunbrieven altijd losgekoppeld van de brieven over coronamaatregelen.
  - De brief over de middel lange termijn kan ook separaat en zo spoedig mogelijk na verzending van de brief van VWS/SZW in maart te verzenden aan de Kamer.

Transitievergoeding

- MEZK brengt waarschijnlijk in dat er naar de transitievergoeding bij de Wet Homologatie Onderhands Akkoord (WHOA) gekeken moet worden. De

Eenheid van kabinetsbeleid

- U kunt aangegeven dat de mogelijkheid tot compensatie van de transitievergoeding (TV) beleidsmatig onwenselijk is om de volgende redenen:
  - Een tegemoetkoming in de kosten van de transitievergoeding maakt het ontslaan van werknemers goedkoper. Dit onwenselijk i.v.m. negatieve maatschappelijke kosten van ontslag.
  - Een (tijdelijke) tegemoetkoming geeft een verkeerd precedent richting de toekomst.
  - De huidige regelgeving omtrent de transitievergoeding biedt al de nodige flexibiliteit aan werkgevers waarbij de impact van de transitievergoedingen kan worden verminderd.

Startersregeling

- Mogelijk brengt MEZK in dat er een nieuwe Startersregeling moet komen.
- Wij adviseren u om niet in te stemmen met het opzetten van een nieuwe Startersregeling. De geraamde kosten van de door EZK voorgestelde regeling zijn 35 mln.
- Wij adviseren u om een procespunt te maken dat dit nu niet in de politieke vierhoek besproken dient te worden. Dit onderwerp is door EZK om "5 over 12" ingebracht en niet afgestemd in de daarvoor bestemde ambtelijke voorportalen. Daarnaast is er geen enkele inhoudelijke aanleiding om deze zaken nu met spoed te bespreken. We dienen weer terug te keren naar reguliere besluitvorming, daarbij horen ook de ambtelijke voorportalen.
- U kunt ook aangeven dat het nu nog intensiveren van steun tegenovergesteld is aan de richting van de steundiscussie in de vierhoek. Ook andere groepen zullen zich weer melden.
- Dilemma hierbij is dat in december een motie is aangenomen over de startersregeling, ingediend door Aartsen (VVD) en gesteund door alle coalitiepartijen. De motie is destijds ontraden voor Minister Blok.
- Door de voorgestelde startersregeling wordt de grens tussen ondernemersrisico en risico voor de overheid verder opgerekt. Het gaat om starters tijdens corona (na 30 juni 2020); deze ondernemers wisten wat ze deden (hoewel wellicht niet alle starters hun bedrijfsstart hebben kunnen uitstellen).

- EZK geeft aan dat de NOW ook open is voor deze starters. De NOW is echter gericht op het in dienst houden van werknemers, de Startersregeling vergoedt ondernemers voor hun vaste lasten.

Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden
Niet van toepassing.

Secretariaat Ministerraad
Ministerie van Algemene Zaken

POLITIEKE VIERHOEK

Kenmerk : 3760871

AGENDA

Vergadering te houden op dinsdag 22 februari 2022
in de Trêveszaal van het ministerie van Algemene Zaken,
aan te vangen 's morgens om 11:00 - 11:45 uur

---

1. Proces lastenbesluitvorming

2. Steunpakket (stuk volgt)

x stukken zijn rondgezonden
o stukken worden rondgezonden
• stukken zijn in de samenwerkingsruimte geplaatst
= geen stukken
A aanbiedingsdatum

dinsdag 22 februari 2022
Persoonsgegevens

Ministerie van Financiën

TER BESLISSING
Aan vierhoek

Directie Algemene Financiële en Economische Politiek

persoonsgegevens

nota

Lastenbesluitvorming voorjaar

Datum
10 februari 2022

Notanummer

Bijlagen
geen

Aanleiding
Deze nota bespreekt hoe de lastenbesluitvorming er dit voorjaar uit kan zien.

Beslispunten
- Bent u akkoord met onderstaand proces en planning voor lastenbesluitvorming dit voorjaar?

Toelichting
- In de begrotingsregels is cf. het coalitieakkoord opgenomen dat het kabinet in het voorjaar - naast de uitgaven - op hoofdlijnen ook over de lasten besluit voor meer integrale besluitvorming.
- De lastenbesluitvorming in het voorjaar zal in de vierhoek plaatsvinden. Deze besluitvorming zal in ieder geval gaan over de volgende onderwerpen:
  - **Koopkracht:** bij het debat regeringsverklaring is uitgesproken dat het kabinet in het voorjaar met de nieuwe CPB-cijfers in de hand naar de invulling van de koopkracht voor de kabinetsperiode kijkt.
  - **Box 3**
  - **De 'normale' lastenbesluitvorming:** hieronder vallen de fiscale maatregelen die dit jaar worden ingediend.
- Na afronding van de voorjaarsbesluitvorming over de inkomsten zullen de besluiten worden opgenomen in de Voorjaarsnota.
- Vervolgens zal de definitieve besluitvorming over de lasten en koopkracht eventueel plaatsvinden in augustus na het vaststellen van de definitieve cijfers van het CPB in augustus. Het zou hierbij dan moeten gaan om de laatste 'tweaks' en geen hele nieuwe besluitvormingsronde. Op dat moment wordt het inkomstenkader definitief 'gesloten'.
- Wetswijzigingen naar aanleiding van besluitvorming zullen vervolgens via het Belastingplan naar de Tweede Kamer gestuurd worden.
- De concept planning wordt weergegeven in onderstaande tabel. Hier wordt nu gemikt op afronding eind maart. Mocht er meer tijd nodig zijn, dan kunnen nog extra vierhoeken in april worden ingepland. Uiterlijk eind april dient de besluitvorming afgerond te zijn. Via een motie heeft de Tweede Kamer gevraagd om uiterlijk 1 april een richtingennotitie te ontvangen voor box 3.

Datum		Agenda

22 februari	Vierhoek	Procesnotitie inkomsten voorjaar
8 maart*	Vierhoek	Box 3
9 maart	*Publicatie CEP*	
11 maart	Vierhoek	Koopkrachtbeeld
15 maart	Vierhoek	Koopkracht/box 3/overige lasten
22 maart	Vierhoek	Koopkracht/box 3/overige lasten
29 maart	Vierhoek	Integrale besluitvorming lastenkant onder voorbehoud van uitgavenbesluitvorming
Eventueel april	Vierhoeken	Uitloop

*Vierhoek op 8 maart is nog afhankelijk van de agenda's

Extra toelichting

- In maart brengt het CPB het CEP uit. Met de nieuwe cijfers wordt een voorlopig nieuw koopkrachtbeeld opgemaakt. Dit koopkrachtbeeld zal waarschijnlijk afwijken van het eerdere gepresenteerde koopkrachtbeeld in de startnota door nieuwe economische cijfers. Er is vanuit het coalitieakkoord 3 miljard euro gereserveerd voor 'lastenverlichting middeninkomens'.
- Daarnaast zullen enkele maatregelen aan de lastenkant die zijn genomen in het coalitieakkoord (alle belastingen) opnieuw berekend moeten worden op basis van de nieuwe economische cijfers. Met de nieuwe berekeningen van de lastenmaatregelen kan vervolgens de actuele stand van het inkomstenkader worden vastgesteld. Hiermee is het inkomstenkader de gehele kabinetsperiode het sturingsinstrument voor automatische stabilisatie: schommelingen van inkomsten die het gevolg zijn van economische ontwikkelingen lopen in het EMU-saldo en kunnen niet worden ingezet. Dit betekent dat alleen beleidsaanpassingen (tarief- of grondslagwijziging) aan de inkomstenkant moeten gecompenseerd worden door andere inkomstenmaatregelen: tegenover lastenverlichting moet een lastenverzwaring komen en andersom. Zo werkt de automatische stabilisatie door en wordt voorkomen dat de beleidsmatige lastendruk in de regeerperiode hoger of lager uitvalt dan tevoren afgesproken. Deze beleidsmatige lastendruk wordt apart weergegeven in de beleidsmatige lastenontwikkeling (blo). Het inkomstenkader wordt jaarlijks uiteindelijk in augustus definitief 'gesloten'. Dit betekent dat alle plussen en minnen van maatregelen aan de inkomstenkant in augustus weer op 0 uit moeten komen, conform de afspraken die zijn vastgelegd bij de start van het Kabinet.
- De Staatssecretaris F&B is momenteel al bezig met het verwerken van alle lastenmaatregelen uit het coalitieakkoord in nieuwe belastingwetgeving. De fiscale maatregelen die dit jaar worden ingediend, zullen ter besluitvorming meelopen in het voorjaar. De toelichting en wetsteksten volgen het reguliere traject.

Begrotingsregels: voor-en nadelen van gelijktijdige besluitvorming

- Door al in het voorjaar - gelijktijdig met de uitgavenbesluitvorming - op basis van het CEP over de hoofdlijnen van de lastenkant te besluiten, ontstaat meer samenhang tussen de besluitvorming over lasten en besluitvorming over de uitgaven. Dossiers die aan de uitgavenkant ook gevolgen hebben voor de lastentkant en vice versa kunnen gelijktijdig betrokken worden in de besluitvorming.

- Dat levert flexibiliteit op voor de keuze van beleidsinstrumenten. Bijvoorbeeld om in het kader van de koopkrachtdiscussie een maatregel aan de uitgavenkant in te zetten waarmee gerichter de beoogde doelgroep wordt bereikt. Het integreren van de besluitvorming over de lasten en uitgaven ten aanzien van koopkracht leidt hiermee tot een efficiëntere koopkrachtuitkomst. Door in het voorjaar al een (voorlopig) beeld op te maken is bovendien de discussie in augustus naar verwachting beperkter.
- Besluitvorming in het voorjaar heeft wel gevolgen: 1) De cijfers in het voorjaar zijn onzekerder, besluitvorming over de koopkracht gaat dus met meer onzekerheid gepaard. In augustus kan dan dus blijken dat cijfers toch nog zijn bewogen. 2) Het risico bestaat daarmee dat er 2 keer over de koopkracht wordt gesproken. Dat zou voorkomen moeten worden door heldere afspraken te maken in het voorjaar en in augustus alleen nog over de laatste 'tweaks' te spreken en niet meer over het hele beeld opnieuw te besluiten.

Ministerie van Financiën

DEPARTEMENTAAL VERTROUWELIJK
TER BESPREKING
Aan
de minister
de staatssecretaris Fiscaliteit en Belastingdienst

Persoonsgegevens

Datum
23 februari 2022
Notanummer

Bijlagen
3

nota

Oplegger lastenbesluitvorming voorjaar 2022

Aanleiding
Voor u ligt de oplegger met bespreekpunten ter voorbereiding van de voorjaarbesluitvorming aan de lastenkant. De lastenbesluitvorming dit voorjaar bestaat uit 3 inhoudelijke 'bakjes': 1) box 3, 2) koopkracht en 3) reguliere lastenbesluitvorming. Hieronder gaan we – naast het proces – in op deze drie bakjes. De achterliggende stukken vindt u in de bijlagen. We bespreken het proces en de 3 'bakjes' met u beiden (minister en stasFB) aanstaande donderdag 24 maart.

Bespreekpunten
0) Algemeen en proces lastenbesluitvorming
- Het doel van de lastenbesluitvorming is het sluiten van het inkomstenkader: dat betekent dat we weer terugkomen op het oorspronkelijke pad zoals afgesproken bij het Coalitieakkoord. Alle 3 inhoudelijke bakjes vallen onder het inkomstenkader.
- In een eerdere notitie aan u en in de politieke vierhoek afgelopen dinsdag 22 maart is het proces van de lastenbesluitvorming vastgelegd zoals in onderstaande tabel.

Datum		**Agenda**
8 maart*	Vierhoek	Box 3
9 maart	*Publicatie CEP door CPB*	
11 maart	Vierhoek	Koopkrachtbeeld (geen opties/varianten)
15 maart	Vierhoek	Koopkracht/box 3/overige lasten
22 maart	Vierhoek	Koopkracht/box 3/overige lasten
29 maart	Vierhoek	Integrale besluitvorming lastenkant onder voorbehoud van uitgavenbesluitvorming
Eventueel april	Vierhoeken	Uitloop

- Op 9 maart brengt het CPB het CEP uit en daarmee start ook de inkomstenbesluitvorming. Met de nieuwe economische cijfers wordt een nieuw koopkrachtbeeld opgemaakt. Dit koopkrachtbeeld wordt voor het eerst besproken op 11 maart. Dit beeld zal waarschijnlijk afwijken van het eerder gepresenteerde koopkrachtbeeld in de startnota door nieuwe economische cijfers. Op basis van deze cijfers wordt ook het inkomstenkader definitief vastgelegd voor dit kabinet.
- Het uitgangspunt is dat alle lastenbesluitvorming in alle 3 'bakjes' in de vierhoek plaatsvindt. Op deze manier kan er integraal worden besloten over alle lastenonderwerpen. Hierbij is ons voorstel om zo snel als mogelijk de meer reguliere inkomstendiscussies af te kaarten, om er zo voor te zorgen dat alleen gepraat hoeft te worden over de echt politieke discussies. Dat zorgt ervoor dat e.e.a. behapbaar blijft.
- Dit uitgangspunt betekent ook dat alle fiscale maatregelen waarvan voorzien wordt dat zij meelopen in het Belastingplanpakket ook nu voor besluitvorming voorliggen. Het raakt ook de invulling van de fiscale klimaatmaatregelen, die in sommige gevallen per saldo budgettair neutraal uitpakken. De uitkomsten lopen mee in de fiscale beleid- en uitvoeringsagenda. Zie **bijlage 1** voor een totaaloverzicht van alle fiscale maatregelen.
- De uitgavenbesluitvorming wordt in aparte bilateralen gedaan met vakministers van departementen. Dit wordt apart met u (minister) besproken.
- Het tijdpad naar 1 april is erg krap. Om die reden voorziet de planning ook in uitloop naar april zodat over het geheel van lasten en uitgaven in samenhang kan worden besloten. De vierhoeken in april zullen we vanwege de volle agenda alvast in potlood reserveren.
- Afronding van lastenbesluitvorming in het voorjaar is onder voorbehoud van certificering van het CPB en herijking van de ramingen omdat voor de certificering de meest recente gegevens moeten worden verwerkt. In augustus wordt vervolgens het inkomstenkader definitief gesloten en kunnen nog 'tweaks' ten aanzien van koopkracht en herijkingen worden gedaan. In principe is het belangrijk om de lijn uit te dragen dat lasten uiterlijk eind april moet worden afgerond, om zo te voorkomen dat in augustus een volledig nieuwe besluitvormingsronde wordt gestart.

1) Box 3 **(aparte notitie met bespreekpunten)**
   - Box 3 wordt apart met u beiden besproken aan de hand van een aparte box 3 notitie. De voorjaarsbesluitvorming ten aanzien van box 3 zal langs vier sporen gaan: 1) herstel, 2) spoedwetgeving, 3) doorwerking inkomensafhankelijke regelingen en 4) dekking.

2) Koopkracht **(bijlage 2)**
   - Voor koopkracht verwachten wij in ieder geval drie bespreekpunten in het voorjaar: a) het algehele koopkrachtbeeld, b) koopkracht van ouderen en c) de invulling van het 3 miljard pakket.

a) inflatie en algehele koopkrachtbeeld
   - Met de nieuwe CEP- cijfers wordt een voorlopig nieuw koopkrachtbeeld opgemaakt. Dit koopkrachtbeeld zal waarschijnlijk afwijken van het eerdere gepresenteerde koopkrachtbeeld in de startnota door de nieuwe economische cijfers.

- In de eerste vierhoek op 11 maart zal het koopkrachtbeeld worden besproken, om zo van gedachte te wisselen over eventuele vervolgstappen. Er liggen dan nog geen concrete opties voor. De concrete opties zullen in de vierhoeken daarna worden voorgelegd.

b) koopkracht van ouderen en de AOW-discussie

Afgelopen weken is er veel aandacht geweest voor de koopkracht van gepensioneerden. In bijlage 2 worden ook de vragen van StasFB met betrekking tot de verhoging van de AOW en de kosten hiervan beantwoord. Zo is in de Eerste Kamer een motie aangenomen om de AOW ook mee te verhogen met de eenmalige stijging van het WML en hiermee de voorziene ontkoppeling uit het Coalitieakkoord terug te draaien. Dit zou een budgettaire derving van ca. 2,4 mld. opleveren.

Het voorstel is om in samenspraak met SZW een aantal opties uit te werken aankomende 2 weken. Deze opties kunnen vervolgens in de vierhoek voorgelegd worden.

c) invulling van het 3 miljard pakket

Er is vanuit het coalitieakkoord 3 miljard euro gereserveerd voor 'lastenverlichting middeninkomens'. De 3 miljard is tot nu toe indicatief ingevuld en zit ook in het huidige koopkrachtbeeld. Tijdens de besluitvorming zal opnieuw over de invulling van de 3 miljard worden besloten, afhankelijk van het koopkrachtbeeld.

Het uitgangspunt is dat er maximaal 3 miljard beschikbaar is voor lastenverlichting, zoals afgesproken in het coalitieakkoord. Extra koopkrachtreparatie zal gedekt moeten worden met andere maatregelen zodat het inkomstenkader wordt gesloten.

3) Reguliere lastenbesluitvorming **(bijlage 3)**

- Na uitkomen van het CEP zal het definitieve inkomstenkader worden vastgesteld. **Het uitgangspunt** is dat het inkomstenkader ook voor 'reguliere' lasten wordt gesloten. Derving ten opzichte van lastenmaatregelen in het inkomstenkader moeten worden gecompenseerd met extra opbrengsten, zodat het inkomstenkader wordt gesloten.
- Alle fiscale maatregelen die meelopen in het Belastingplan, liggen ter besluitvorming voor.
- De fiscale klimaatmaatregelen zullen worden voorbesproken in een apart ingepland BWO in maart. Vervolgens kunnen deze onderwerpen meelopen in de vierhoekbesluitvorming.
- Daarnaast zijn er een aantal maatregelen die mogelijke derving opleveren binnen het inkomstenkader en waar dekking voor gezocht moet worden. De maatregelen zijn indicatief weergegeven met ons voorstel voor dekking in onderstaande tabel met verdere toelichting in de bijlage.

Maatregel	**Budgettair beslag (inschatting)**	**Dekking**
a) Uitstel salderingsregeling	Derving van ca. 40 tot maximaal 100 miljoen euro	PM

a) Uitstel pensioen bedrag ineens	Derving van ca. 10 tot maximaal 20 miljoen euro	PM
b) Taakstelling VPB	Enkele honderden miljoenen	Binnen de VPB: lage vpb-tarief (conform afspraak CA)
c) Zorgpremies	PM	Tarief eerste schijf (TES) en Aof-premie (conform standaard systematiek)
d) Ontkoppeling ODE en SDE	Opbrengst van ongeveer 277 miljoen, maar levert ook een lastenverzwaring op.	Niet nodig
e) Mogelijke overige problemen	PM	PM

Bijlage 1: overzicht fiscale maatregelen die meelopen tijdens de besluitvorming

In onderstaande tabel zijn alle fiscale maatregelen opgenomen die mee zullen lopen in de voorjaarsbesluitvorming. In blok 1 zitten alle fiscale maatregelen uit het coalitieakkoord die uitgewerkt moeten worde en waarbij de tarieven of de verdeling over verschillende schijven moet worden vastgesteld. De budgettair taakstellende maatregelen uit het coalitieakkoord zullen in ieder geval niet tot budgettaire consequenties leiden: het budgettair bedrag is leidend. Blok 2 laat de fiscale maatregelen zien die in ieder geval budgettaire consequenties hebben tijdens de voorjaarsbesluitvorming. Deze maatregelen komen overeen met de maatregelen in de tabel in de notitie.
Verder laat blok 3 maatregelen zien die nog niet in het coalitieakkoord zijn opgenomen. Hier dient de staatssecretaris nog een besluit over te nemen of hij deze maatregelen mee wilt laten lopen met de voorjaarsbesluitvorming. Indien hier budgettaire consequenties aan zijn verbonden, zal er ook dekking voor moeten worden gevonden.

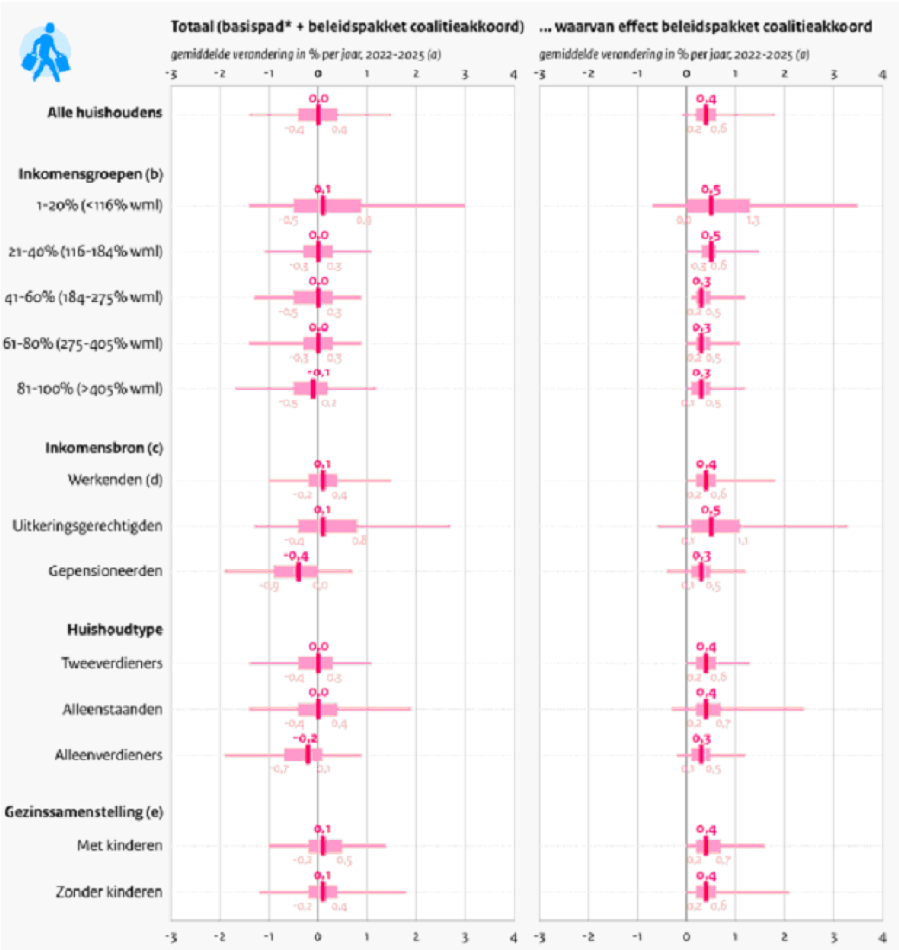
Alle fiscale maatregelen uit het CA die meelopen in de besluitvorming
Blok 1: fiscale maatregelen die meelopen tijdens besluitvorming
Klimaat
Bijmengverplichting groen gas
Compensatie energierekening huishoudens groen gas
Schuif energiebelasting 1e schijf (gas +5,23)
Schuif energiebelasting 1e schijf (electriciteit -5,23)
Tariefstructuur EB
Verlagen tarief ODE 2e en 3e schijf (elektra)
Verhogen vliegbelasting
Verhogen budget EIA
Aanscherpen CO2 heffing industrie
Oplopende CO2 minimumprijs
CA loslaten koppeling SDE en ODE
BLO ODE
Vrijstelling bpm bestelauto naar 0% in 2026
Overig
Aanscherpen verbruiksbelasting niet-alcoholische dranken
Afschaffen schenkingsvrijstelling eigen woning
Box 2
Zelfstandigenaftrek
IACK afschaffen voor nieuwe gevallen
Afschaffen leegwaarderatio
Verhogen heffingvrij vermogen box 3 (maatregel is in CA verbonden met 3A.2)
Tabaksaccijns (pakje naar 10 euro)
Afschaffen middelingsregeling
Afschaffen verhuurderheffing vanaf 2023
Maatregel overdrachtsbelasting
Blok 2: fiscale maatregelen die in ieder geval budgettaire consequenties hebben
VPB taakstelling CFC en pillar II
BLO ODE
Salderingsregeling uitstellen
Uitstel pensioen ineens
Blok 3: fiscale maatregelen die nog moeten worden voorgelegd: mogelijke budgettaire consequenties
BTW op zonnepanelen

Codificatie Leefvervoer verstrekt vanuit UWV
Rechterlijk uitspraak: Aanpassen btw-tarief op lachgas om derving te voorkomen
Herstelwetgeving lachgas
Ondergrondse co2 opslag niet kwalificeren als grondslag
Codificatie betaalpauze hypotheek structureel maken
Periodieke gift loskoppelen van de periodieke uitkering
Richtlijn BTW : SME
Beleidsbesluit Aanpassen grens verkoop ondervoorwaarden

Bijlage 2: Koopkracht

a) inflatie en algehele koopkrachtbeeld

- Uit de doorrekening van het coalitieakkoord is naar voren gekomen dat de koopkrachtcijfers komende jaren niet toenemen. De uitkomsten van deze doorrekening staan in onderstaande boxplots. De positieve koopkrachteffecten van het coalitieakkoord waren gelijk aan de berekende koopkrachtafname van het basispad. Hierdoor kwam het totaal uit op stilstand van de mediane koopkracht.
- Een volledig beeld van de effecten van inflatie volgt bij de volgende economische raming van het CPB. Deze wordt op 9 maart gepubliceerd.
- Door toenemende inflatie is deze raming door meer onzekerheid omgeven dan afgelopen jaren. Het is waarschijnlijk dat de koopkracht door de hoge inflatie komende jaren zal verslechteren. Aan de andere kant kan een loonstijging juist weer voor een koopkrachttoename zorgen.
- Bij de CEP zal een raming voor 2022 en 2023 worden gemaakt. Belangrijke wijziging sinds het RA is dat de verwachte inflatie voor langere termijn hoger is. In het CEP zal duidelijk worden hoe de trend over de komende twee jaar gaat zijn.
- In de uitvoering is voor 2022 nagenoeg niks meer mogelijk. Zo kunnen we bijvoorbeeld niet de belastingen verlagen of toeslagen verhogen, omdat deze al vaststaan voor het lopende jaar. Besluitvorming (aan de lastenkant) zal dan ook toezien op 2023.
- Voor 2023 zijn er uiteraard nog keuzes mogelijk, maar zal het uitgangspunt moeten zijn dat er geen extra middelen beschikbaar zijn. Het tegemoetkomen van een bepaalde groep betekent dus dat ergens anders wat af moet (bij ofwel burgers ofwel bedrijven).



b) koopkracht van ouderen en de AOW-discussie

- Bovenstaande boxplot laat zien dat de koopkracht voor ouderen komende jaren zal afnemen. De eerste verwachting was dat de hogere inflatie de koopkracht verder kan doen afnemen. Een kanttekening hierbij is wel dat door stijgende rente en versoepeling van de indexatieregels er mogelijk meer ruimte is voor indexatie van aanvullende pensioenen dan voorgaande jaren. Wederom geldt dus dat een duidelijk beeld pas beschikbaar is als het CPB komt met de nieuwe doorrekening op 9 maart (het CEP).
- Vooruitlopend op de nieuwe macro-economische raming is er de laatste tijd veel aandacht geweest voor de koopkracht van ouderen, en in het bijzonder voor het niet koppelen van de AOW aan de eenmalige verhoging van het wettelijk minimumloon (WML). Een maatregel die is afgesproken in het coalitieakkoord. Zo is in het debat over de regeringsverklaring in de Eerste Kamer een motie aangenomen om de AOW toch mee te laten stijgen met de verhoging van het WML. Naar verwachting zal ook de minister van SZW tijdens de lastenbesluitvorming gaan voorstellen om de ontkoppeling van de AOW terug te draaien. Het terugdraaien van deze maatregel kost ca. 2,4 mld. structureel.
- Mocht deze maatregel worden teruggedraaid dan ligt het voor de hand om het bedrag vervolgens wel weer op te halen bij dezelfde groep, in dit geval ouderen. Dit leidt dan alleen tot een herverdeling binnen de groep ouderen.
- Het inkomen van (de meeste) gepensioneerden bestaat uit AOW, IOAOW en aanvullend pensioen. Om dekking te vinden, ligt het voor de hand te kijken naar onderstaande regelingen:
    - AOW: het inkomensonafhankelijke basispensioen van de Rijksoverheid.
    - IOAOW: de inkomensondersteuning AOW-gerechtigden wordt verstrekt aan iedereen die in aanmerking komt voor een AOW-uitkering.
    - Ouderenkorting: een heffingskorting die ervoor zorgt dat gepensioneerden minder belasting betalen (vergelijkbaar met de arbeidskorting).
- Komende weken zullen wij in voorbereiding op de voorjaarsbesluitvorming technisch een aantal varianten uitwerken in samenwerking met SZW, zodat op basis daarvan besluitvorming kan plaatsvinden. In onderstaande tabel vindt u de budgettaire sleutels van de hiervoor genoemde maatregelen. Hierbij wordt per eenheid aangegeven wat de opbrengst van de maatregel zou zijn. Bijvoorbeeld het verlagen van de ouderenkorting met €100 levert €176M op.

Netto-uitgaven, in mln. euro's	**2025**	**Struc**
Koppeling AOW verhoging WML	2.400	2.400
Dekkingsopties	**Per eenheid**	**Opbrengst per eenheid (€ mln.)**
Verlagen ouderenkorting	€100	176
Fiscaliseren AOW (verkorten tweede schijf)	€36.410 (volledig)	4.000
Fiscaliseren AOW (verkorten tweede schijf)	€4.000	255
Verlagen IOAOW	€328 (volledig)	800

- Fiscaliseren AOW: aan de lastenkant kan worden gekeken of "rijkere" ouderen zwaardere lasten kunnen dragen door bijvoorbeeld de AOW te fiscaliseren, waardoor gepensioneerden meer belasting betalen over hun aanvullend pensioen. Dit kan door de tweede schijf in te korten. Voor personen tot de AOW-leeftijd heeft dit geen effect (tarief is voor hen in beide schijven gelijk), gepensioneerden vallen hierdoor sneller in de derde schijf waarbij voor hen het tarief hoger is. Het volledig fiscaliseren van de AOW levert een hogere opbrengst op dan de kosten van het verhogen van de AOW.

- Verlagen ouderenkorting: In het coalitieakkoord is ervoor gekozen om de ouderenkorting te verhogen. Door deze verhoging terug te draaien (en eventueel verder te verlagen) kan dekking gevonden worden bij middeninkomens. Het verlagen van de ouderenkorting treft namelijk enkel gepensioneerden met een middeninkomen. Lage inkomens verzilveren de ouderenkorting niet, hogere inkomens hebben geen recht op ouderenkorting.
- Verlagen IOAOW: Aan de uitgavenkant kan worden gekeken of de inkomensonafhankelijke kop op de AOW-uitkering die alle AOW-gerechtigden ontvangen kan worden verlaagd. De IOAOW kent grote gelijkenis aan de AOW. Door deze (relatief kleine) bijdrage af te schaffen en in de AOW op te nemen wordt het stelsel versimpeld.

c) Invulling van het 3 miljard pakket

- In de startnota is een voorlopige invulling van de lastenverlichting middeninkomens van 3 miljard euro opgenomen. Deze voorlopige invulling van het 3 miljard pakket is door het CPB meegenomen in de koopkrachtdoorrekening van het coalitieakkoord.
  Het belangrijkste onderdeel van deze invulling is de verhoging en snellere afbouw van de arbeidskorting ter compensatie van de afbouw van de zelfstandigenaftrek. Daarnaast wordt de ouderenkorting verhoogd, de jonggehandicaptenkorting gehalveerd, de eerste schijf ingekort en het tarief eerste schijf verhoogd.
- Het streven is om met deze 3 miljard een evenwichtig koopkrachtbeeld voor iedereen te bereiken. Afhankelijk van de precieze effecten van de inflatie kan deze 3 miljard dus ook op een andere manier ingevuld worden.
- Het uitgangspunt is dat er maximaal 3 miljard beschikbaar is voor lastenverlichting, zoals afgesproken in het coalitieakkoord. Extra koopkrachtreparatie zal gedekt moeten worden met andere maatregelen zodat het inkomstenkader wordt gesloten.

Bijlage 3: Reguliere lastenbesluitvorming

1. Wat is het inkomstenkader?

- Normaal gesproken wordt tijdens de reguliere lastenbesluitvorming het inkomstenkader 'gesloten'. Het inkomstenkader bevat alle lastenmaatregelen uit het coalitieakkoord. Dit jaar wordt het inkomstenkader officieel vastgesteld nadat de nieuwe CEP-cijfers vanuit het CPB worden gepubliceerd.
- Als een kabinet eenmaal het inkomstenkader heeft vastgesteld, geldt vanaf dat moment dat beleidsmatige wijzigingen aan de lastenkant stabiel moeten blijven ten opzichte van de afspraken bij Startnota. Dit betekent dat het kabinet tegenover een belastingverlaging een andere belastingverhoging moet zetten zodat de beleidsmatige inkomsten stabiel blijven, waar mogelijk binnen hetzelfde domein bij dezelfde groep burgers en bedrijven. Op deze manier 'sluit' het inkomstenkader. Het inkomstenkader wordt zo gebruikt om de beleidsmatige lastenontwikkeling (blo) voor burgers en bedrijven te beheersen. De blo wordt apart weergegeven. Per saldo is er dus na sluiting van het inkomstenkader geen budgettair verschil meer met de afspraken uit de Startnota.
- Schommelingen in de inkomsten als gevolg van overige oorzaken die niet beleidsmatige zijn – met name economische ontwikkelingen – lopen in het overheidssaldo. De totale belastinginkomsten bewegen dus mee met de conjunctuur: in slechte economische tijden nemen de belastingontvangsten af. Deze automatische afname van belastingontvangsten hoeft niet gecompenseerd te worden met bezuinigingen. Andersom geldt dit ook. Hierdoor wordt via de begroting de economie automatisch gestabiliseerd, wat een kernelement is van ons trendmatig begrotingsbeleid. Burgers en bedrijven voelen het hierdoor minder als het economisch tegenzit, omdat er niet hoeft te worden bezuinigd. Het zorgt bovendien voor stabiel beleid voor burgers en bedrijven.
- Op het moment dat inkomstenmaatregelen in wetgeving worden omgezet, worden de budgettaire effecten van de maatregelen herijkt. Bij het herijken worden de laatste (economische) inzichten meegenomen om te zorgen voor een zo accuraat mogelijke raming. Het verschil tussen de herijkte raming en de oorspronkelijke raming in deze startnota of bij de oorspronkelijke raming van een gedurende de kabinetsperiode genomen beleidsmaatregel dient gecompenseerd te worden binnen het inkomstenkader.

2. Inkomstenkader dit voorjaar

- Naast box 3 en koopkracht vallen alle andere lastenmaatregelen ook binnen het inkomstenkader.
- Er zijn een aantal andere maatregelen waar in de vierhoek over moet worden besloten dit voorjaar.
- Ten aanzien van de fiscale klimaatmaatregelen moeten een aantal besluiten worden genomen waaronder 1) het aanscherpen van de CO2-heffing industrie en 2) de aanpassingen binnen de energiebelasting. De fiscale klimaatmaatregelen raken aan beleidsterreinen van een aantal departementen (LNV, BZK en IenW) die niet in de vierhoek zitten. Deze maatregelen zullen worden voorbesproken in een apart ingepland BWO begin maart. Vervolgens kunnen deze onderwerpen meelopen in de vierhoekbesluitvorming. Naast de fiscale klimaatmaatregelen, liggen ook de overige fiscale maatregelen uit het Coalitieakkoord voor. De meeste maatregelen worden budgettair neutraal vormgegeven zoals afgesproken in het Coalitieakkoord. Alleen de vormgeving waaronder tariefstelling zal ter besluitvorming voorliggen.
- Daarnaast zijn er een aantal maatregelen waarvan wij nu al weten dat die mogelijke derving opleveren binnen het inkomstenkader en waar dekking voor gezocht moet worden. De maatregelen zijn weergegeven in onderstaande tabel met daaronder de toelichting per maatregel. Uiteindelijk zal de totale derving voorliggen in de politieke vierhoek en zal hier dekking tegenover moeten staan, zodat het inkomstenkader sluit. Voor een aantal problemen wordt hieronder ook een voorstel gedaan om het probleem op te lossen.

Maatregel	Budgettair beslag (inschatting)	Dekking
a) Uitstel salderingsregeling	Derving van ca. 40 tot maximaal 100 miljoen euro	PM
b) Uitstel pensioen bedrag ineens	Derving van ca. 10 tot maximaal 20 miljoen euro	PM
c) Taakstelling VPB	Enkele honderden miljoenen	Binnen de VPB: lage vpb-tarief (conform afspraak CA)
d) Zorgpremies	PM	Tarief eerste schijf (TES) en Aof-premie (conform standaard systematiek)
e) Ontkoppeling ODE en SDE	Opbrengst van ongeveer 277 miljoen, maar levert ook een lastenverzwaring op	Niet nodig
f) Mogelijke overige problemen	PM	PM

b) Uitstel salderingsregeling

De afbouw van de salderingsregeling voor zonnepanelen zou per 2023 ingaan. Dit is niet meer haalbaar volgens EZK. Uitstel van deze regeling leidt tot een budgettaire derving van ten minste 40 miljoen tot maximaal 100 miljoen. EZK zal hiervoor dekking moeten vinden. Aankomende 2 weken wordt ambtelijk geprobeerd hieruit te komen.

c) Uitstel pensioen bedrag ineens

Waarschijnlijk wordt een regeling binnen het pensioenakkoord, pensioen bedrag ineens, uitgesteld. Dit levert derving op van tenminste 10 miljoen en maximaal 20 miljoen. SZW zal hiervoor dekking moeten vinden. Aankomende 2 weken wordt ambtelijk geprobeerd hieruit te komen.

d) Taakstelling VPB

In het coalitieakkoord is afgesproken om de CFC-maatregel en Pillar II binnen de VPB uit te voeren. Hiervoor is 1 miljard opbrengst ingeboekt. Inmiddels is duidelijk dat de invoering niet leidt tot 1 miljard, maar tot hoogstens 600 miljoen en waarschijnlijk minder. Conform de afspraken in het coalitieakkoord is het voorstel om het resterende bedrag op te halen uit 'de grondslagverbreding binnen de vpb: het lage vpb tarief en/of de schijflengte in de vpb waarbij het vestigingsklimaat, en de positie van het mkb in ogenschouw wordt genomen'.

e) Zorgpremies

Na uitkomst van het CEP zullen de nieuwe Zvw-zorguitgaven geraamd worden en kunnen de nieuwe Zvw-zorgpremies vastgesteld worden. Afwijkingen in de premies leiden tot mee- of tegenvallers in het inkomstenkader en dienen conform de begrotingsregels dus gecompenseerd te worden. Dit werkt als volgt: in het geval dat er sprake is van een meevaller aan de uitgavenzijde van de zorg (Zvw), leidt dit door lagere zorguitgaven ook tot lagere zorgpremies (omdat deze gekoppeld zijn). De lagere Zvw-zorgpremies zorgen zo voor een budgettair gat in het vastgestelde inkomstenkader. Het kabinet mag bij meevallende zorguitgaven vervolgens kiezen of zij de ruimte die hierdoor onder het uitgavenplafond

ontstaat, inzet voor extra uitgaven elders of gebruikt voor een lastenverlichting. Normaal gesproken wordt namelijk een compenserende lastenverzwaring ingeboekt via het tarief eerste schijf (TES) in de inkomstenbelasting en de Aof-premie zodat het inkomstenkader weer sluit. Als hier tegenover een lastenverlichting wordt gezet, dan kan de stijging van de zorguitgaven uiteindelijk lastenneutraal worden doorgevoerd. Afhankelijk van mee- of tegenvallers binnen de zorguitgaven, zullen mee- of tegenvallers worden gecompenseerd binnen TES en de Aof-premie bij de werkgevers. Aangezien de uitgavenbesluitvorming pas eind april gereed is, zal de definitieve dekking of compensatie pas eind april kunnen worden vastgesteld. Ons voorstel is om dit, indien nodig, conform gebruikelijke wijze via de TES en Aof-premie te dekken.

f) Ontkoppeling ODE en SDE

In het coalitieakkoord is afgesproken om de ODE lastenneutraal te ontkoppelen van de SDE. Uit herijking van de tarieven vanaf 2023 blijkt dat vasthouden aan de bestaande ODE-bedragen in de begroting EZK echter een extra inkomstenkaderrelevante lastenverhoging betekent ten opzichte van het basispad. Het voorstel is om deze kaderrelevante ruimte in te zetten voor lastenverlichting, zodat het effect op de lasten per saldo neutraal is. Deze lastenverlichting kan ook 1 op 1 ingezet worden in de ODE om de herijking en het effect hiervan op de energierekening teniet te doen.

g) Mogelijke overige problemen

Momenteel wordt nog een definitief beeld opgemaakt ten aanzien van mogelijke andere lastenmaatregelen. Dit gaat hooguit om 100 miljoen derving opleveren die opgevangen moeten worden. Hier zult u in de eerste week na het reces nog een aparte notitie over ontvangen.

Ministerie van Financiën

TER BESPREKING
Aan
de minister
de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst

Directie Algemene Financiële en Economische Politiek

persoonsgegevens

nota

Voorbereiding gesprek box 3 minister stas

Datum
23 februari 2022

Notanummer
2022-0000056035

Bijlagen
geen

Aanleiding

Op donderdag 24 februari spreekt u om 17u met elkaar (minister en staatssecretaris F&B) over het box 3 dossier. Bespreekpunten zijn:

1) Stand van zaken
2) Dekkingsrichtingen

24.02.2022

Kern

- Deze voorjaarsbesluitvorming zal mede in het teken staan van het Hoge Raad arrest inzake box 3. Hierin vallen een aantal sporen te onderscheiden:
    - Herstel: Dit spoor gaat over het *verleden en het heden*. Vragen die beantwoord moeten worden in dit spoor zien toe op de doelgroep, de voorkeur voor de variant rechtsherstel, de juridische houdbaarheid, de financiële gevolgen, de uitvoeringsgevolgen en of er sprake moet zijn van een tegenbewijsregeling. De kosten van het herstel worden, afhankelijk van bovenstaande vragen, geschat op 2 - 11 miljard (bedragen zijn indicatief en exclusief kosten aan de uitgavenkant).
    - Spoedwetgeving: Dit spoor gaat over de noodoplossing voor op de korte termijn. Op dit moment worden er twee hoofdrichtingen verkend; 1) een aanpassing van het box 3 stelsel naar voorbeeld van de hersteloperatie en 2) een vermogensbelasting. Nog uit te werken vraagpunt daarbij is of de implementatie van een vermogensbelasting op korte termijn mogelijk is en of box 3 vervangen wordt door een vermogensbelasting of dat beide opties naast elkaar komen te staan.
    - Doorwerking inkomensafhankelijke regelingen: Het herstel en de spoedwetgeving kan invloed hebben op de hoogte van het verzamelinkomen van belastingplichtigen. Op dit moment wordt in kaart gebracht welke regelingen dit betreft en wat de budgettaire en uitvoeringsgevolgen hiervan zijn, alsmede welke keuzes hierin gemaakt kunnen worden. Hier wordt u nog apart over geïnformeerd.
    - Dekking: Het Hoge Raad arrest kent budgettaire consequenties aan zowel de inkomsten- als uitgavenzijde. Deze hangen mede af van de keuzes die gemaakt worden in bovenstaande sporen. Voor de

bespreken
Mee

inkomstenkant zijn dekkingsopties in kaart gebracht (zie bijlage). Over de derving aan de uitgavenkant wordt u apart geïnformeerd.

- De haalbaarheid en uitvoerbaarheid van de opties voor herstel, spoedwetgeving en dekking zijn onder voorbehoud en worden nog nader in kaart gebracht.
- Tijdens het Kamerdebat inzake box 3 op 2 februari heeft u (de staatssecretaris) naar aanleiding van een motie van de leden de Jong, van Dijk en Grinwis toegezegd de Kamer te informeren over de dilemma's inzake box 3 met een richtingennotitie voor 1 april. In de politieke vierhoek is afgesproken dat dit een richtingenstuk zal zijn dat keuzes nog vrijlaat, en definitieve besluitvorming plaats zal vinden bij de Voorjaarsbesluitvorming (uiterlijk 1 mei). Daar is dan dus nog langer de tijd voor.

Toelichting

Herstel

- Uitgangspunt van het rechtsherstel is een zo veel mogelijk geautomatiseerde oplossing. Er wordt een nieuwe forfaitaire berekening gemaakt van het rendement op basis van de werkelijke samenstelling van het vermogen. Als de nieuwe berekening in het voordeel is van de belastingplichtige, krijgt hij een teruggaaf.
- Er zijn twee hoofdvarianten (bedragen zijn indicatief):
  1. Het forfaitaire rendement voor alleen spaargeld en schulden wordt aangepast. Voor overige bezittingen blijft het rendementspercentage het langetermijnrendement voor het totaal van beleggingen uit het huidige box 3 in stand. (kosten periode 2017-2022 circa 6,9 miljard als iedereen in aanmerking komt voor herstel)
  2. Het forfaitaire rendement voor meerdere categorieën (o.a. onroerende zaken, effecten) wordt aangepast met de jaarlijkse forfaitaire rendementen om jaarlijks beter aan te sluiten bij de behaalde rendementen (kosten periode 2017-2022 circa 9,8 miljard als iedereen in aanmerking komt voor herstel).
- Naast een keuze in deze varianten moet besluitvorming plaatsvinden over de doelgroep (alleen bezwaarmakers en aanslagen die nog niet vaststaan, of iedereen?), en over het opnemen van een tegenbewijsregeling voor belastingplichtigen die een lager werkelijk rendement hebben dan het (nieuw berekende) forfait.
- In de hoofdvariant 1 kost een tegenbewijsregeling 4,5 miljard euro en in hoofdvariant twee kost de tegenbewijsregeling 1,4 miljard. Het oordeel over noodzaak van een tegenbewijs zal dus sterk samenhangen met de keuze van de hoofdvariant. Over de noodzaak van een tegenbewijsregeling wordt extern juridisch advies uitgevraagd. Op basis van een eerste inventarisatie van de uitvoeringsaspecten is geconcludeerd dat een tegenbewijsregeling onuitvoerbaar lijkt. Er wordt gekeken of er mogelijkheden zijn om een tegenbewijsregeling beter behapbaar te maken.

Spoedwetgeving

- "Spoor 1" van de spoedwetgeving is om met ingang van het belastingjaar 2023 de hersteloperatie zoals hiervoor geschetst in de wet op te nemen en daarmee het huidige box 3-stelsel in de Wet IB 2001 te vervangen. M.b.t. van de twee genoemde hoofdvarianten zal de keuze worden gevolgd die in de hersteloperatie wordt gemaakt.
- "Spoor 2" van de spoedwetgeving onderzoekt de mogelijkheid van een vermogensbelasting over dezelfde grondslag als het huidige box 3. Per wanneer een vermogensbelasting maakbaar is wordt nog uitgezocht. Over de vermogensbelasting wordt extern juridisch advies uitgevraagd.

Dekking

- De derving aan de **inkomstenkant** hangt af van keuzes over (bedragen zijn indicatief):
    - Herstel: De derving bedraagt cumulatief over 2017 t/m 2022 tussen de 2,3 mld (enkel bezwaarmakers) en 26,4 mld (alle opbrengst in box 3). De twee hoofdvarianten kosten respectievelijk 6,9 en 9,8 mld (met tegenbewijsregeling beiden ca. 11 mld).
    - Spoedwetgeving: De box 3-opbrengst bedraagt ca. € 4,5 mld. per jaar. Om deze in de komende jaren op te kunnen halen wordt spoedwetgeving voorbereid. De dekkingsopgave hangt mede af van of deze budgetneutraal of met een hogere opbrengst (via hoger tarief) kunnen worden ingevoerd.
    - Doorwerking inkomensafhankelijke regelingen: Het opnieuw vaststellen van de hoogte van het box 3 inkomen kan via het verzamelinkomen ook invloed hebben op inkomensafhankelijke (inkomsten)regelingen.
- De inschattingen van de derving zijn **indicatief**: de precieze derving is afhankelijk van de exacte invulling van de varianten.
- Qua dekking zijn er twee extremen mogelijk qua einduitkomst vanuit FIN: 1) volledige dekking binnen box 3 binnen kabinetsperiode; 2) ruimte om dekking te spreiden over meer jaren als daartegenover verstandige hervormingen staan in vermogenssfeer. Dit laatste is belangrijk omdat met optie 2 niet wordt voldaan aan de begrotingsregels. Concrete dekkingsopties kunt u in de bijlage vinden.
- Meer concreet zijn er twee denkrichtingen:
    - Volledige dekking binnen box 3 binnen kabinetsperiode:
        - Dekking bij dezelfde groep (box 3) en binnen de kabinetsperiode voorkomt afwenteling op andere belastingplichtigen en toekomstige generaties.
        - Een optie hierbij is een hogere vermogensbelasting met box 3 als grondslag. De groep die profiteert van de derving wordt op deze manier het meest nauwkeurig aangeslagen. Daarnaast is een incidentele vermogensbelasting minder verstorend dan een structurele vermogensbelasting omdat de mogelijkheden voor gedragsaanpassing en belastingontwijking kleiner zijn.

- Gespreide dekking in ruil voor verstandige hervormingen in vermogenssfeer:
  - Volledige dekking binnen box 3 binnen de kabinetsperiode kan problematisch zijn, gegeven de omvang van het te dekken bedrag. In ruil voor verstandige hervormingen in de vermogenssfeer zou daarom ruimte geboden kunnen worden voor spreiding van de dekking in de tijd.[1]
  - Verstandige hervormingen kunnen zijn: beter (progressief)[2] belasten vermogen, box 2, lage vpb-tarief etc.

- Uiteraard zijn er tussenvarianten mogelijk. Bovendien zal er druk kunnen komen om überhaupt niet te dekken. Dat is echter niet in lijn met de regels.
- De effecten en uitvoerbaarheid van de verschillende dekkingsvarianten moeten nog nauwkeurig bekeken worden.

Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden
Niet van toepassing.

[1] Dit is in het vorige kabinet ook gedaan bij onder andere een gedeeltelijke dekking van het verlagen van de energiebelasting in 2022 en het dekken van het Sofina-arrest.
[2] Het huidige box 3 stelsel werkt de facto ook progressief uit.

Bijlage 1: Dekkingsopties inkomstenkant
Onder de tabel worden de verschillende opties nader toegelicht.

#	Maatregel	Opbrengst	Invoering per
Denkrichting 1: Volledige dekking binnen box 3 binnen kabinetsperiode			
1	Spoedwetgeving: Vermogensbelasting met box 3 als grondslag, met een (tijdelijk) verhoogd of progressief tarief.	Afhankelijk van vormgeving. Een vlak tarief van 1% levert 3,5 mrd per jaar op. Wanneer je 10 mld dekking wilt ophalen bovenop de reguliere opbrengst met een tijdelijk hoger tarief, kom je uit op een tarief van 2,6% over 3 jaar of 5% in 1 jaar.	PM
2	Spoedwetgeving: Werkelijke vermogensmix. (Tijdelijke) verhoging tarieven box 3	PM Twijfel	PM
3	Vermogensbelasting invoeren (naast box 3 heffing)	Afhankelijk van vormgeving. Een vlakke vermogensbelasting van 1% met grondslag box 3 levert 2,8 mrd per jaar op[3], het voorstel van PvdA-GL ca. 4,2 mrd per jaar.	PM
4	(Tijdelijk) uitstellen verhoging heffingsvrij vermogen box 3 naar 2026 (maatregel uit coalitieakkoord)	100 mln in 2023, 200 mln in 2024, 300 mln in 2025 ??? = 600 mln incidenteel	2023
5	(Tijdelijk) afschaffen lage tarief Vpb	3,7 mrd per jaar	2023
6	(Tijdelijk) beperken laag tarief vpb tot €100.000	2,0 mrd (1,0 mrd bij grens tot 200.000) per jaar	2023
7	(Tijdelijk) verhogen eigenwoningforfait	0,3 mrd per jaar	2023
Denkrichting 2: Structurele hervormingen in vermogenssfeer			
8	Afschaffen keuzerecht voor partiële buitenlandse belastingplicht	PM	PM
9	Schenk- en erfbelasting; hoger tarief grote vermogens	PM	2024
10	Schenk- en erfbelasting; gelijktrekken tarieven kinderen en kleinkinderen	€ 0,4 miljard (struc)	2023
11	Verhuurd vastgoed standaard aanmerken als beleggings-vermogen voor de DSR en de BOR.	PM, Er zijn diverse grote (miljoenen) vastgoedfondsen in particulier bezit	2024

→ 1 PUNT €411 X 5 €2.055 = €1. MLRD

[3] Als een vermogensbelasting naast box 3 wordt ingevoerd zal een aantal belastingplichtigen hun vermogen verplaatsen. Daarom een lagere opbrengst dan bij maatregel 1.

		(dga's) en daarmee is dus een groot potentieel fiscaal belang gemoeid.	
12	Verlaging vrijstelling waarde going concern naar 25% en aftopping op € 5 miljoen in de BOR.	0,2 mrd struc (0,1 mrd beginjaren)	2024
13	Afschaffen van vrijstelling waarde going concern in de BOR	0,3 mrd struc (0,1 mrd beginjaren)	2023
14	Verhoging box 2-tarief naar 30% of 35%	30%: 0,35 miljard struc 35%: 0,87 miljard struc	2023
15	Afschaffen van de doelmatigheidsmarge in de gebruikelijkloonregeling	0,2 mrd struc (in eerdere jaren 0,7 mrd)	2023
16	Afbouw algemene heffingskorting met verzamelinkomen.	228 mln struc	PM
17	Lenen eigen BV beperken of afschaffen	PM	PM

ja

ja

Denkrichting 1: Volledige dekking binnen box 3 binnen kabinetsperiode

Optie 1: Spoedwetgeving: Vermogensbelasting met box 3 als grondslag, met een (tijdelijk) verhoogd of progressief tarief.
In het geval dat besloten wordt om een vermogensbelasting in te voeren ter vervanging van de box 3 heffing, kan een tijdelijk verhoogd of progressief tarief ingesteld worden ter dekking van de derving in de voorgaande jaren. De vermogensbelasting zal box 3 als grondslag kennen.

Optie 2: Spoedwetgeving: Werkelijke vermogensmix. (Tijdelijke) verhoging tarieven box 3
Het voordeel uit sparen en beleggen wordt berekend op grond van de werkelijke samenstelling van het vermogen van belastingplichtigen. Per vermogenscategorie wordt een forfait vastgesteld zodat het te belasten voordeel beter aansluit bij de werkelijkheid. Hierbij gaat het om vermogensbestanddelen die onder het huidige systeem van box 3 vallen. De tarieven (dus niet het forfait) van de box 3 heffing kunnen tijdelijk verhoogd worden ter dekking van de derving in voorgaande jaren.

Optie 3: Vermogensbelasting invoeren (naast box 3 heffing)
Een vermogensbelasting invoeren naast de box 3 heffing. Deze kan tijdelijk ingevoerd worden ter dekking van de derving in de voorgaande jaren. De vermogensbelasting zal box 3 als grondslag kennen. Hiervoor zijn meerdere uitwerkingen mogelijk:
Optie 1: Vlakke heffing, 1% over box 3 grondslag
Optie 2: Pvda-GroenLinks voorstel: hee

Alleenstaande	Paar	Percentage
0-100.000	0-200.000	0%
100.000-500.000	200.000-1.000.000	1%
500.000-1.000.000	1.000.000-2.000.000	2%
1.000.000-5.000.000	2.000.000-10.000.000	4%
>5.000.000	>10.000.000	5%

Optie 4: (Tijdelijk) uitstellen verhoging heffingsvrij vermogen box 3 naar 2026 (maatregel uit coalitieakkoord)
In het coalitieakkoord is afgesproken om het heffingsvrij vermogen in box 3 verder te verhogen en hiervoor in stapjes structureel 300 mln uit te trekken. Deze verhoging van het heffingsvrij vermogen kan worden uitgesteld naar 2026 om incidenteel geld op te halen of worden afgesteld voor structurele dekking. //

Optie 5: (Tijdelijk) afschaffen lage tarief Vpb //
Het huidige lage tarief voor winst wordt afgeschaft en gelijk aan het algemene Vpb-tarief. Deze maatregel kan incidenteel of structureel worden ingevoerd, afhankelijk van de dekkingsbehoefte.

Optie 6: (Tijdelijk) beperken laag tarief vpb tot €100.000 //
Het huidige lage tarief voor winst wordt beperkt tot €100.000. Deze maatregel kan incidenteel of structureel worden ingevoerd, afhankelijk van de dekkingsbehoefte.

Optie 7: (Tijdelijk) verhogen eigenwoningforfait //
(Tijdelijk) verhogen eigenwoningforfait met 0,05%-punt (kan ook meer). Dit levert 0,3 mrd per jaar op.

Denkrichting 2: Verstandige hervormingen in vermogenssfeer

Optie 8: Afschaffen keuzerecht voor partiële buitenlandse belastingplicht
De 30%-regeling biedt werkgevers de mogelijkheid om een deel van het loon aan te wijzen als onbelaste vergoeding aan bepaalde werknemers die tijdelijk buiten het land van herkomst werken. Een aanpalende regeling van de 30% regeling is het keuzerecht voor partiële buitenlandse belastingplicht. Dit maakt het mogelijk dat ingekomen werknemers alleen voor het belastbare inkomen in box 2 (aanmerkelijk belang) en box 3 (sparen en beleggen) worden belast, voorzover de inkomsten daaruit afkomstig zijn uit een Nederlandse bron van inkomen.

Optie 9: Schenk- en erfbelasting; hoger tarief grote vermogens
Invoering extra tariefgroep voor zowel schenk- als erfbelasting met 10%-punt hoger tarief bij belaste verkrijgingen boven € 300.000. Eventueel kan de heffingsvrijstelling worden verhoogd voor minder vermogenden.

Optie 10: Schenk- en erfbelasting; gelijktrekken tarieven kinderen en kleinkinderen
Stimuleren van een betere spreiding van bestedingsruimte over de levensloop door gelijktrekken tarief kinderen en kleinkinderen en lagere schenk- en erfbelasting.
Optie a: Bij een tarief van 14% over de eerste € 126.723 en 28% daarboven zou dat leiden tot een budgettaire opbrengst van circa € 0,4 miljard. ← 10% 20%
Optie b: Uitsluitend het hoge tarief van de schenk- en erfbelasting voor kinderen wordt gelijkgetrokken met het huidige hoge tarief voor kleinkinderen (van 20% naar 36%). Dit levert circa € 0,45 miljard structureel op.

Optie 11: Verhuurd vastgoed standaard aanmerken als beleggings-vermogen voor de DSR en de BOR
Voor de bedrijfsopvolgings-regeling (BOR) en doorschuif-regelingen (DSR) wordt wettelijk vastgelegd dat aan derden verhuurd vastgoed beleggings-vermogen vormt. Onder verhuur wordt ook begrepen anderszins aan derden ter beschikking

gesteld vastgoed. Vastgoed dat wordt gebruikt voor de eigen bedrijfsuitoefening blijft wel tot het ondernemingsvermogen behoren.

Optie 12: Verlaging vrijstelling waarde going concern naar 25% en aftopping op € 5 miljoen in de BOR.
De bedrijfsopvolgings-regeling (BOR) voor de schenk- en erfbelasting wordt versoberd: De vrijstelling van 100% voor het verschil tussen de liquidatiewaarde en de lagere waarde going concern blijft bestaan; en De totale vrijstelling over de waarde going concern wordt 25%. De omvang van de vrijstelling wordt afgetopt op € 5 miljoen ondernemingsvermogen. Om acute betaling van schenk- of erfbelasting bij bedrijfsopvolging te voorkomen blijft uitstel van betaling met 10 jaar op grond van de Invorderingswet mogelijk.

Optie 13: Afschaffen van vrijstelling waarde going concern in de BOR
De bedrijfsopvolgingsregeling (BOR) voor de schenk- en erfbelasting wordt gedeeltelijk afgeschaft. De vrijstelling voor het verschil tussen de liquidatiewaarde en de lagere waarde going concern blijft bestaan maar de vrijstelling over de waarde going concern wordt afgeschaft. Om te voorkomen dat de acute betaling van schenk- of erfbelasting bij bedrijfsopvolging de continuïteit van de onderneming in gevaar kan brengen, blijft een betalingsregeling in de invorderingswet bestaan.

Optie 14: Verhoging box 2-tarief naar 30% of 35%
Verhogen box-2 tarief naar 30% of 35% Dit levert respectievelijk 0,35 en 0,87 miljard struc op.

Optie 15: Afschaffen van de doelmatigheidsmarge in de gebruikelijkloonregeling
De gebruikelijkloonregeling is er van oudsher op gericht het fiscaal in aanmerking te nemen loon van een aanmerkelijkbelanghouder minimaal vast te stellen op het loon dat normaal is voor het niveau en de duur van zijn arbeid. Omdat een zakelijk loon niet op de euro nauwkeurig is vast te stellen en in de praktijk altijd veel discussie is over wat gebruikelijk is, wordt het loon van de dga in beginsel gesteld op het hoogste van de volgende bedragen: a. 75% van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking: b. het hoogste loon van de andere werknemers die in dienst zijn van het hiervoor genoemde lichaam: c. € 46.000 (bedrag 2020). Het afschaffen van de doelmatigheidsmarge betekent dat het bedrag onder a. "het loon van de meest vergelijkbare dienstbetrekking" wordt.

Optie 16: Afbouw algemene heffingskorting met verzamelinkomen.
Met deze maatregel wordt bewerkstelligd dat de algemene heffingskorting (AHK) niet meer wordt afgebouwd met 5.977% (2021) van het inkomen uit werk en woning (box 1-inkomen) dat meer bedraagt dan € 21.043 (2021), maar met het verzamelinkomen (inkomen uit box 1, 2 en 3) dat meer bedraagt dan € 21.043 (2021).

Optie 17: Lenen eigen BV beperken of afschaffen
Over het inkomen in box 2 wordt belasting betaald op het moment dat dit box 2 verlaat. Dat heeft tot gevolg dat heffing over dit vermogen kan worden uitgesteld. Voor beleggingsvermogen kan dit tot onevenwichtige situaties leiden. In het coalitieakkoord is afgesproken om de grens voor het excessief lenen te verhogen naar 700.000 euro. Dit kan weer worden bijgesteld naar beneden of excessief lenen kan volledig worden afgeschaft.

Ministerie van Financiën

TER INFORMATIE
Aan
de minister
de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst

Directie Algemene Financiële en Economische Politiek

persoonsgegevens

nota

Aanvullende vragen voorjaarsbesluitvorming

Datum
3 maart 2022

Notanummer
2022-0000084209

Bijlagen
geen

Aanleiding

Tijdens bespreking van de notitie ter voorbereiding op de voorjaarsbesluitvorming stelde u (stas) een aantal verdiepende vragen. Hieronder wordt op de verschillende vragen antwoord gegeven.

Kern

- Er wordt toelichting gegeven op de boxplots voor de koopkrachtplaatjes.
- De verhoging van de ouderenkorting in het coalitieakkoord bedroeg €376.
- De verhoging van de AOW heeft een endogeen effect op de franchise. Deze is niet lastenrelevant en wordt budgettair niet meegenomen.
- Fiscaliseren AOW leidt ertoe dat AOW-gerechtigden een hoger gecombineerd tarief gaan betalen. Voor belastingplichtigen onder de AOW-leeftijd verander er niets.
- Er wordt toelichting gegeven op de zorgpremiesystematiek.
- De ontkoppeling van de ODE/SDE wordt toegelicht.
- De vragen over de verschillende varianten spoedwetgeving voor box 3 zijn meegenomen in de set stukken voor box 3 die u ook vandaag ontvangt.

Toelichting: antwoord op de gestelde vragen

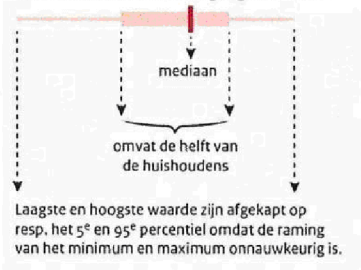
Interpretatie boxplots koopkracht

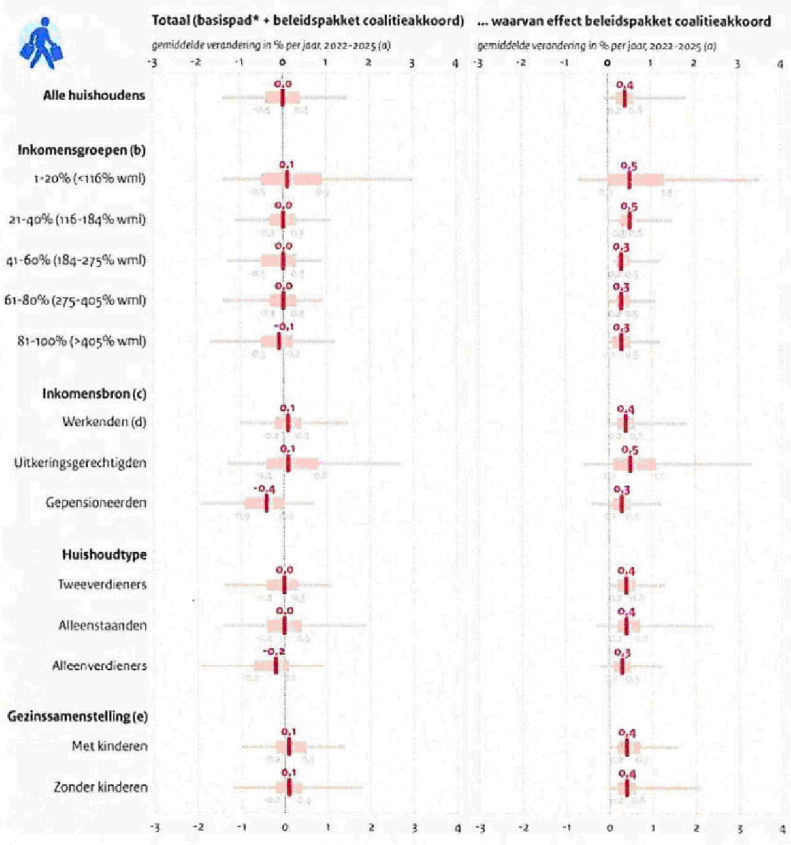
Voor de koopkrachtplaatjes maakt het CPB gebruik van boxplots. Het voordeel hiervan is dat in één figuur veel informatie over de verdeling van de koopkrachtontwikkeling binnen groepen kan worden weergegeven.

- In tabel 1 wordt in de linker 'kolom' een schatting van de koopkrachtontwikkeling van de huishoudens in Nederland weergegeven. Deze schatting bevat zowel eerder beleid en economische ontwikkeling (het basispad) als de effecten van het coalitieakkoord. Eerst wordt een schatting voor alle huishoudens in Nederland weergegeven, vervolgens wordt de koopkrachtontwikkeling per deelgroep uitgesplitst.
- De donkere streep geeft aan wat de mediane koopkrachtontwikkeling is. Vijftig procent van de weergegeven groep (op de eerste rij: alle huishoudens) heeft een koopkrachtontwikkeling die minder is dan deze streep (eerste rij: 0.0%) en de andere helft van de groep een koopkrachtontwikkeling die meer is dan deze streep.

- Het bredere deel van de box geeft het 1e en 3e kwartiel aan. Dat wil zeggen dat de helft van de huishoudens de koopkrachtontwikkeling binnen het blok valt. In dit geval tussen -0.4% en +0.4%.
- De staarten van de boxplot geven de uitersten van de koopkrachtontwikkeling aan: 90% van de huishoudens vallen hierbinnen.
- Om duidelijk te maken wat het effect is van alleen het coalitieakkoord wordt deze invloed in de rechter paneel weergegeven. Hierbij wordt per huishouden gekeken wat de koopkrachtontwikkeling was geweest bij bestaand beleid en hoe deze nu uitkomt. Het verschil is het effect van het coalitieakkoord en wordt weergegeven in het rechter paneel.

Schematisch weergegeven:





Tabel 1: Boxplot effecten beleidspakket coalitieakkoord en totale koopkrachtontwikkeling (inclusief basispad), gemiddeld over periode 2022-2025.

Hoe groot was de verhoging ouderenkorting in het RA?
Als onderdeel van het lastenverlichtingspakket is er in het coalitieakkoord voor gekozen om de ouderenkorting te verhogen met €376 euro. Dit gebeurt in drie stappen. In 2023 met €94 en in 2024 en 2025 verder verhoogd met stappen van €141. Na volledige invoering in 2025 bedraagt het budgettaire beslag van deze maatregel €649 mln. per jaar.

	2023	**2024**	**2025**
Totale verhoging ouderenkorting	€94	€235	€376

Koppeling AOW WML: wat is de doorwerking hiervan op de franchise?
De franchise beweegt automatisch mee met de AOW. Een verhoging van de AOW zou dus leiden tot een verhoging van de franchise. Dit leidt tot een lagere pensioengrondslag, waardoor er minder pensioenpremie betaald wordt. Dit leidt tot minder premieaftrek en dus tot hogere belastingopbrengsten bij werkenden. Er is hier sprake van een endogeen effect dat niet lastenrelevant is, en dus budgettair normaliter niet wordt meegenomen.

Fiscaliseren AOW: wat gebeurt er dan met schijven en tarieven?
Voor fiscalisering van de AOW zijn twee varianten denkbaar. Ten eerste kan de AOW-premie verlaagd worden, terwijl tegelijkertijd het belastingtarief met hetzelfde percentage omhoog gaat. Ten tweede kan ook bij AOW-gerechtigden AOW-premie geheven gaan worden. Beide varianten leiden tot dezelfde uitkomst: AOW-gerechtigden gaan een hoger gecombineerd tarief (belasting + premie volksverzekeringen) betalen en voor belastingplichtigen onder de AOW-leeftijd wijzigt het gecombineerde tarief niet. Vanuit het perspectief van de uitvoering maakt het niet uit of AOW-gerechtigden meer belasting of meer AOW-premie gaan betalen. Alleen in grensoverschrijdende situaties kan dit effect hebben, omdat de belastingheffing en verzekeringsplicht of premieplicht niet altijd parallel lopen in grensoverschrijdende situaties.

Werking van de zorgpremiesystematiek
De zorguitgaven en de zorgpremies worden ingekaderd door respectievelijk het uitgavenplafond en het inkomstenkader. De werking wordt in onderstaande box uitgelegd. Het doel van deze systematiek onderaan de streep is dat fluctuaties zorguitgaven en de daaraan 1-op-1 gekoppelde zorgpremies niet leiden tot effect op het EMU-saldo.

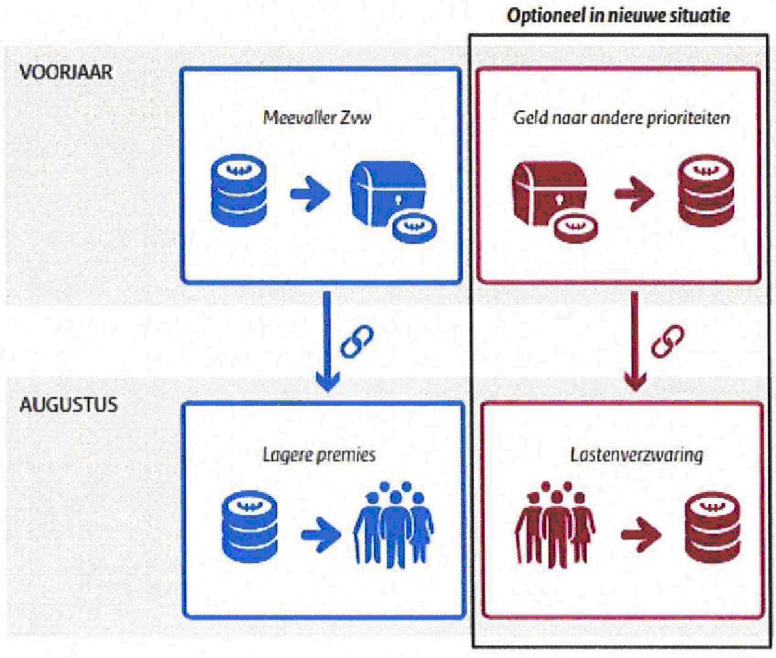
Dit jaar vindt lastenbesluitvorming in principe plaats in het voorjaar gezamenlijk met de uitgavebesluitvorming. Aangezien de uitgavenbesluitvorming pas eind april gereed is, zal de definitieve dekking of compensatie, afhankelijk van de uitgaven, pas eind april kunnen worden vastgesteld. Het is gebruikelijk om dit, indien nodig, via de TES en Aof-premie te compenseren (kan zowel om ophalen als teruggeven gaan). De Aof-premie wordt gebruikt omdat deze door alle werkgevers wordt betaald. De Awf-premie wordt niet door overheidswerkgevers betaald. Op deze manier wordt compensatie zoveel mogelijk aangesloten bij daar waar het 'probleem' ook ontstaat. Je wilt in feite dezelfde groep bereiken met zowel de plus als de min.

Box 11: Werking huidige systematiek zorgpremies

- Als in het voorjaar blijkt dat er een Zvw-meevaller is, dan leidt dit tot ruimte onder het uitgavenplafond. Het kabinet besluit dan gebruikelijk om de uitgaven elders met hetzelfde bedrag te verhogen. De zorguitgaven zijn dus lager, maar de totale uitgaven blijven gelijk.
- De Zvw-meevaller leidt – vanwege de wettelijke lastendekkende financiering – tot een neerwaartse bijstelling van de inkomensafhankelijke bijdrage en de nominale zorg-premies.[53] Om het inkomstenkader te sluiten, dienen ter compensatie in augustus de lasten elders verhoogd te worden.

Per saldo leiden lagere Zvw-uitgaven tot lagere Zvw premies en worden hogere uitgaven elders gefinancierd door hogere belastingen. De totale uitgaven, lasten en het EMU-saldo blijven gelijk.[54]

Figuur 4.2: *Werking systematiek zorgpremies in huidige en nieuwe situatie*



Ontkoppeling ODE en SDE

In het Coalitieakkoord is besloten de ODE lastenneutraal te ontkoppelen van de SDE. Mutaties in de SDE zijn niet langer relevant voor de ODE. Wel is het zo dat de bestaande ODE reeks in de begroting van EZK is blijven staan. Voor 2023 en verder moeten tarieven vastgelegd worden die aansluiten bij deze bedragen. Omdat er in de tussentijd (gedurende Rutte III) sprake is geweest van grondslagerosie, vergt dit nu een extra tariefsverhoging. Deze bedraagt naar schatting ongeveer 277 miljoen euro. Volgens de regels van het inkomstenkader is deze herijking lastenrelevant. Deze 1-op-1 overnemen betekent dus een lastenverzwaring.

Een optie is om deze lastenverzwaring en deze extra ruimte in het inkomstenkader direct weer terug te zetten in de ODE tarieven. Op die manier is er netto geen effect (dus +277 in de ODE, -277 in de ODE, = 0 in de ODE). Een

andere mogelijkheid is om dit bedrag of een deel van het bedrag ergens anders in te zetten als dekking, bijvoorbeeld om de BTW-verlaging op zonnepanelen te financieren, of de latere afbouw van de salderingsregeling. Dit leidt logischerwijs wel tot een lastenverzwaring in de ODE. Dit zal meelopen in de vierhoek op 15 maart.

Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden
Niet van toepassing.

Ministerie van Financiën

TER INFORMATIE
Aan
de minister
de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst

Directie Algemene Financiële en Economische Politiek

persoonsgegevens

nota

Aanvullende vragen voorjaarsbesluitvorming

Datum
3 maart 2022

Notanummer
2022-0000084209

Bijlagen
geen

08.03.2022
genie
Mie Pagina
3/aanvullende
vraag vragen
Mee

Aanleiding

Tijdens bespreking van de notitie ter voorbereiding op de voorjaarsbesluitvorming stelde u (stas) een aantal verdiepende vragen. Hieronder wordt op de verschillende vragen antwoord gegeven.

Kern

- Er wordt toelichting gegeven op de boxplots voor de koopkrachtplaatjes.
- De verhoging van de ouderenkorting in het coalitieakkoord bedroeg €376.
- De verhoging van de AOW heeft een endogeen effect op de franchise. Deze is niet lastenrelevant en wordt budgettair niet meegenomen.
- Fiscaliseren AOW leidt ertoe dat AOW-gerechtigden een hoger gecombineerd tarief gaan betalen. Voor belastingplichtigen onder de AOW-leeftijd verander er niets.
- Er wordt toelichting gegeven op de zorgpremiesystematiek.
- De ontkoppeling van de ODE/SDE wordt toegelicht.
- De vragen over de verschillende varianten spoedwetgeving voor box 3 zijn meegenomen in de set stukken voor box 3 die u ook vandaag ontvangt.

Toelichting: antwoord op de gestelde vragen

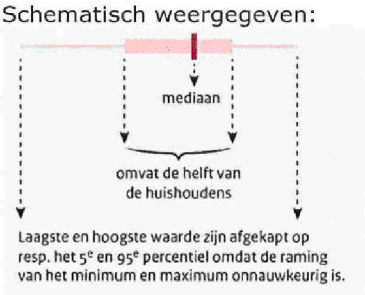
Interpretatie boxplots koopkracht

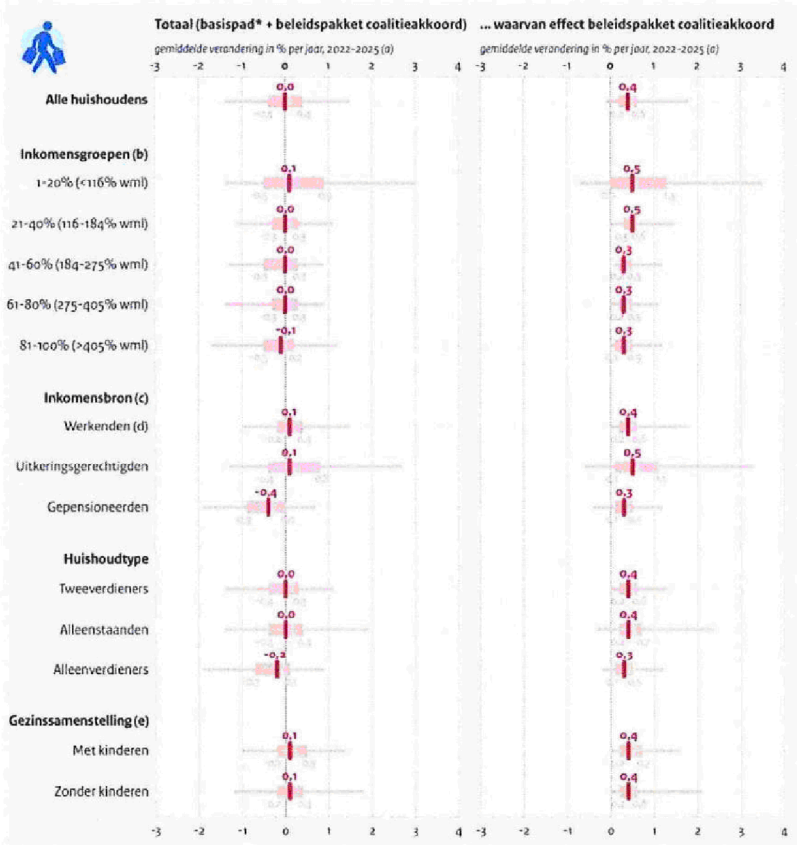
Voor de koopkrachtplaatjes maakt het CPB gebruik van boxplots. Het voordeel hiervan is dat in één figuur veel informatie over de verdeling van de koopkrachtontwikkeling binnen groepen kan worden weergegeven.

- In tabel 1 wordt in de linker 'kolom' een schatting van de koopkrachtontwikkeling van de huishoudens in Nederland weergegeven. Deze schatting bevat zowel eerder beleid en economische ontwikkeling (het basispad) als de effecten van het coalitieakkoord. Eerst wordt een schatting voor alle huishoudens in Nederland weergegeven, vervolgens wordt de koopkrachtontwikkeling per deelgroep uitgesplitst.
- De donkere streep geeft aan wat de mediane koopkrachtontwikkeling is. Vijftig procent van de weergegeven groep (op de eerste rij: alle huishoudens) heeft een koopkrachtontwikkeling die minder is dan deze streep (eerste rij: 0.0%) en de andere helft van de groep een koopkrachtontwikkeling die meer is dan deze streep.

- Het bredere deel van de box geeft het 1e en 3e kwartiel aan. Dat wil zeggen dat de helft van de huishoudens de koopkrachtontwikkeling binnen het blok valt. In dit geval tussen -0.4% en +0.4%.
- De staarten van de boxplot geven de uitersten van de koopkrachtontwikkeling aan: 90% van de huishoudens vallen hierbinnen.
- Om duidelijk te maken wat het effect is van alleen het coalitieakkoord wordt deze invloed in de rechter paneel weergegeven. Hierbij wordt per huishouden gekeken wat de koopkrachtontwikkeling was geweest bij bestaand beleid en hoe deze nu uitkomt. Het verschil is het effect van het coalitieakkoord en wordt weergegeven in het rechter paneel.

Schematisch weergegeven:





Tabel 1: Boxplot effecten beleidspakket coalitieakkoord en totale koopkrachtontwikkeling (inclusief basispad), gemiddeld over periode 2022-2025.

Hoe groot was de verhoging ouderenkorting in het RA?
Als onderdeel van het lastenverlichtingspakket is er in het coalitieakkoord voor gekozen om de ouderenkorting te verhogen met €376 euro. Dit gebeurt in drie stappen. In 2023 met €94 en in 2024 en 2025 verder verhoogd met stappen van €141. Na volledige invoering in 2025 bedraagt het budgettaire beslag van deze maatregel €649 mln. per jaar.

	2023	2024	2025
Totale verhoging ouderenkorting	€94	€235	€376

€649 budgettair

Koppeling AOW WML: wat is de doorwerking hiervan op de franchise?
De franchise beweegt automatisch mee met de AOW. Een verhoging van de AOW zou dus leiden tot een verhoging van de franchise. Dit leidt tot een lagere pensioengrondslag, waardoor er minder pensioenpremie betaald wordt. Dit leidt tot minder premieaftrek en dus tot hogere belastingopbrengsten bij werkenden. Er is hier sprake van een endogeen effect dat niet lastenrelevant is, en dus budgettair normaliter niet wordt meegenomen.

en stel dat je het hoel meeneemt. Hoe hoog is het? Welke fedug

Fiscaliseren AOW: wat gebeurt er dan met schijven en tarieven?
Voor fiscalisering van de AOW zijn twee varianten denkbaar. Ten eerste kan de AOW-premie verlaagd worden, terwijl tegelijkertijd het belastingtarief met hetzelfde percentage omhoog gaat. Ten tweede kan ook bij AOW-gerechtigden AOW-premie geheven gaan worden. Beide varianten leiden tot dezelfde uitkomst: AOW-gerechtigden gaan een hoger gecombineerd tarief (belasting + premie volksverzekeringen) betalen en voor belastingplichtigen onder de AOW-leeftijd wijzigt het gecombineerde tarief niet. Vanuit het perspectief van de uitvoering maakt het niet uit of AOW-gerechtigden meer belasting of meer AOW-premie gaan betalen. Alleen in grensoverschrijdende situaties kan dit effect hebben, omdat de belastingheffing en verzekeringsplicht of premieplicht niet altijd parallel lopen in grensoverschrijdende situaties.

Werking van de zorgpremiesystematiek
De zorguitgaven en de zorgpremies worden ingekaderd door respectievelijk het uitgavenplafond en het inkomstenkader. De werking wordt in onderstaande box uitgelegd. Het doel van deze systematiek onderaan de streep is dat fluctuaties zorguitgaven en de daaraan 1-op-1 gekoppelde zorgpremies niet leiden tot effect op het EMU-saldo.

b.v. AOW in NL belast & premie in Zwitserland bij emigratie?

Dit jaar vindt lastenbesluitvorming in principe plaats in het voorjaar gezamenlijk met de uitgavebesluitvorming. Aangezien de uitgavenbesluitvorming pas eind april gereed is, zal de definitieve dekking of compensatie, afhankelijk van de uitgaven, pas eind april kunnen worden vastgesteld. Het is gebruikelijk om dit, indien nodig, via de TES en Aof-premie te compenseren (kan zowel om ophalen als teruggeven gaan). De Aof-premie wordt gebruikt omdat deze door alle werkgevers wordt betaald. De Awf-premie wordt niet door overheidswerkgevers betaald. Op deze manier wordt compensatie zoveel mogelijk aangesloten bij daar waar het 'probleem' ook ontstaat. Je wilt in feite dezelfde groep bereiken met zowel de plus als de min.

hoe werkt die compensatie premie. graag uitgebreid schriftelijk.

bij welke departement of mag het actief naar toe? (rechtmatige)

Box 11: Werking huidige systematiek zorgpremies

- Als in het voorjaar blijkt dat er een Zvw-meevaller is, dan leidt dit tot ruimte onder het uitgavenplafond. Het kabinet besluit dan gebruikelijk om de uitgaven elders met hetzelfde bedrag te verhogen. De zorguitgaven zijn dus lager, maar de totale uitgaven blijven gelijk.
- De Zvw-meevaller leidt – vanwege de wettelijke lastendekkende financiering – tot een neerwaartse bijstelling van de inkomensafhankelijke bijdrage en de nominale zorg-premies.[51] Om het inkomstenkader te sluiten, dienen ter compensatie in augustus de lasten elders verhoogd te worden.

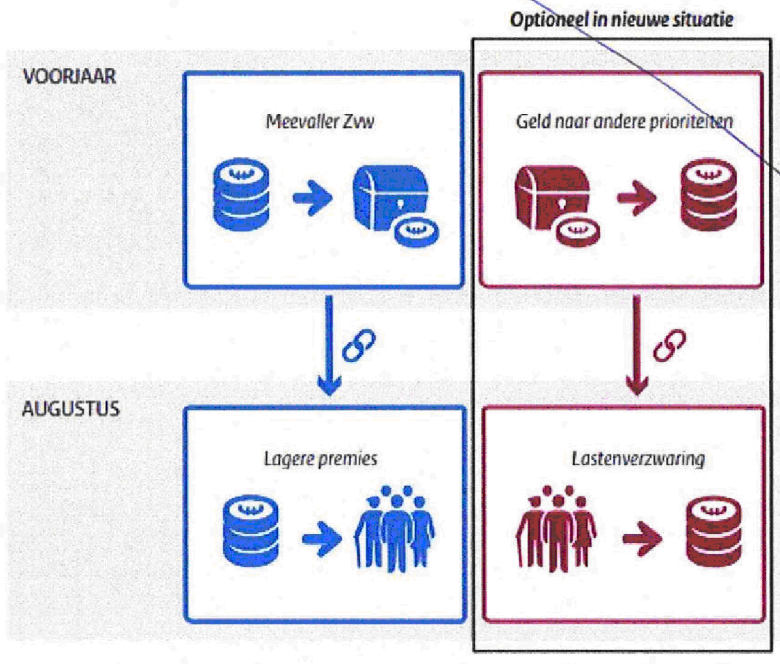
Per saldo leiden lagere Zvw-uitgaven tot lagere Zvw premies en worden hogere uitgaven elders gefinancierd door hogere belastingen. De totale uitgaven, lasten en het EMU-saldo blijven gelijk.[52]

Communicatieve vak

graag dekervoorbeeld op micro niveau.

maakt niet uit welke belasting?

Figuur 4.2: *Werking systematiek zorgpremies in huidige en nieuwe situatie*



graag systematiek ODE en SDE uitleg.

Ontkoppeling ODE en SDE

In het Coalitieakkoord is besloten de ODE lastenneutraal te ontkoppelen van de SDE. Mutaties in de SDE zijn niet langer relevant voor de ODE. Wel is het zo dat de bestaande ODE reeks in de begroting van EZK is blijven staan. Voor 2023 en verder moeten tarieven vastgelegd worden die aansluiten bij deze bedragen. Omdat er in de tussentijd (gedurende Rutte III) sprake is geweest van grondslagerosie, vergt dit nu een extra tariefsverhoging. Deze bedraagt naar schatting ongeveer 277 miljoen euro. Volgens de regels van het inkomstenkader is deze herijking lastenrelevant. Deze 1-op-1 overnemen betekent dus een lastenverzwaring.

Een optie is om deze lastenverzwaring en deze extra ruimte in het inkomstenkader direct weer terug te zetten in de ODE tarieven. Op die manier is er netto geen effect (dus +277 in de ODE, -277 in de ODE, = 0 in de ODE). Een

andere mogelijkheid is om dit bedrag of een deel van het bedrag ergens anders in te zetten als dekking, bijvoorbeeld om de BTW-verlaging op zonnepanelen te financieren, of de latere afbouw van de salderingsregeling. Dit leidt logischerwijs wel tot een lastenverzwaring in de ODE. Dit zal meelopen in de vierhoek op 15 maart.

Wanneer deze beurtes? fiscale gevolgen

Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden
Niet van toepassing.

Adviesnota Politieke vierhoek 8 maart

1. *Startersregeling/corona*

Advies:

- U kunt aangeven dat het goed is dat EZK nu het reguliere proces heeft gevolgd voor generieke steun.
- Wij adviseren u om niet in te stemmen met het instellen van de TVL-startersregeling (kosten 35 mln.):
    - De keuze om voor sommige groepen toch weer maatregelen in te richten, is niet in lijn met de beëindiging van de coronasteunmaatregelen vanaf Q2, die recent is aangekondigd.
    - Nu intensiveren past niet bij de vergaande versoepeling van de coronamaatregelen en het mogelijk loslaten van de resterende maatregelen (in afwachting van de persconferentie van vrijdag 11 maart).
    - Door de startersregeling wordt de grens tussen ondernemersrisico en risico voor de overheid verder opgerekt. De TVL-startersregeling richt zich op ondernemers die tijdens de coronaperiode (namelijk vanaf 30 juni 2020) zijn begonnen. Deze ondernemers hadden kunnen weten dat het runnen van een onderneming in coronatijd (financieel) risicovol is.

Toelichting:

- De motie Aartsen (VVD) die vraagt om het uitwerken van een nieuwe startersregeling en in december door de Kamer is aangenomen, werd al ontraden door minister Blok. Voormalig Staatssecretaris (SZW) Dennis Wiersma heeft destijds aangegeven dat deze groep een beroep kan doen op een bestaand vangnet: de bijstand voor zelfstandigen (Bbz).
- EZK geeft aan dat de NOW open is voor starters en dat het niet uitlegbaar is dat TVL-steun voor deze doelgroep niet beschikbaar is. De beide regelingen hebben echter verschillende doelen: de NOW is gericht op het in dienst houden van werknemers, de TVL-startersregeling vergoedt ondernemers voor hun vaste lasten. De vergelijking die EZK maakt, gaat dus niet op.

2. *CEP spreeklijn EZK*

Gevraagd besluit: Akkoord op de woordvoeringslijn.

Advies: Instemmen.

Toelichting:

- EZK heeft initiatief genomen om een woordvoeringslijn voor de CEP raming van woensdag af te stemmen. De lijn benoemt het sterke economische herstel vanuit de coronacrisis, maar wijst ook op de negatieve gevolgen van de oorlog in Oekraïne m.n. in stijgende prijzen. De directe impact lijkt beperkt, maar er bestaat een reëel risico op aanzienlijke economische impact door indirecte effecten (o.a. via financiële markten en waardeketens).
- Belangrijk punt is de eventuele compensatie van huishoudens en bedrijven voor de gevolgen van de oorlog in Oekraïne en inflatie. Omdat met name geïmporteerde goederen (gas, olie) voor Nederland duurder worden is er sprake van een collectief welvaartsverlies. FIN heeft om deze reden uitgedragen dat niet iedereen gecompenseerd kan worden zonder dat groepen er op achteruit gaan of de rekening wordt doorgeschoven naar toekomstige generaties. Bij de voorjaarbesluitvorming moet hier een balans worden gevonden.
- De woordvoeringslijn stelt dat compensatie voor het bedrijfsleven t.a.v. de gevolgen van de sancties niet aan de orde is. Getroffen bedrijven kunnen hulp van RVO krijgen. Ook zou naar Europa kunnen worden gekeken voor een eerlijke verdeling van de economische gevolgen, zoals ook in 2014 is gebeurd.

3. *Verlaging schenkingsvrijstelling (jubelton)*

Gevraagd besluit: Akkoord op het voorstel om een brief met voorstel verlaging 2023 tot 27.231 euro zo spoedig mogelijk na de vierhoek uit te sturen. De politieke vierhoek wordt gevraagd om akkoord om een brief langs volgende lijnen voor te bereiden en deze zo spoedig mogelijk na de vierhoek uit te sturen. De budgettaire gevolgen zullen meelopen bij de lastenbesluitvorming.

Advies: Instemmen met het voorstel.

Toelichting:

- In de Tweede Kamer is vrij breed gevraagd of verlaging of afschaffing van de schenkingsvrijstelling eigen woning per 1 januari 2023 kan. CA voorziet in de afschaffing per 1 januari 2024.
- Met zijn brief van 1 maart 2022 heeft staatssecretaris Van Rij mede namens minister De Jonge de TK zoals toegezegd geïnformeerd dat het technisch mogelijk is om per 1 januari 2023 de schenkingsvrijstelling eigen woning te verlagen maar niet af te schaffen en de volgende slotzin opgenomen:
    - *Het kabinet beziet op dit moment hoe om te gaan met de schenkingsvrijstelling eigen woning per 1 januari 2023 en het kabinet zal de Kamer hier direct na het krokusreces over informeren.*
- Voorstel:
    - de schenkingsvrijstelling eigen woning voor 2023 te verlagen tot € 27.231 en de daarmee gepaard gaande additionele opbrengst van € 7 miljoen per jaar tot 2042 te betrekken bij de Voorjaarsbesluitvorming.
- Dit voorstel is in lijn met de motie-Alkaya mede ondertekend door Nijboer en Maatoug beoogt - verzoekt de regering de jubelton per 1 januari 2023 al zo ver mogelijk te verlagen - en die 8 maart in stemming wordt gebracht. Onze inschatting is dat deze motie op bredere steun kan rekenen.
- Een bedrag lager dan € 27.231 is niet logisch omdat ouders kinderen zonder bestedingsvoorwaarden eenmalig € 27.231 mogen schenken. Een schenkingsvrijstelling eigen woning lager dan dat bedrag heeft dan ook als risico verwarring bij burgers met als gevolg druk op de uitvoering door vragen over de regeling en noodzakelijk herstel waar in de aangifte verkeerde keuzes gemaakt blijken te zijn.

4. *Box 3 : Proces en stand van zaken*

Gevraagd besluit: Akkoord op het geschetste besluitvormingsproces.

Advies: Instemmen met het voorstel.

Toelichting:

- Om de besluitvorming over het box 3 vraagstuk voor te bereiden wordt voorgesteld om de onderwerpen (verleden – heden – toekomst – dekking) separaat te bespreken in de geplande politieke vierhoeken richting 1 april, de deadline voor de toegezegde richtingennotitie. Zodoende is er ruimte voor inhoudelijke bespreking, en kunnen de definitieve keuzes over box 3 worden gemaakt in samenhang met de rest van de voorjaarsbesluitvorming.
- Dit tijdpad is ambitieus en biedt weinig tot geen ruimte voor vertraging.
- Het is van belang om tot spoedige en gedegen besluitvorming te komen, om burgers zo snel mogelijk duidelijkheid te bieden en de uitvoering van het herstel tijdig te laten plaatsvinden.
    - De Belastingdienst ontvangt momenteel vele vragen, telefoontjes, en bezwaren inzake box 3. Dit zet druk op het reguliere proces van de Belastingdienst.
- De te maken keuzes en afwegingen hierbij worden nader toegelicht in de komende vierhoeken (verleden – 15 maart; heden – 22 maart; toekomst – 23 maart; dekking 15 en

22 maart). Deze vierhoek biedt desgewenst de mogelijkheid om alvast richting te geven bij de te maken keuzes.

Secretariaat Ministerraad
Ministerie van Algemene Zaken

POLITIEKE VIERHOEK

Kenmerk : 3762150

AGENDA

Vergadering te houden op dinsdag 8 maart 2022
in de Trêveszaal van het ministerie van Algemene Zaken,
aan te vangen 's morgens om 11:45 – 12:15 uur

1.	Startersregeling (stuk bijgevoegd)	+
2.	Schenkingsvrijstelling eigen woning (stuk volgt maandag)	o
3.	Vooruitblik CEP a. Toelichting CPB (mondeling) b. Woordvoeringslijn (stuk bijgevoegd)	+
4.	Proces box 3 (stuk volgt maandag),	o

+ stukken zijn bijgevoegd
x stukken zijn rondgezonden
o stukken worden rondgezonden
• stukken zijn in de samenwerkingsruimte geplaatst
= geen stukken
A aanbiedingsdatum

dinsdag 8 maart 2022

Persoonsgegevens

Politieke vierhoek 8 maart 2022 – Verlaging schenkingsvrijstelling eigen woning per 2023

Aanleiding

- Het Coalitieakkoord d.d. 15 december 2021 voorziet in de afschaffing van de schenkingsvrijstelling eigen woning (jubelton) per 1 januari 2024.
- Op 27 januari 2022 heeft het lid Maatoug vragen gesteld over het eerder afschaffen van de schenkingsvrijstelling voor de eigen woning dan per 1 januari 2024.
- In de motie-Alkaya (ingediend op 2 februari jl., medeondertekend door Nijboer en Maatoug) wordt de regering verzocht de jubelton per 1 januari 2023 al zo ver mogelijk te verlagen, ervan uitgaande dat een algehele afschaffing in 2023 niet mogelijk lijkt.
- In het debat over box 3 op 2 februari jl. heeft de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst toegezegd om vóór 1 maart met een uitvoerige schriftelijke toelichting terug te komen op de (on)mogelijkheden tot afschaffing danwel verlaging van de schenkingsvrijstelling voor de eigen woning (jubelton) per 2023.
- Met zijn brief van 1 maart 2022 heeft de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst mede namens de minister van Volkshuisvesting en Ruimtelijke Ordening de Kamer geïnformeerd dat het technisch mogelijk is om per 1 januari 2023 de schenkingsvrijstelling eigen woning te verlagen maar niet af te schaffen. De antwoorden op de vragen van het lid Maatoug zijn bij genoemde brief gevoegd. In de Kamerbrief is ook aangegeven dat het kabinet op dit moment beziet hoe om te gaan met de schenkingsvrijstelling eigen woning per 1 januari 2023 en dat het kabinet de Kamer hier direct na het krokusreces over zal informeren.

Voorstel tot verlaging schenkingsvrijstelling eigen woning

- Het voorstel is om de schenkingsvrijstelling eigen woning te verlagen tot het niveau van het bedrag van de eenmalige verhoogde vrijstelling tussen ouders en kinderen (€ 27.231). Daarmee wordt in ouder-kindrelaties de schenkingsvrijstelling voor de eigen woning de facto afgeschaft en wordt tegemoetgekomen aan de motie-Alkaya.
- Op grond van de 'reguliere' eenmalig verhoogde vrijstelling mogen ouders kinderen eenmalig € 27.231 schenken zonder bestedingsvoorwaarden. Een verlaging van de schenkingsvrijstelling eigen woning tot € 1 (of een ander bedrag lager dan € 27.231) is dan ook niet logisch. En heeft als risico dat dat tot verwarring leidt bij burgers die de aangifte invullen. Met als gevolg druk op de uitvoering door vragen over de uitwerking van de regeling voor 2023 en noodzakelijk herstel waar in de aangifte verkeerde keuzes gemaakt blijken te zijn.
- De schenkingsvrijstelling eigen woning geldt ook voor schenkingen tussen derden. De schenkingsvrijstelling eigen woning is als 1 parameter in de systemen van de Belastingdienst verwerkt voor schenkingen van ouders aan kinderen en voor schenkingen tussen derden. Een nieuw vastgesteld maximum van € 27.231 geldt dus ook voor schenkingen tussen derden. De jaarlijkse belastingvrije schenking tussen derden is gemaximeerd op € 2.274.
- Het per 2024 afschaffen van de schenkingsvrijstelling eigen woning levert structureel € 160 miljoen op. Deze opbrengsten zijn afkomstig uit toekomstige schenkingen en nalatenschappen waardoor het structurele niveau van de opbrengst na 20 jaar wordt bereikt. Wanneer afschaffen voorafgegaan wordt door een verlaging van de schenkingsvrijstelling tot € 27.231 in 2023 zorgt dit voor een additionele opbrengst van € 7 miljoen per jaar tot 2042.
- Het voorstel is deze additionele opbrengst te betrekken bij de Voorjaarsbesluitvorming.
- **We vragen de politieke vierhoek om akkoord om een brief langs deze lijnen voor te bereiden en deze zo spoedig mogelijk na de vierhoek uit te sturen.**

Politieke vierhoek 8 maart 2022 – Hoge Raad arrest box 3

Aanleiding
In de MR van 4 februari is afgesproken om de eerste reactie van het kabinet te beperken tot alleen dat wat nodig was, namelijk een uitspraak te doen voor de mensen die bezwaar hebben gemaakt over de jaren 2017 t/m 2020. Dit heeft de ruimte geboden om uiterlijk bij de voorjaarsbesluitvorming te beslissen over:

- Verleden (2017-2022): het rechtsherstel;
- Heden (2023-2024): de spoedwetgeving;
- Toekomst (vanaf 2025): de vormgeving van een stelsel op basis van werkelijk rendement.
- Dekking van de budgettaire derving en kosten aan de uitgavenkant (o.a. uitvoeringskosten).

Deze notitie schetst de afwegingen bij de belangrijkste keuzes die voorliggen zodat er richting geboden kan worden voor de nadere uitwerking. Daarnaast wordt uw akkoord gevraagd op het besluitvormingsproces.

Beslispunt

Bent u akkoord met het besluitvormingsproces zoals hieronder weergegeven?

Het vraagstuk vergt meerdere vierhoeken om alle onderwerpen (verleden – heden – toekomst – dekking) inhoudelijk te behandelen. Het voorstel in de tabel is om de onderwerpen separaat te bespreken en uiteindelijk het pakket voor box 3 in samenhang te bezien. Alle keuzes hebben namelijk gevolgen voor de uitvoering, de hoogte van de budgettaire derving en daarmee samenhangend de dekking, waardoor het noodzakelijk is deze in samenhang te bezien. Daarnaast is er een aangenomen motie die verzoekt uiterlijk 1 april een richtingenbrief naar de Tweede Kamer te versturen, die ook behandeld zal worden. De precieze invulling van deze brief hangt af van de vordering van de besluitvorming in de voorgaande vierhoeken. Vervolgens zullen de definitieve keuzen voor box 3 worden gemaakt in samenhang met de rest van de voorjaarsbesluitvorming.

Datum	Bespreking	Te bespreken box 3
8-3	Politieke vierhoek	Proces en stand van zaken
9-3	Publicatie CEP	
15-3	Politieke vierhoek	Verleden, Dekking
22-3	Politieke vierhoek	Heden, Dekking en uitgavenkant (o.a. uitvoeringskosten en doorwerking)
23-3	CWIZO	Toekomst
29-3	Politieke vierhoek	Samenhangende besluitvorming over opties box 3
1-4	MR	Toekomst en richtingennotitie
5-4	Politieke vierhoek	Ntb

Overzicht van keuzes

1. Afbakening doelgroep
2. Vormgeving van het rechtsherstel:
   a. De gehele box 3 opbrengst uitkeren
   b. Forfait voor alleen spaargeld en schulden
   c. Forfait voor alle vermogenscategorieën
3. Aanbieden van een tegenbewijsregeling bij het rechtsherstel:
   a. Een tegenbewijsregeling, eventueel onder voorwaarden
   b. Geen tegenbewijsregeling
4. Opties voor spoedwetgeving:
   a. De rechtsherstelmethode vastleggen in wetgeving
   b. Introductie van een vermogensbelasting
   c. Combinatie van de rechtsherstelmethode met een vermogensbelasting
5. Keuzes bij het stelstel op basis van werkelijk rendement worden behandeld in de CWIZO van 23-3.
6. Dekkingsopties:
   a. Binnen het domein
   b. Andere belastingen op vermogen

Afwegingen bij de keuzes

Rechtsherstel (verleden) – vierhoek van 15 maart

1. *Doelgroep van het rechtsherstel*

Het beperken van de doelgroep tot de belastingplichtigen die bezwaar hebben gemaakt beperkt de derving van ca. 6,9 – 11,4 mld. tot ca. 2,3 – 3,3 mld. euro, afhankelijk van de te maken keuzes. Het leidt wel tot een ongelijke behandeling tussen belastingplichtigen, met bezwaar- en beroepsprocedures tot gevolg, wat ook weer leidt tot druk op de uitvoering. Hoewel het advies van de Landsadvocaat is dat het beperken van de doelgroep tot bezwaarmakers verdedigbaar is, is het de vraag of dit maatschappelijk een aanvaardbare uitkomst is. Tevens heeft de rechtbank van Noord-Holland recentelijk in een casus besloten dat er rechtsherstel geboden dient te worden aan een niet- bezwaarmaker. Hiertegen is hoger beroep aangetekend door de Belastingdienst. In een recente conclusie gaat ook de AG voorbij aan het niet ambtshalve kunnen verminderen wegens nieuwe jurisprudentie.

2. *Vormgeving herstel*

Het uitkeren van de volledige box 3-opbrengst is het best uitvoerbaar, maar heeft grote budgettaire gevolgen. Het alternatief is het maken van een forfaitaire berekening van het gerealiseerde rendement op basis van de werkelijke vermogensmix. Alleen forfaits hanteren voor spaargeld en schulden sluit het beste aan bij de achtergrond van het arrest en beperkt de budgettaire derving. Forfaits toepassen op alle vermogenscategorieën sluit het meest nauw aan bij het werkelijk rendementsbegrip, maar heeft wel als gevolg dat beleggers in slechte beleggingsjaren worden gecompenseerd, terwijl ze in goede beleggingsjaren niet meer belasting hoeven te betalen.

3. *Tegenbewijsregeling*

Een tegenbewijsregeling is van beperkte toegevoegde waarde voor spaarders omdat de gerealiseerde spaarrentes beperkt verschillen. Een tegenbewijsregeling is vooral voordelig voor beleggers met slechte rendementen in een specifiek jaar en voor beleggers met laag renderende beleggingen. Veel belastingplichtigen een tegenbewijsregeling bieden is niet uitvoerbaar voor de Belastingdienst omdat een substantieel deel van het werk handmatig is. Er wordt onderzocht of automatische verwerking/ondersteuning mogelijk is. Een tegenbewijsregeling verbetert de juridische houdbaarheid, momenteel wordt gevraagd aan de Landsadvocaat hoe zij aankijken tegen de juridische houdbaarheid van een stelsel zonder tegenbewijsregeling.

Spoedwetgeving (heden) – vierhoek van 22 maart

4. *Opties voor spoedwetgeving*

Een vermogensbelasting biedt meer mogelijkheden om de derving te kunnen dekken. Dit sluit aan bij het begrotingsprincipe om dekking te zoeken bij de groep die baat ondervindt van de lastenverlichting. De invoering van een vermogensbelasting leidt wel tot aanvullende uitvoeringslasten. Het is nog onduidelijk per wanneer een vermogensbelasting op z'n vroegst kan worden geïntroduceerd. Het voortzetten van de rechtsherstelmethode met een apart forfait per vermogenscategorie is een andere optie, die per 2023 kan worden ingevoerd. Het brengt wel een arbitragerisico met zich mee tussen vermogenscategorieën, specifiek het omzetten van effecten naar spaargeld rondom de peildatum. Het is ook mogelijk beide opties – een vermogensbelasting (gebaseerd op dezelfde gegevens voor de vermogensrendementsheffing) en aparte forfaits per vermogenscategorie - te combineren.

Stelsel op basis van werkelijk rendement (toekomst) – CWIZO van 23-3 en MR van 1-4

5. *Stelsel op basis van werkelijk rendement*

Uitgangspunt is het budgetneutraal invoeren van een nieuw box 3-stelsel op basis van werkelijk rendement per 2025, conform het coalitieakkoord. De contourennota over het toekomstig stelsel is aangepast naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad en wordt op 23 maart in de CWIZO besproken. De contourennota wordt gelijktijdig met de richtingennotitie met de Kamer gedeeld. De politieke vierhoek wordt geïnformeerd over de bespreking in de CWIZO.

Dekkingsopties – vierhoek van 15 maart en vierhoek van 22 maart

6. *Dekkingsopties*

De omvang van de budgettaire derving is afhankelijk van de keuzes over het rechtsherstel en de spoedwetgeving. Een derving als gevolg van een arrest dient gecompenseerd te worden en vereist incidentele dekking aan de inkomstenkant binnen de kabinetsperiode. Uitgangspunt in de begrotingsregels is om de dekking zo dicht mogelijk te zoeken bij waar de derving zich voordoet. Dat betekent dat de lastenverzwaring bij de groep wordt gezocht die heeft geprofiteerd van het

stelsel. Het alternatief is bredere dekking via andere belastingen, met logischerwijs een nadruk op belasting op vermogen.

Secretariaat Ministerraad
Ministerie van Algemene Zaken

POLITIEKE VIERHOEK

Kenmerk : 3762474

AGENDA

Vergadering te houden op vrijdag 11 maart 2022
in de Trêveszaal van het ministerie van Algemene Zaken,
aan te vangen 's morgens om 10:00 uur

---

1. Koopkrachtbeeld
2. Beleidsopties koopkracht 2022
3. Proces lastenbesluitvorming

x stukken zijn rondgezonden
o stukken worden rondgezonden
• stukken zijn in de samenwerkingsruimte geplaatst
= geen stukken

11 maart 2022
persoonsgegevens

Aan
De vierhoek

Directie Algemene Financiële en Economische Politiek
Inlichtingen
Persoonsgegevens

memo

Proces lastenbesluitvorming voorjaar 2022

Datum
8 maart 2022
Auteur
Persoonsgegevens

Aanleiding
Voor u ligt een memo met bespreekpunten ter voorbereiding van de voorjaarbesluitvorming aan de lastenkant. De lastenbesluitvorming dit voorjaar bestaat uit 3 inhoudelijke 'bakjes': box 3, koopkracht en reguliere lastenbesluitvorming.

Bespreekpunt: Mist u nog maatregelen/wensen in onderstaand overzicht van de onderwerpen voor de lastenbesluitvorming?
- Het doel van de lastenbesluitvorming is het sluiten van het inkomstenkader: dat betekent dat we weer terugkomen op het oorspronkelijke pad zoals afgesproken bij het Coalitieakkoord. Alle 3 de 'bakjes' (box 3, koopkracht en reguliere lastenbesluitvorming) vallen onder het inkomstenkader. In dit memo worden deze drie bakjes toegelicht.
- Voor maatregelen met een budgettaire derving geldt dat deze gedekt moeten worden in de voorjaarsbesluitvorming. Op dit moment zijn er geen meevallers die hiervoor gebruikt kunnen worden. Bij wensen zal dus zelf dekking gevonden moeten worden hiervoor.

Overzicht onderwerpen lastenbesluitvorming
1. Box 3
   - De voorjaarsbesluitvorming ten aanzien van box 3 zal langs vier sporen gaan: 1) herstel, 2) spoedwetgeving, 3) doorwerking inkomensafhankelijke regelingen en 4) dekking.
   - Deze onderwerpen worden in samenhang bezien. Alle keuzes hebben namelijk gevolgen voor de uitvoering, de hoogte van de budgettaire derving en daarmee samenhangend de dekking.
2. Koopkracht
   - Voor koopkracht verwachten wij in ieder geval drie bespreekpunten in het voorjaar: a) het algehele koopkrachtbeeld, b) koopkracht 2022, c) koopkracht 2023-2025 met als aandachtspunt koopkracht ouderen en invulling van het 3 miljard pakket.
3. Reguliere lastenbesluitvorming
   - Derving ten opzichte van lastenmaatregelen in het inkomstenkader moeten worden gecompenseerd met extra opbrengsten, zodat het inkomstenkader wordt gesloten. Alle fiscale maatregelen met een

budgettair effect die meelopen in het Belastingplan, liggen ter besluitvorming voor.

- De fiscale klimaatmaatregelen zullen worden voorbesproken in een apart ingepland BWO op 18 maart. Vervolgens zullen deze onderwerpen meelopen in de vierhoekbesluitvorming.
- Daarnaast zijn er een aantal maatregelen die mogelijke derving opleveren binnen het inkomstenkader en waar dekking voor gezocht moet worden. De maatregelen zijn indicatief weergegeven:

Maatregel	**Budgettair beslag (inschatting)**	**Dekking**
a) Uitstel salderingsregeling	Derving van ca. 40 tot maximaal 100 mln	PM
b) Taakstelling VPB	Enkele honderden miljoenen	CA: andere grondslagverbreding vpb, het lage vpb-tarief en/of de schijflengte.
c) Zorgpremies	PM	Tarief eerste schijf (TES) en Aof-premie (conform standaard systematiek)
d) Ontkoppeling ODE en SDE	Opbrengst van ongeveer 277 mln, maar levert ook een lastenverzwaring op	Niet nodig
e) Mogelijke ander problemen	PM	PM

Planning

Datum	**Wat**	**Agenda**
9-mrt	*Publicatie CEP*	
11-mrt	Vierhoek	Koopkrachtbeeld Koopkracht 2022, inventarisatie maatregelen Proces voorjaarsbesluitvorming
15-mrt	Vierhoek	Koopkracht Box 3 (verleden/dekking) Overige lasten (startstuk inkomstenkader)
18-mrt	BWO fiscale vergroening	Lastenmaatregelen klimaat (uitwerking)
22-mrt	Vierhoek	Koopkracht box 3 (heden/dekking) Steun middellange termijn Overige lasten (inclusief uitkomst BWO 18 maart)
23-mrt	CWIZO	Box 3 (contourennota en uitgavenderving)
29-mrt	Vierhoek	Koopkracht Box 3 (samenhangende besluitvorming) Overige lasten
1-apr	MR	Box 3 (Toekomst en richtingennotitie)
april	Indien nodig extra vierhoeken	
29 of 22 april	Ministerraad	Besluitvormingsmemorandum in ministerraad
20-mei	Ministerraad	Voorjaarsnota

1 juni		Verzending voorjaarsnota

Ministerie van Financiën

TER ADVISERING
Aan
de minister
de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst

Directie Algemene Financiële en Economische Politiek

persoonsgegevens

nota

Nota politieke vierhoek 11/3

Datum
10 maart 2022

Notanummer
2022-0000090159

Bijlagen
geen

11. 03. 2022
Akkoord
gene
gu

Aanleiding

Vrijdag 11 maart staan de volgende onderwerpen op de agenda van de vierhoek:

1. Koopkrachtbeeld CEP
2. Beleidsopties koopkracht 2022
3. Proces lastenbesluitvorming 2023 + inventarisatie wensen

Adviezen

- U kunt agendapunt 2 en 3 aftrappen met een toelichting. Bij de annotatie kunt u een spreektekst vinden.

Agendapunt 1: Koopkrachtbeeld CEP

- De minister van SZW zal het koopkrachtbeeld gepresenteerd in het CEP toelichten. Kort samengevat is het beeld als volgt:
  - In 2022 neemt de koopkracht voor alle groepen (ongeveer evenveel) af met rond de 2,7%.
  - In de jaren hierna (2023-2025) verbetert de koopkracht sterk door stijging van de lonen. Dit resulteert voor alle groepen in een positieve koopkrachtontwikkeling (mediaan) over de gehele kabinetsperiode (+0,3%). Dit is een verbetering t.o.v. de doorrekening van het coalitieakkoord in januari.
  - Wel blijft de koopkracht van ouderen achter. De mediane koopkrachtontwikkeling voor ouderen bedraagt +0,0% over de kabinetsperiode.
  - Meer dan in voorgaande jaren is deze raming met onzekerheid omgeven (o.a. door oorlog Oekraïne).
- De toon rondom deze raming is negatief. Er wordt vooral gekeken naar de koopkracht 2022 en de risico's veroorzaakt door de oorlog in Oekraïne. Om een positiever beeld in te brengen, kunt u de volgende punten benadrukken:
  - Uit het CEP blijkt dat wordt voldaan aan de motie Hermans (alle groepen gaan erop vooruit over de kabinetsperiode).
  - Ten opzichte van de doorrekening van het coalitieakkoord is de koopkrachtontwikkeling over de kabinetsperiode in deze raming een stuk beter.
  - Afgelopen jaren is de koopkracht ook tijdens de crisis toegenomen. Het is dus niet gek dat er nu pas op de plaats gemaakt moet worden.
  - Met betrekking tot de gesignaleerde problemen rond huurders en gepensioneerden kunt u aangeven dat hier ook speelt dat er expliciet

voor is gekozen in het coalitieakkoord om normhuren in de huurtoeslag in te voeren in 2 jaar en er is ook gekozen om gepensioneerden niet zwaar in de plus te zetten.

Agendapunt 2: Beleidsopties koopkracht 2022

- Annotatie en stukken volgen.

Agendapunt 3: Proces lastenbesluitvorming

- U kunt in de volgende toelichting geven bij agendapunt 3:
  - De lastenbesluitvorming dit voorjaar bestaat uit **3 'bakjes'**: box 3, koopkracht en reguliere lastenbesluitvorming.
  - Alle 3 de 'bakjes' vallen onder het inkomstenkader. Het doel van de lastenbesluitvorming is het **sluiten van het inkomstenkader**: dat betekent dat we weer terugkomen op het oorspronkelijke pad zoals afgesproken bij het **Coalitieakkoord**.
  - De afspraken van de lastenbesluitvorming worden eind april in het besluitvormingsmemorandum in de MR bevestigd en zullen uiteindelijk landen in de **voorjaarsnota**.
  - Met betrekking tot **box 3** kennen we de discussies en daar spreken we de komende weken over verder **Koopkracht** hebben we zojuist besproken. Met betrekking tot de **overige lasten** inventariseer ook graag de **wensen.** Vooralsnog lijkt het beeld hier overzichtelijk.
  - Twee punten die ik er even uit licht zijn dan de **zorgpremies** en de invulling van de **1 mld grondslagverbreding vpb**. Maar ik inventariseer ook graag bij jullie jullie beeld.

Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden

Niet van toepassing.

VERTROUWELIJK
Niet verspreiden

Secretariaat Ministerraad
Ministerie van Algemene Zaken

VIERHOEK

Kenmerk : 3762935

AGENDA

Vergadering te houden op vrijdag 18 maart 2022
in de Trêveszaal van het ministerie van Algemene Zaken,
aan te vangen 's morgens om 10:45 - 11:30 uur

---

1. Brief over de (macro-)economische gevolgen van de oorlog in Oekraïne
2. Startnotitie inkomstenkader
3. Rechtsherstel box 3 o
   a. Bijlage 1: Samenvatting advies Landadvocaat
   b. Bijlage 2: Advies Landadvocaat
4. Dekkingsopties box 3 o
   a. Bijlage 1: Tabel dekkingsopties
   b. Bijlage 2: Fiches dekkingsopties
   c. Bijlage 3: Beleidsmatige overwegingen bij dekkingsopties

FIN

+ stukken zijn bijgevoegd
x stukken zijn rondgezonden
o stukken worden rondgezonden
• stukken zijn in de samenwerkingsruimte geplaatst
= geen stukken

vrijdag 18 maart 2022
Persoonsgegevens

Besluitvorming en startnotitie inkomstenkader

Kern

- Tijdens de lastenbesluitvorming wordt het inkomstenkader 'gesloten'. Het inkomstenkader bevat alle lastenmaatregelen uit het coalitieakkoord. Dit jaar wordt het inkomstenkader officieel vastgesteld nadat de nieuwe CEP-cijfers vanuit het CPB worden gepubliceerd. In *bijlage 1* is de nieuwe startstand van het inkomstenkader gepresenteerd na verwerking van de CEP-cijfers. Dit inkomstenkader geldt nu als startstand van deze kabinetsperiode.
- Vervolgens geldt dat beleidsmatige wijzigingen aan de lastenkant stabiel moeten blijven ten opzichte van de startstand van het inkomstenkader. Dit betekent dat het kabinet tegenover een belastingverlaging een andere belastingverhoging moet zetten zodat de beleidsmatige inkomsten in het inkomstenkader stabiel blijven, waar mogelijk binnen hetzelfde domein bij dezelfde groep burgers en bedrijven. Op deze manier 'sluit' het inkomstenkader.
- Het doel van deze lastenbesluitvorming in het voorjaar is dus het sluiten van het inkomstenkader: weer terugkomen op het pad van de startstand. Er zijn momenteel een aantal afwijkingen ten opzichte van het inkomstenkader in beeld. Deze afwijkingen zijn weergegeven in onderstaande *tabel 1* en daar dient een keuze over gemaakt te worden.
- De maatregelen rond box 3 lopen ook mee in het inkomstenkader. Dit onderwerp wordt apart in de vierhoek besproken. Over de invulling van de fiscale klimaatregelen in het coalitieakkoord wordt apart gesproken in een BWO op korte termijn (datum nog onbekend). Budgettair staan de maatregelen vast, maar de invulling van deze maatregelen komt terug in de vierhoek. Daarnaast zijn er huiswerkopdrachten over de AOW en de huurtoeslag die terugkomen in de vierhoek van 22 maart.
- Er is gevraagd welke besluitvorming nu plaats moet vinden en wat eventueel later in augustus kan met het oog op de huidige onzekerheid. Ook daarover vindt u hieronder nadere informatie.

Bespreek- / beslispunten

1) U kunt bespreken over welke onderwerpen u tijdens het voorjaar wilt besluiten en welke onderwerpen u wilt uitstellen tot besluitvorming in augustus:
    - <u>AOW en huurtoeslag:</u> MSZW en MVRO geven aan daarover nu te willen besluiten gelet de doorlooptijden voor wetgeving en de uitvoering
    - <u>Huidige afwijkingen inkomstenkader:</u> deze staan vast en voorstel is om daarover nu een besluit te nemen.
    - <u>Maatregelen Belastingplan 2023:</u> voorstel is om invulling hiervan en vaststellen van de tarieven tijdens de voorjaarsbesluitvorming te doen.
    - <u>Koopkracht 2023-2025:</u> voorstel om uit te stellen tot augustus vanwege grote onzekerheden, m.u.v. al dan niet koppelen AOW aan de WML-verhoging.
    - <u>Zorgpremies:</u> voorstel om uit te stellen tot augustus vanwege grote onzekerheden, m.u.v. keuze inzet eventuele meevaller voor lastenverlichtingen of intensivering.

2) U kunt de afwijkingen van het inkomstenkader langslopen en een beslissing nemen over de dekking:
    - <u>Salderingsregeling</u>: dekking uit alleen steilere afbouw vanaf 2025 of uit combinatie van steilere afbouw en de EIA;
    - <u>Grondslag VPB</u>: verlagen VPB-schijfgrens of verhogen lage vpb-tairef;
    - <u>Overige maatregelen Belastingplan</u>: voorstel om te dekken uit verlagen schenkingsvrijstelling en verhogen ODE-tarieven.

Toelichting

1) <u>Besluitvorming: wat moet er tijdens het voorjaar en wat kan er in augustus?</u>

- Het was altijd gebruikelijk dat de lasten- en koopkrachtbesluitvorming plaatsvindt in augustus. In het coalitieakkoord is echter afgesproken dat dit voortaan in het voorjaar gedaan zal worden zodat het qua timing gelijk oploopt met de uitgaven.
- Gezien de huidige situatie rondom de oorlog in Oekraïne, de oplopende inflatie en de stijgende energieprijzen is er veel onzekerheid over de economische cijfers en het koopkrachtbeeld. Besluitvorming over een aantal onderwerpen kan daarom ook uitgesteld worden tot augustus. Dat deden we immers in eerdere jaren ook. In augustus zijn er dan

actuelere cijfers beschikbaar die naar verwachting sterk zullen afwijken van de huidige cijfers. Door uitstel van besluitvorming wordt voorkomen dat er nu iets wordt besloten en vervolgens de gehele besluitvorming in augustus weer opnieuw moet.

- U dient ten aanzien van onderstaande maatregelen **een keuze** te maken of die nu tijdens het voorjaar of in augustus meelopen tijdens de besluitvorming:
    - AOW en huurtoeslag: met betrekking tot de AOW en de huurtoeslag hebben MSZW en MVRO aangegeven daarover nu te willen besluiten gelet op beoogde inwerkingtreding per 2024 en de doorlooptijden voor wetgeving en de uitvoering.
        - AOW: In het Coalitieakkoord is afgesproken om de WML-verhoging niet door te laten werken in de AOW (want de AOW is al relatief hoog en het armoederisico onder ouderen laag). In reactie op moties in de Kamer die vragen om de AOW wel te koppelen heeft het kabinet toegezegd in het voorjaar zonder taboes te kijken naar de koopkrachtontwikkeling van ouderen. Daarbij zijn de AOW, IOAOW en de ouderenkorting expliciet genoemd. Daarnaast heeft de Eerste Kamer een drietal moties aangenomen, waarin het kabinet in verschillende bewoordingen wordt verzocht om af te zien van de voorgenomen (gedeeltelijke) ontkoppeling. Om verder te kunnen met wetgevingstraject is besluitvorming in voorjaar over al dan niet koppelen wenselijk. Uiterlijk bij het versturen van de Voorjaarsnota zal een brief naar de Kamer gestuurd worden met een toelichting op de precieze uitwerking en het verdere wetgevingsproces. Parallel aan dit traject vinden uitvoeringstoetsen en advisering door de Raad van State plaats. Als in augustus wordt besloten dat koppeling AOW en WML toch gewenst is, zal dit leiden tot vertragingen in deze processen. Nadeel van besluitvorming in het voorjaar is dat de koopkracht van ouderen wordt besloten zonder een integraal koopkrachtbeeld. Er wordt gewerkt aan een memo voor de vierhoek van 22 maart.
        - Normhuur: In het Coalitieakkoord is afgesproken de huurtoeslag te hervormen en daarmee te vereenvoudigen. Belangrijke maatregel in dat kader is de overstapinvoering op genormeerde huur (dus huurtoeslag alleen afhankelijk van inkomen en niet meer de betaalde huur). Dit leidt tot spreiding binnen het inkomensbeeld bij lage inkomens. In het Coalitieakkoord wordt uitgegaan van invoering in twee stappen per 2024. Het tijdpad voor de invoering van normhuur is daarmee krap. In het coalitieakkoord is expliciet voor dit krappe tijdspad gekozen zodat deze hervorming samengaat met de verhoging van het WML en de negatieve inkomenseffecten (deels) worden gemitigeerd. Verder flankerend (huur-) beleid kan spreiding in het inkomensbeeld beperken (budgettair neutraal). Uitwerking van dit beleid vergt extra tijd, waardoor invoering van het flankerend beleid per 2024 niet mogelijk is. Om verder te gaan met wetgevingstraject is besluitvorming hierover in voorjaar noodzakelijk. MINVRO werkt verschillende scenario's uit. Donderdag 17 maart is er nog een BWO over dit onderwerp, waardoor dit onderwerp geagendeerd kan worden voor de ambtelijke vierhoek van 24 maart en de politieke van 29 maart.
    - De huidige afwijkingen van het inkomstenkader: de huidige afwijkingen van het inkomstenkader in *tabel 1* staan vast. Het voorstel is om daarover nu alvast een besluit te nemen. Op deze manier wordt een deel van de ambitie in het Coalitieakkoord om lastenbesluitvorming in het voorjaar te doen waargemaakt en hoeven deze afwijkingen niet terug te komen in augustus.
    - Het vaststellen van de maatregelen (tarieven) die meelopen in het Belastingplan 2023. Budgettair wordt vastgehouden aan de reeksen in het Coalitieakkoord. De invulling van de maatregelen (waaronder de fiscale klimaatmaatregelen) en het vaststellen van de tarieven kan alvast worden gedaan tijdens de voorjaarsbesluitvorming. De vaststelling van de maatregelen en tarieven zullen dan ter informatie in de vierhoek voorliggen.
    - Koopkracht 2023-2025 (inclusief het 3 miljard pakket lastenverlichting). Gezien de grote onzekerheden, kan de koopkrachtbesluitvorming worden uitgesteld tot augustus als de meest recente cijfers bekend zijn. Als men ervoor kiest dit voorjaar te besluiten over koopkracht en het 3 miljard pakket, dan is er een groot risico dat er in augustus weer opnieuw over moet worden besloten als er actuele economische cijfers zijn. Uitzondering hierbij is bovengenoemd besluit over al dan

niet koppelen van de AOW aan de WML-verhoging. Dit is namelijk een andere invulling van de 0,7 mld lastenverlichting voor ouderen binnen het 3 miljardpakket.

- Zorgpremies. De huidige zorgpremieraming kent grote onzekerheden. Richting augustus worden nieuwe cijfers bekend gemaakt. Besluitvorming over de zorgpremies rondom eventuele lastenverzwaring of lastenverlichting kan daarom integraal meelopen met de besluitvorming in augustus. In het voorjaar dient wel de keuze gemaakt te worden of een eventuele meevaller in de Zvw-uitgaven wordt ingezet voor een lastenverlichting (via dalende Zvw-premies) of hogere uitgaven elders.
- NB: cf. gebruikelijke systematiek worden fiscale maatregelen in de zomer financieel 'herijkt' op basis van de meest recente inzichten. Indien dit financiële gevolgen heeft, wordt dit ook in augustus besproken en lopen deze mee binnen het inkomstenkader.

2) Afwijkingen ten opzichte van het inkomstenkader

Tabel 1: Startstand afwijking inkomstenkader voor voorjaarsbesluitvorming

in standen, in mln. - is saldoverslechterend = lastenverlichting	2022	2023	2024	2025
1. Uitstel salderingsregeling		-47	-86	
2. Grondslag VPB		-588*	-588	-588
3. Overige maatregelen Belastingplan		-31	-24	-32

1. *Uitstel Salderingsregeling*
   - Op 8 oktober 2020 is het wetsvoorstel afbouw salderingsregeling bij de TK ingediend. Op 26 januari 2021 is het wetsvoorstel controversieel verklaard. Er is een jaar onduidelijkheid geweest hoe/of verder gegaan zou worden met het wetsvoorstel. Behandeling heeft al die tijd stilgelegen.
   - Aanpassing van de salderingsregeling was opgenomen in het regeerakkoord van het kabinet Rutte III en onderdeel van het basispad voor het nieuwe coalitieakkoord. Hierbij is geen rekening gehouden met de opgelopen vertraging. De opgelopen vertraging leidt tot 2 jaar uitstel en leidt tot de budgettaire derving zoals weergegeven in tabel 1.
   - U kunt **kiezen** uit twee opties om deze derving van het uitstel te dekken:
     - *Optie 1:* een steilere afbouw in latere jaren om de derving te compenseren. In deze optie wordt de budgettaire derving in 2023 en 2024 ingehaald door in 2025 extra af te bouwen, *bovenop* het oorspronkelijk pad. Volledige dekking binnen de kabinetsperiode vergt een grote stap in 2025 (variant 1 in tabel 3).
     - *Voorstel ambtelijk FIN en EZK (optie 2):* een combinatie van deels dekken binnen de salderingsregeling en het restant van de derving dekken via de EIA. Uitgangspunt is namelijk dat het bedrag binnen hetzelfde domein wordt gedekt.
       - Dekking wordt ten eerste deels bereikt binnen de salderingsregeling met de voorgestelde extra afbouwstap in 2025 in de salderingsregeling (64% nog te salderen in 2025 i.p.v. 73% zoals in wetsvoorstel was voorzien). Dit levert 35 mln. op.
       - De resterende opgave van ca. 100 mln. wordt gedekt via de EIA. Ten eerste door de in het Coalitieakkoord voorgenomen intensivering van het EIA-budget vanaf 2023 met 50 mln. een jaar uit te stellen (naar 2024). Ten tweede door voor 50 mln. in 2024 een beroep te doen op de budgetreserve van de EIA. Hiervoor is randvoorwaardelijk dat er dan ook daadwerkelijk ruim voldoende reserve beschikbaar is. De reserve dient immers om toekomstige overschrijdingen op te kunnen vangen.
       - Indien de benodigde ruimte in de budgetreserve niet aanwezig is, gaan EZK en FIN in gesprek over alternatieve dekking voor 2024.
       - Voor de intensivering van de EIA per 2024 geldt dat EZK en FIN bij de evaluatie van de regeling gezamenlijk kijken naar de beste manier om deze in te vullen. Hiervoor ligt gegeven positieve evaluatie de optie van differentiatie van het tarief expliciet op tafel.

Tabel 3: afbouwpad salderingsregeling, derving door uitstel, en dekkingsopties

Te salderen percentage per jaar				
Jaar	Oorspronkelijk voorstel	2 jaar uitstel	1: volledig dekken in 2025	2: extra stap in 2025
2023	91	100	100	100
2024	82	100	100	100
2025	73	73	39	64
2026	64	64	64	64
2027	55	55	55	55
2028	46	46	46	46
2029	37	37	37	37
2030	28	28	28	28
2031	0	0	0	0
Budgettaire derving kabinetsperiode	0	133	0	97

2. *Grondslag Vpb*
   - In het coalitieakkoord is het volgende afgesproken: *"De CFC-maatregel uit Ter Haar wordt ingevoerd. Ook wordt OESO Pillar II ingevoerd. De opbrengst is nog onzeker. Mocht dit niet tot de gewenste besparing leiden, dan wordt gekeken naar andere grondslagverbreding, het lage Vpb-tarief en/of de schijflengte in de Vpb waarbij het vestigingsklimaat, en de positie van het mkb in ogenschouw wordt genomen."*
   - Voor deze maatregel is 1 miljard opbrengst ingeboekt (200 mln aan CFC en 800 mln aan Pillar II). Inmiddels is duidelijk dat de invoering niet leidt tot 1 miljard, maar tot 412 miljoen vanaf 2023.
   - **Voorstel:** Conform het Coalitieakkoord is het voorstel om het resterende bedrag (588 miljoen vanaf 2023) te dekken. Afgesproken dient te worden hoe dit concreet ingevuld wordt. Beleidsmatig ligt dekking via verhoging van het lage Vpb-tarief of het verlagen van de schijfgrens Vpb voor de hand. Deze opties zijn ook in het CA benoemd. Het lage vpb-tarief verstoort het globale evenwicht tussen AB-houders, werknemers en IB-ondernemers en de huidige hoge schijfgrens werkt actieve fiscale planning in de hand door bijvoorbeeld BV's op te splitsen:
     - Verlagen van de schijfgrens van 395.000 naar 290.000 levert 599 miljoen op (hier is geen sleuteltabel voor, iedere variant dient apart te worden uitgerekend)
     - Verhogen lage vpb-tarief: 524 miljoen per 1%-punt

*NB: Deze week is duidelijk geworden dat de implementatie van pijler II naar alle waarschijnlijkheid niet per 2023 maar per 2024 plaats vindt. Na de volgende ECOFIN (5 april) zal er meer duidelijkheid zijn. Dit maakt het zeer waarschijnlijk dat de dekkingsopgave middels grondslagverbreding Vpb in 2023 niet 588 mln, maar 1.000 mln. euro zal bedragen.

3. *Overige maatregelen Belastingplan*
   - Daarnaast zijn er eventueel enkele fiscale maatregelen die mee kunnen lopen in het Belastingplan, maar die wel budgettaire derving opleveren.
   - **Het voorstel** vanuit SFenB is om deze maatregelen te dekken met de opbrengst van het verlagen van de schenkingsvrijstelling (struc. €7 mln.) en met een verhoging van het ODE-tarief. Een verhoging met €25 mln betekent een generieke verhoging van de ODE-tarieven in alle verbruiksschijven voor gas en elektriciteit van 0,7% in 2023 en 0,6% in 2030.

Tabel 2: overzicht fiscale maatregelen met budgettaire gevolgen

In euro mln (+/+ = saldoverbeterend/ Lastenverzwarend)	2023	2024	2025	Struct

1	BTW-nultarief op zonnepanelen	-28	-28	-28	-28
2a.	Rechterlijk uitspraak mbt btw-tarief op lachgas	Derving 0,5 mln tot 1,5 mln			
2b.	Herstelwetgeving lachgas	Opbrengst 0,5 tot 1,5 mln			
3	Codificatie Leefvervoer verstrekt vanuit UWV	-8	-1	-1	-1
4	Periodieke gift loskoppelen van de periodieke uitkering	Tussen + 1 en - 1 mln afhankelijk van vormgeving			
5	Aanpassing Omzetbelasting inzake margeregeling	PM	PM	PM	PM
6	Wijziging afkoop lijfrente bij arbeidsongeschiktheid	0	0	0	
7	Uitbreiding kring van belastingplichtigen frisdrankbelasting	5	5	5	5
8	Richtlijn Kleine ondernemersregeling			-8	-8
9	**Totaal te dekken (beleidsmatige) lasten**	**-31**	**-24**	**-32**	**-32**
10	Dekking: Besluit verlagen schenkingsvrijstelling	7	7	7	7
11	Dekking: ODE	25	25	25	25
12	**Saldo**	**0**	**0**	**0**	**0**

1. <u>BTW-nultarief zonnepanelen</u>

- De levering en de installatie van zonnepanelen is nu belast met 21% btw. Voorgesteld wordt om een btw-nultarief toe te passen op de levering en installatie van zonnepanelen op en naast woningen. Dit wordt binnenkort mogelijke doordat 'de Btw-tarievenrichtlijn' in de eerste helft van 2022 naar verwachting in werking treedt. Het wordt dan mogelijk om een btw-nultarief toe te passen.
- In de huidige situatie leidt het terugvragen van btw tot een jaarlijkse toenemende stroom van verzoeken om teruggaaf (inmiddels circa 200.000 per jaar). Dat levert voor particulieren, die in dit kader btw-ondernemer zijn, en de Belastingdienst een bewerkelijke uitvoeringspraktijk op.
- Toepassing van een btw-nultarief voor zonnepanelen op woningen heeft een relatief beperkt effect op de btw-opbrengst van € 28 mln[1] per jaar, maar leidt tot een substantiële vermindering van administratieve en uitvoeringslasten.

2. <u>Herstelwetgeving lachgas: Reparatie uitspraak lage btw-tarief van toepassing op lachgas</u>

- Op basis van een recente gerechtelijke uitspraak is het verlaagde btw-tarief van toepassing op de verkoop van N_2O-capsules (lachgas[2]) voor de bereiding van slagroom. Eerder is in een beleidsbesluit het standpunt ingenomen dat lachgascapsules voor de bereiding van slagroom niet opgaan in de slagroom en dat het verlaagde tarief daarom niet van toepassing is. Een gevolg van de uitspraak is dat ook op de verkoop van lachgas voor gebruik als partydrug het verlaagde btw-tarief van toepassing is.
- Dit zal worden gerepareerd, via één van de twee volgende beleidsopties, waarbij wetgevend optreden de voorkeur geniet:

    1) Wettelijk regelen dat alle lachgas (zowel capsules als flessen) met uitzondering van medische toepassingen worden uitgesloten van het verlaagde btw-tarief; of
    2) in het bestaande beleidsbesluit de gevolgen van de hofuitspraak verduidelijken met de opmerking dat het verlaagd btw-tarief niet van toepassing is op de levering van flessen met lachgas.

3. <u>Codificatie goedkeuring – leefvervoer verstrekt vanuit UWV</u>

- Leefvervoer omvat het verstrekken van vervoer aan personen met een aandoening. Dit vervoer hebben zij nodig om persoonlijke activiteiten te kunnen uitvoeren en deel te nemen aan de maatschappij.

[1] Dit bedrag bestaat voor 18 mln uit het wegvallen van het forfait bij aanmelding en voor 10 mln uit het wegvallen van een (in sommige gevallen) aftrekbeperking bij installatie van zonnepanelen door of in opdracht van woningcorporaties en verhuurders op woningen.
[2] Lachgas kent meerdere toepassingen. Eén daarvan is gebruik als voedingsadditief (nummer E942) dat in de voedingsmiddelenindustrie, de horeca en door thuisbakkers wordt gebruikt om slagroom, of andere voedingswaren mee op te kloppen.

- Het leefvervoer is met het 'Wijzigingsbesluit lijfrente en periodieke uitkeringen' vrijgesteld van IB en op 23 december 2021 in werking getreden (net zoals het vervoer van en naar werk en onderwijs). Voorgesteld wordt om het nu wettelijk te regelen.
- De kosten van de maatregel worden geraamd op structureel ongeveer € 1 miljoen per jaar. De maatregel dient met terugwerkende kracht per 1 januari 2016 te worden ingevoerd. Hiermee komt het totale budgettaire beslag op € 8 miljoen in 2023 (jaarlijks € 1 miljoen over de periode 2016 tot en met 2023) en daarna jaarlijks structureel € 1 miljoen.

4. Periodieke gift loskoppelen van de periodieke uitkering (onzekerheidsvereiste)

- De periodieke gift is een vaste en gelijkmatige periodieke uitkering aan instellingen en verenigingen. Door de koppeling met de periodieke uitkering moet de gift ook aan de voorwaarden van periodieke uitkeringen voldoen, waaronder het onzekerheidsvereiste. Dit leidt tot ongewenste situaties, bijvoorbeeld als de periodieke gift van meerdere levens afhankelijk is en daardoor niet meer voldoet aan het onzekerheidsvereiste.
- Wanneer men niet voldoet aan het onzekerheidsvereiste, kwalificeert de gift niet meer als periodieke gift, maar als gewone gift met de bijbehorende drempel en plafond.
- Daarom wordt voorgesteld art. 6.34 Wet IB 2001 aan te passen om de definitie van een periodieke gift los te koppelen van de periodieke uitkering.
- De budgettaire gevolgen zijn afhankelijk van de vormgeving.

5. Aanpassing Omzetbelasting inzake de margeregeling

- Op basis van de margeregeling hoeft over kunstvoorwerpen in bepaalde gevallen geen btw te worden geheven over de hele prijs (zoals gewoonlijk), maar slechts over de marge die een wederverkoper ontvangt.
- Op basis van de nieuwe richtlijn (die naar verwachting in de loop van de eerste helft van 2022 in werking zal treden) moet in de wet worden geregeld dat de margeregeling door wederverkopers niet mag worden toegepast als deze wederverkoper het kunstvoorwerp heeft ingekocht tegen een verlaagd tarief.
- Voortaan mag de margeregeling alleen nog worden toegepast als de wederverkoper het kunstvoorwerp heeft ingekocht tegen het algemene btw-tarief. E.e.a. moet uiterlijk 1 januari 2025 in de wet zijn aangepast.
- De budgettaire consequenties kunnen nog niet worden geraamd, maar de verwachting is dat deze maatregel een geringe *opbrengst* oplevert.

6. Wijziging afkoop lijfrente bij arbeidsongeschiktheid

- Als er sprake is van langdurige arbeidsongeschiktheid kan een opgebouwde lijfrente geheel of gedeeltelijk worden afgekocht op grond van artikel 3.133, negende lid, Wet IB 2001. Dit om te voorzien in een inkomen voor de arbeidsongeschikte.
- Er gelden voor deze afkoop wel afkoopgrenzen. Bij overschrijding van deze afkoopgrenzen wordt over het gehele afkoopbedrag inkomstenbelasting en 20% revisierente geheven. In de praktijk bleek dit te hard uit te pakken.
- In een beleidsbesluit is vooruitlopend op wetgeving goedgekeurd dat alleen over het bedrag waarmee de afkoopgrens wordt overschreden revisierente is verschuldigd.
- De uitwerking van de nog benodigde wettelijke aanpassing hiervoor is opgepakt via de pilot wendbaar wetgeven. In deze pilot wordt de uitwerking van wetgeving in de uitvoering door de Belastingdienst helder gemaakt.
- De budgettaire gevolgen zijn naar verwachting verwaarloosbaar.

7. Uitbreiding kring belastingplichtigen frisdrankbelasting

- Artikel 17 van de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken (Wvad) voldoet niet meer aan de huidige tijd door onder andere de online aankopen door particulieren en toelevering vanuit het buitenland. Belastingontwijking neemt hierdoor steeds meer toe.
- De wet beperkt de kring van belastingplichtigen tot degene die de alcoholvrije dranken voorhanden heeft. Voorgesteld wordt om artikel 17 Wvad uit te breiden naar "enige andere

persoon die bij het voorhanden hebben ervan betrokken is". Dit sluit aan bij de huidige systematiek van de Wet op de accijns (WA), die in 2010 is geïntroduceerd en heeft geleid tot een meer effectieve fraudeaanpak bij accijnsgoederen.

- De Douane heeft circa 100 ondernemers in het vizier waarbij mogelijk sprake is van fraude met verbruiksbelastingen zonder dat zij de alcoholvrije dranken fysiek voorhanden hebben.
- De budgettaire gevolgen bedragen naar huidig inzicht ca. € 5 miljoen.

8. Kleine ondernemersregeling (KOR)

- Op grond van de Richtlijn kleineondernemersregeling dient per 1 januari 2025 de nieuwe kleineondernemersregeling (KOR) te worden geïmplementeerd. Het conceptwetsvoorstel 'implementatie richtlijn kleineondernemersregeling' voorziet daarin.
- Zowel de huidige KOR (ingevoerd per 2020) als de nieuwe KOR zijn facultatieve vrijstellingsregelingen, waarbij de opterende kleine ondernemer geen btw hoeft te berekenen over zijn handelingen, maar ook geen recht op aftrek heeft van voorbelasting.
- De belangrijkste wijziging is dat een ondernemer vanaf 2025 de KOR ook kan toepassen in andere lidstaten. Dus bijvoorbeeld de Nederlandse ondernemer in België en de Belgische ondernemer in Nederland. De ondernemer moet zich hiervoor aanmelden in de lidstaat van vestiging.
- Het wetsvoorstel heeft voor de Nederlandse ondernemer die de Nederlandse KOR toepast geen budgettaire gevolgen. Die gevolgen treden op in de andere lidstaten.
- De toepassing van de Nederlandse KOR door kwalificerende buitenlandse ondernemers heeft wel een budgettaire derving. Deze bedraagt € 8 mln.

10. Dekking: verlagen schenkingsvrijstelling in 2023

- In het coalitieakkoord is afgesproken om de schenkingsvrijstelling eigen woning af te schaffen. Het afschaffen was pas mogelijk per 2024, daarom is er ook pas opbrengst per 2024 in het inkomstenkader opgenomen.
- Recent is besloten om de schenkingsvrijstelling per 2023 alvast te verlagen. Het besluit omtrent de verlaging schenkingsvrijstelling (jubelton) is reeds aan de Kamers gecommuniceerd. Dit besluit brengt structureel 7 mln euro op.

11. Dekking: ODE-tarief verhogen

- De bruto ODE taakstelling (zoals ingeboekt in de EZK-begroting, excl. CA) bedraagt €3.356 mln in 2023 en €4.035 mln per 2030. Een verhoging van deze taakstelling met €25 mln betekent dus een generieke verhoging van de ODE-tarieven in alle verbruiksschijven voor gas en elektriciteit van 0,7% in 2023 en 0,6% in 2030. Ter illustratie, het besluit om de ODE-tarieven met structureel €277 mln te verlagen vanaf 2023 leidt juist tot een generieke verlaging van de ODE-tarieven van 8,2% in 2023 en 6,8% in 2030. Na verhoging van de ODE taakstelling ad. struc €25 mln vanaf 2023 resteert er per saldo dus nog steeds een verlaging van 7,5% in 2023 en 6,2% in 2030 van de ODE-tarieven ten opzichte van de ontwikkeling in het BLO. Per saldo zullen de tarieven nog steeds stijgen. Dit zat al in het basispad.

Ter informatie:

Ontkoppeling ODE en SDE

- In het Coalitieakkoord is besloten de ODE lastenneutraal te ontkoppelen van de SDE. Mutaties in de SDE zijn niet langer relevant voor de ODE. Wel is het zo dat de ODE-reeks van voor het RA in de begroting van EZK is blijven staan.
- Voor 2023 en verder moeten tarieven vastgelegd worden die aansluiten bij deze bedragen. Omdat er in de tussentijd (gedurende Rutte III) sprake is geweest van grondslagerosie, vergt dit nu een extra tariefsverhoging. Deze bedraagt naar schatting 277 miljoen euro. Volgens de regels van het inkomstenkader is deze herijking lastenrelevant. Deze 1-op-1 overnemen betekent dus een lastenverzwaring ten opzichte van het coalitieakkoord.
- Deze lastenverzwaring door de ophoging van de tarieven wordt direct weer teruggezet in de ODE tarieven. Op die manier is er netto geen lastenverzwarend effect (dus +277 in de ODE, -277 in de ODE, = 0 in de ODE).
- Met de ontkoppeling van de SDE en ODE is de aparte functie van de ODE (financiering van de SDE) vervallen. De ODE kent dezelfde grondslag en uitvoeringssystematiek als de energiebelasting. De ODE-tarieven zullen daarom vanaf 2023 worden geïntegreerd in de tarieven van de energiebelasting. Dit leidt tot een vereenvoudiging van het belastingstelsel.

Zorgpremies

- De zorgpremies lopen ook mee in het inkomstenkader. De zorgpremies zijn afhankelijk van de Zvw-uitgaven. Aangezien de uitgavenbesluitvorming eind april is afgerond, is eind april duidelijk wat de afwijking van de Zvw-uitgaven is ten opzichte van de huidige stand in het kader. In het CA is afgesproken dat het advies van de Studiegroep Begrotingsruimte op dit punt wordt overgenomen. Dat betekent dat dit voorjaar 2 keuzes moeten worden gemaakt bij een eventuele budgettaire meevaller: 1) Word de eventuele budgettaire meevaller ingezet binnen het uitgavenplafond? 2) Als het antwoord op de eerste vraag is dat de meevaller wordt ingezet voor andere uitgaven, dan dient ter dekking hiervan binnen het inkomstenkader een lastenverzwaring plaats te vinden. Bij een budgettaire tegenvaller wordt er een compenserende lastenverlichting gegeven. Het voorstel is om de besluitvorming ten aanzien van de zorgpremies in augustus mee te laten lopen.

BIJLAGE 1: totaal overzicht start inkomstenkader

- In de startnota is het inkomstenkader ex-ante vastgesteld. Dat was op basis van de MEV, zoals ook in de startnota aangekondigd zijn nu met het CEP enkele ramingen bijgesteld. Onderstaande tabel laat de stand van het inkomstenkader zien[3]. Alle budgettaire afwijkingen ten opzichte van onderstaande stand zijn gedurende de gehele kabinetsperiode lastenrelevant. Het doel is om het inkomstenkader jaarlijks te sluiten waarbij eventuele dervingen en opbrengsten tegen elkaar wegvallen zodat het inkomstenkader 'sluit'. Op die manier vinden er geen grote schuiven plaats in de beleidsmatige lastenontwikkeling.
- In onderstaande tabel is de voorlopige invulling van het pakket lastenverlichting middeninkomens van structureel 3 miljard euro niet opgenomen. Bij startnota is afgesproken dat destijds het indicatieve ingevulde pakket nog nader wordt bezien tijdens besluitvorming. Daarbij is afgesproken dat bij uitzondering ook kan worden geschoven tussen inkomsten en uitgaven. Het structurele 3 miljard pakket middeninkomens loopt mee in de koopkrachtbesluitvorming, waarbij het bedrag van structureel 3 miljard leidend is. De uitkomst van deze besluitvorming wordt uiteindelijk verwerkt in het definitieve inkomstenkader (in het voorjaar of in augustus).

Tabel 2: inkomstenkader

in standen, in mln. - is saldoverslechterend = lastenverlichting	2022	2023	2024	2025
1. Bedrijven en ondernemers				
Box 2	0	-6	-6	-6
BOR	0	0	0	0
ZA	0	86	172	258
Grondslag Vpb	0	1.000	1.000	1.000
2. Vermogen				
Invoering werkelijk rendement box 3	0	0	0	0
Belasten verhuurd vastgoed box 3 (leegwaarderatio)	0	100	100	100
Verhogen heffingvrij vermogen box 3	0	-100	-200	-300
Afschaffen schenkingsvrijstelling eigen woning	0	0	8	16
OVB niet-woningen (8% naar 9%)	0	392	392	392
3. Varia				
Tabaksaccijns (naar ca. 10 euro voor een pakje)	0	145	388	484
Afschaffen middelingsregeling	0	62	123	185
Aanscherpen verbruiksbelasting niet-alcoholische dranken	0	300	300	300
Verhogen onbelaste reiskostenvergoeding	0	0	-200	-400
4. Zorg				
Effect IAB premie	0	161	22	-3
Effect nominale premie en zorgtoeslag	0	187	220	380
Lastencompensatie premie-effecten burgers	0	-243	-227	-378
Lastencompensatie premie-effecten bedrijven	0	-104	-13	3
5. Overige lasten				
IACK dekking (nieuwe gevallen na 2024)	0	0	0	62
Afschaffen verhuurderheffing vanaf 2023		521	792	1.191
6. Klimaatlasten				
Industrie (ETS en Non-ETS)				

[3] Ramingswijzigingen ten opzichte van de tabel in de startnota in de volgende regelingen: OVB niet-woningen, IACK dekking, vliegbelasting en het afschaffen van de verhuurderheffing vanaf 2023.

Aanscherpen CO2-heffing industrie	0	0	0	0
Oplopende CO2 minimumprijs (moet bodem in de markt zonder dat hij gaat werken als vlakke heffing)	0	0	0	0
Tariefstructuur energiebelasting EB (Fit for 55) (gas en elektra)	0	250	500	500
Verlagen tarief ODE 2e en 3e schijf (elektra)	0	-288	-500	-500
Afschaffen vrijstellingen EB – mineralogische en metallurgische procedés	0	0	0	78
Gebouwde omgeving				
Schuif energiebelasting 1e schijf (van elektriciteit)				
w.v. 1e schijf gas (+5,23 ct)	0	227	275	320
w.v. 1e schijf elektriciteit (-5,23 ct)	0	-474	-580	-684
Bijmengverplichting groen gas (20%)	0	0	0	0
Compensatie energierekening groen gas	0	-225	-225	-225
Landbouw en landgebruik				
Beperken inputvrijstelling WKK	0	0	0	100
Afschaffen verlaagd tarief glastuinbouw	0	0	0	48
Mobiliteit				
MRB++ EV/Fossiel (km-stand)	0	0	0	0
Vrijstelling bpm bestelauto naar 0% in 2026	0	0	229	371
Verhogen vliegbelasting	0	333	435	431
Infrastructuur en innovatie				
Verhogen budget EIA	0	-50	-50	-50
Verhogen budget MIA/VAMIL	0	0	0	-30
Overig				
Loslaten koppeling SDE en ODE	0	0	0	0

Politieke vierhoek 18 maart 2022 – Rechtsherstel box 3

Aanleiding
In de vierhoek van 8 maart is afgesproken het rechtsherstel [Verleden 2017-2022] te bespreken in de politieke vierhoek van (inmiddels) 18 maart. Dit memo bevat varianten voor de wijze waarop het rechtsherstel plaats kan vinden. Keuzes over het rechtsherstel kunnen niet los worden gezien van onder andere de dekking. In de politieke vierhoek van 29 maart is besluitvorming over box 3 in samenhang voorzien.

Beslispunten
1. Welke doelgroep wilt u in aanmerking laten komen voor rechtsherstel?
2. Welke variant voor het geautomatiseerde deel van het rechtsherstel heeft uw voorkeur?
3. Bent u akkoord met het uitwerken van een gestructureerde tegenbewijsregeling?

Kern
De opdracht
In box 3 zijn in de jaren 2017 en verder de rechten van belastingplichtigen geschonden. Van het schenden van rechten is sprake als in enig jaar over een hoger forfaitair inkomen belasting is geheven dan over het werkelijke inkomen in dat jaar. De Hoge Raad draagt het kabinet op dit te herstellen.

De inzet
- Enerzijds: Recht doen aan burgers en zo snel mogelijk duidelijkheid geven aan burgers. Vertrouwen in de overheid herstellen. Uitvoerbaarheid hoog in het vaandel dragen. Uitstel van toekomstig stelsel op basis van werkelijk rendement voorkomen.
- Anderzijds: Zoveel mogelijk de budgettaire derving beperken. Omvang teruggave aan vermogenden beperken. Bij voorkeur geld teruggeven aan spaarders dan aan beleggers in aandelen en onroerend goed wiens rechten in slechte beleggingsjaren zijn geschonden, maar die bezien over meerdere jaren vaak wel een goed rendement hebben behaald.

De doelgroep voor het rechtsherstel
De opdracht bevat een keuze-element. Het is volgens de Landsadvocaat juridisch verdedigbaar om belastingaanslagen die definitief zijn geworden uit te sluiten van het rechtsherstel. Het gaat om belastingplichtigen die over de jaren 2017-2020 geen bezwaar hebben gemaakt.

Budgettair beperkt dat de geraamde derving van cumulatief ca € 11,3/11,4 miljard tot ca € 3,4/3,5 miljard (over de periode 2017-2022, zie eventueel tabel 1).

Maatschappelijk lijkt ons dit onderscheid echter niet houdbaar; vanuit burgerperspectief zou het onrechtvaardig zijn. De rechten van belastingplichtigen zijn geschonden, zowel die van bezwaarmakers als van niet-bezwaarmakers.
Via verzoeken om ambtshalve vermindering en daaropvolgende bezwaar- en beroepsprocedures zou het ook tot druk leiden op de uitvoering en bestaat een risico dat alsnog herstel moet worden geboden aan de bredere doelgroep.

Het is tot slot de vraag wat het effect zou zijn in de toekomst (op het aantal bezwaren), als het signaal wordt afgegeven dat bezwaar maken een voorwaarde is om in aanmerking te kunnen komen voor rechtsherstel.
Anderzijds geldt een mogelijk precedent voor toekomstige schending van de rechten van belastingplichtigen. Uitspraken op bezwaar gelden in de regel alleen voor degene die het bezwaar heeft ingediend. Rechtsherstel bieden aan niet-bezwaarmakers zou een precedent kunnen scheppen dat in toekomstige situaties ook rechtsherstel moet plaatsvinden voor niet-bezwaarmakers.

<u>Beslispunt 1. Wilt u ook rechtsherstel bieden aan de (orde 2,5 miljoen) belastingplichtigen die geen bezwaar hebben gemaakt?</u>

Varianten voor (het geautomatiseerde deel) van het rechtsherstel
De Belastingdienst heeft in de regel geen informatie over wat het werkelijke inkomen uit sparen en beleggen van een individuele belastingplichtigen in een specifiek belastingjaar was.

We zien drie varianten om geautomatiseerd tot geheel of gedeeltelijk rechtsherstel te komen.

1. De 'alles terug'-variant. De gehele box 3-opbrengst wordt terugbetaald. Dit is veruit de eenvoudigste manier van rechtsherstel en de manier met de minste juridische risico's. Deze variant is uitvoerbaar. Deze variant heeft de grootste budgettaire gevolgen omdat ook veel geld wordt uitgekeerd aan beleggers met aandelen en onroerend goed die in veel jaren wel een goed rendement hebben behaald.

Varianten 2 en 3 beperken de budgettaire derving (van cumulatief ca € 26,5 miljard naar € 11,3/11,4 miljard), maar leggen veel meer druk op de uitvoering. Bij deze varianten wordt op twee verschillende manieren een nieuw inkomen uit sparen en beleggen berekend. Bij beide varianten wordt uitgegaan van de werkelijke vermogenssamenstelling op peildatum 1 januari conform de aangifte. Bij beide varianten wordt het bedrag dat volgens de nieuwe berekening te veel is betaald in box 3 automatisch uitgekeerd, zonder dat de belastingplichtige daar actie voor hoeft te ondernemen.

Omdat het werkelijk inkomen lager kan zijn dan het nieuw berekende inkomen, en rechtsherstel dus niet is gegarandeerd, vragen beide varianten aan belastingplichtigen om in dat geval het werkelijke inkomen door te geven via bezwaar of tegenbewijs (verder: tegenbewijsregeling).

2. De spaarvariant. Bij deze variant wordt alleen voor spaargeld en schulden het forfaitaire rendement aangepast. Voor spaargeld komt dit uit op 0,25% in 2017 aflopend naar ongeveer 0% in de jaren erna. Voor schulden wordt aangesloten bij de hypotheekrente: van ruim 3% aflopend naar iets minder dan 2,5%. Voor de overige bezittingen wordt uitgegaan van het meerjarige gemiddelde rendement zoals werd gebruikt in box 3.

3. De forfaitaire variant voor alle vermogenscategorieën. Bij deze variant worden voor alle rubrieken uit de belastingaangifte (spaargeld, onroerende zaken, aandelen en obligaties, contant geld etc.) de forfaits aangepast zodat het forfaitaire rendement (gemiddeld) zo goed mogelijk aansluit bij het werkelijke rendement in de betreffende jaren.

Varianten 2 en 3 hebben als voordeel ten opzichte van variant 1 dat een belangrijk deel van de budgettaire opbrengst behouden blijft. Dit gaat ten koste van de uitvoerbaarheid en de snelle duidelijkheid voor burgers. Het geautomatiseerde deel van het rechtsherstel kan relatief snel, maar de tegenbewijsregeling kost meer tijd. Beide varianten zullen nog jaren een groot beslag leggen op de Belastingdienst.

Variant 2 vraagt veel meer van burgers en van de uitvoering dan variant 3. Bij variant 2 verloopt een relatief groot deel (circa 40% van het budgettaire belang) van het rechtsherstel via bezwaarprocedures en/of een tegenbewijsregeling bij wijze van bezwaar. Variant 3 benadert het werkelijke inkomen uit sparen en beleggen in het betreffende belastingjaar zo goed mogelijk. Hierdoor blijft het gebruik van de tegenbewijsregeling in enig belastingjaar zo beperkt mogelijk (circa 10% van het budgettaire belang). Als het de inzet is aan alle belastingplichtigen zo efficiënt mogelijk rechtsherstel te bieden, heeft variant 3 de voorkeur boven variant 2.

Variant 2 is te overwegen als niet-bezwaarmakers worden uitgesloten van de tegenbewijsregeling. Belastingaanslagen die al definitief zijn, zouden dan uit een soort coulance wel meelopen met het geautomatiseerde deel van het rechtsherstel. Belastingplichtigen met relatief veel spaargeld in de belastingjaren 2017-2020 die geen bezwaar hebben gemaakt, krijgen dan automatisch rechtsherstel. Belastingplichtigen met relatief weinig spaargeld in de belastingjaren 2017-2020 die geen bezwaar hebben gemaakt, krijgen echter – omdat ze zijn uitgesloten van de bezwaarprocedure/ tegenbewijsregeling – niet in elk belastingjaar (volledig) rechtsherstel. Dit kan beleidsmatig als voordeel hebben dat een belegger die over meerdere jaren een goed rendement had, geen rechtsherstel krijgt in een slecht beursjaar. Echter, ook bijvoorbeeld beleggers met over meerdere jaren bezien lage rendementen (denk aan beleggers in obligaties met rendementen vergelijkbaar met spaarders, of pechvogels) krijgen geen rechtsherstel. Volgens de Landsadvocaat zou dit juridisch verdedigbaar kunnen zijn. Het leidt echter tot nieuwe ongelijkheden en daarmee

tot nieuwe druk op de uitvoering, onder andere in de vorm van extra verzoeken om ambtshalve vermindering met bezwaar- en beroepsprocedures en nieuwe juridische risico's, waaronder het risico dat alsnog (volledig) herstel moet worden geboden aan alle belastingplichtigen. Het is volgens de Landsadvocaat ook niet uitgesloten dat de rechter aanleiding ziet om inhoudelijk te beoordelen of de coulanceregeling aan de eisen van de Hoge Raad voldoet.

Zowel bij variant 2 als bij variant 3 leidt het geautomatiseerde rechtsherstel in sommige gevallen tot overcompensatie. Zo wordt bij variant 2 bijvoorbeeld geen rekening gehouden met hoger rendement op andere vermogensonderdelen, waardoor het lage rendement op spaargeld reeds wordt gecompenseerd. En bij variant 3 wordt gecompenseerd tot een gemiddeld rendement terwijl het individuele rendement hoger kan zijn geweest.

Bij beide varianten bestaat een risico dat op een later moment alsnog verdergaand rechtsherstel geboden moet worden. Een reden is dat wordt uitgegaan van een breed rendementsbegrip inclusief gerealiseerde en niet gerealiseerde waardemutaties. Die waardemutaties zijn de belangrijkste component van het rendement op beleggingen in aandelen en onroerend goed. Uitgaan van het brede rendementsbegrip is in lijn met het eerder met de Tweede Kamer gedeelde advies van drie externe deskundigen. In een andere casus bij de Hoge Raad neigt Advocaat-Generaal Niessen meer naar een interpretatie dat het rendement alleen het directe rendement omvat (zoals rente, dividend en huurinkomsten). Ook in de zes proefprocedures voor het huidige arrest is met het oog op de voorliggende rechtsvraag uitgegaan van alleen het directe rendement.

<u>Beslispunt 2: Welke variant voor het geautomatiseerde deel van het rechtsherstel heeft uw voorkeur?</u>

Tabel 1: Geraamde dekkingsopgave aan de inkomstenkant bij verschillende varianten (cumulatieve bedragen over de periode 2017 tot en met 2022, in miljarden euro's)

	Voor alle belastingplichtigen[1]	*waarvan via tegenbewijsregeling[2]*	In 2017-2020 alleen voor bezwaarmakers[3]	Voor alle belasting-plichtigen, maar met tegenbewijs-regeling in 2017-2020 alleen voor bezwaar-makers
1. Alles terug-variant	26,5	*0 (0 verzoeken)*	9,9	26,5
2. Spaarvariant	11,4	*4,7 (2,2 mln verzoeken)*	3,5	7,9
3. Forfaitair voor alle vermogenscategorieën	11,3	*1,2 (0,9 mln verzoeken)*	3,4	10,7
De doorwerking naar andere regelingen (uitgavenkant) wordt geschat op € 0,1 à 0,2 miljard. Dit wordt nader in beeld gebracht en meegenomen in de besluitvorming.				

1 inclusief doorwerking van maatregelen aan de inkomstenkant behalve ouderenkorting, exclusief uitvoeringskosten en doorwerking op inkomensafhankelijke regelingen (uitgaven). Doorwerking op de ouderenkorting is wel in beeld, maar nog niet voor alle varianten doorgerekend. Ter indicatie: deze zorgt bij Variant 3 voor een extra derving van ca. € 0,2 miljard. De uitvoeringskosten zijn op dit moment niet goed in te schatten. Zeer waarschijnlijk zijn de gevolgen omvangrijk met name vanwege de tegenbewijsregeling, vragen, klachten, eventuele verdere bezwaar- en beroepsprocedures. De doorwerking naar andere regelingen wordt geschat op € 0,1 à 0,2 miljard.
2 Omdat het beroep op de tegenbewijsregeling onzeker is, en de controlemogelijkheden naar verwachting beperkt zijn, kent de raming een groter dan gebruikelijke onzekerheid.
3 In de belastingjaren 2021 en 2022 geldt het rechtsherstel sowieso voor alle belastingplichtigen.

Proces voor bezwaren: een tegenbewijsregeling
Het rechtsherstel begint met het geautomatiseerde deel. Burgers krijgen automatisch een gecorrigeerde aanslag en hoeven daar geen actie voor te ondernemen.

Vervolgens hebben belastingplichtigen met een lager werkelijk rendement dan het nieuw berekende forfaitaire rendement (sowieso) de rechtsmiddelen om bezwaar te maken of te verzoeken om een ambtshalve vermindering (en bij afwijzing in bezwaar en beroep te gaan). Zij zullen dan aannemelijk moeten maken hoe hoog hun werkelijk rendement was (tegenbewijs moeten leveren). Volgens de Landsadvocaat is het juridisch niet verdedigbaar te volstaan met een forfaitair stelsel zonder tegenbewijsmogelijkheid. Anders zouden veel belastingplichtigen belasting blijven betalen over een forfaitair inkomen dat hoger is dan hun werkelijke inkomen. Het gaat vooral om beleggers met slechte rendementen in een specifiek jaar en om beleggers met laag renderende beleggingen, zoals obligaties. Er is ook weinig tot geen ruimte om vaststaande uitgangspunten van het stelsel – zoals belastingheffing per jaar over het inkomen in dat belastingjaar – aan te passen. Dat betekent dat bijvoorbeeld beleggers recht hebben op herstel in jaren met slechte beurskoersen.

De druk op de uitvoering neemt toe naarmate het rechtsherstel als onvoldoende wordt ervaren en geen recht doet aan het rechtvaardigheidsgevoel van belastingplichtigen. Belastingplichtigen komen dan in verweer en dat legt een zwaar beslag op de uitvoering. Daarbij geldt in het algemeen dat bezwaarschriften en verzoeken om ambtshalve verminderingen een zwaar beslag leggen op de uitvoering vanwege de juridische eisen die aan de procedure worden gesteld en omdat deze bezwaren en verzoeken veelal ongestructureerd worden aangeleverd.

Het kan de uitvoering en de belastingplichtige veel inspanning besparen door (1) het beroep op bezwaarprocedures te beperken en (2) voor de bezwarenstroom een gestructureerd proces uit te werken. Voor dat laatste kan gedacht worden aan een standaardformulier waarmee belastingplichtigen hun werkelijke rendement kunnen onderbouwen.
Een tegenbewijsregeling is ook bij een gestructureerd proces zeer belastend voor burgers en voor de uitvoering. Bovendien is het onzeker of effectief toezicht mogelijk is. Het risico bestaat dat veel verzoeken vanwege capaciteitsgebrek en gebrek aan contra-informatie ongezien toegewezen worden. Omdat bij variant 3 in meer gevallen dan bij variant 2 geautomatiseerd rechtsherstel wordt geboden, hoeven bij variant 3 minder belastingplichtigen voor minder grote bedragen een beroep te doen op de tegenbewijsregeling.

Beslispunt 3. Bent u akkoord met het uitwerken van een gestructureerde tegenbewijsregeling?

Samenvatting advies Landsadvocaat tegenbewijsregeling

- ➔ Periode 2017 – 2021 (Rechtsherstel)
  - De landsadvocaat acht een tegenbewijsregeling noodzakelijk bij het toepassen van rechtsherstel.
  - Hierbij kan gedacht worden aan een het verlenen van rechtsherstel in de vorm van een forfaitaire benadering van het werkelijke rendement, waarbij de mogelijkheid van bezwaar open staat voor eenieder bij wie het werkelijke rendement lager is.
- ➔ Belastingjaar 2022
  - Het heeft de voorkeur van de landsadvocaat om aansluiting te zoeken bij de spoedwetgeving van 2023 en 2024, waarbij de wet met terugwerkende kracht wordt toegepast op 2022.
  - Hiervoor dient wel onderzocht te worden in hoeverre artikel 14 Eerste Protocol EVRM in de weg staat van deze terugwerkende kracht.
  - Bij het toepassen van rechtsherstel zoals bedoeld voor de jaren 2017 – 2021, bestaat de kans dat rechters zullen oordelen dat een wettelijke grondslag voor de belastingheffing ontbreekt. Hierdoor zal de volledige belastingheffing over box 3 voor het belastingjaar 2022 moeten worden terugbetaald. In zekere mate kan dit ook gesteld worden voor belastingjaar 2021 nu de belastingschuld ontstaat na afloop van het belastingjaar en op dat moment het arrest al was gewezen. Tijdens de bespreking gaf de LA aan dat hiervoor enige rechtvaardiging aanwezig lijkt te zijn.
- ➔ Periode 2023 – 2024 (Spoedwetgeving)
  - De landsadvocaat adviseert om nader te onderzoeken in hoeverre een tegenbewijsregeling uitvoerbaar is voor enerzijds de belastingplichtige en anderzijds de Belastingdienst. Hierbij is met name van belang dat het niet mag leiden tot een onmogelijke of onredelijke last voor de belastingplichtigen.
  - Als alternatief presenteert de landsadvocaat de optie om een forfaitair stelsel te introduceren waarbij de forfaitaire percentages ruimhartiger worden vastgesteld. E.e.a. kan gecombineerd worden met een aanpassing van het belastingtarief.

Inperking tegenbewijsregeling

- ➔ De landsadvocaat ziet uitsluitend juridische gronden voor de volgende inperkingen:
  - Tegenbewijsregeling alleen mogelijk voor tijdige bezwaren en nog niet onherroepelijke aanslagen.
    - Indien wordt gekozen voor rechtsherstel aan niet-tijdige bezwaren, dan bestaan er juridische risico's op het niet toestaan van een tegenbewijsregeling.
  - Tegenbewijsregeling die openstaat voor situaties waarbij het totale werkelijke rendement in de periode 2017 – 2021 lager is dan het forfaitaire rendement in de periode 2017 – 2021. Het kan hierbij de keuze zijn om bij deze variant het rechtsherstel toe te passen voor afzonderlijke tijdsblokken, waarbij volgens de alternatieve variant van de LA uiteindelijk wel rechtsherstel per jaar wordt toegepast.

PELS RIJCKEN

Landsadvocaat

Advies

voor	persoonsgegevens	(Ministerie van Financiën)
van	persoonsgegevens	(kantoor landsadvocaat)
datum	11 maart 2022	
inzake	Advies tegenbewijsregeling bij rechtsherstel en spoedwetgeving	
zaaknr	11017806	

1 Inleiding

1.1 U heeft ons 23 februari jl. verzocht om te adviseren over – kort gezegd - de vraag of bij het bieden van rechtsherstel naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad van 24 december 2021[1] voor de jaren 2017-2022 en in het kader van de spoedwetgeving voor de jaren 2023 en 2024 een mogelijkheid van tegenbewijs moet worden geboden. Ook heeft u ons gevraagd te adviseren over – kort gezegd – de vraag of een eventueel voor de jaren 2023 en 2024 in te voeren vermogensbelasting in bepaalde gevallen in strijd kan zijn met het door artikel 1 Eerste Protocol EVRM beschermde eigendomsrecht. Over deze vraag zullen wij een afzonderlijk advies uitbrengen.

1.2 Onze bevindingen over de eerste twee vragen zijn op hoofdlijnen in dit advies neergelegd.

1.3 Voor het opstellen van dit advies hebben wij externe experts (Bernard Bavinck en Sonja Dusarduijn **[deze namen en onze namen in de openbare versie eruit halen]**) gevraagd om met ons mee te denken over de door u gestelde vragen.

2 Samenvatting van ons advies

- Er bestaat verschil in karakter tussen een regeling voor rechtsherstel en nieuwe (spoed)wetgeving.
- Voor de regeling voor rechtsherstel geldt dat op zichzelf met een tegenbewijsregeling kan worden gewerkt. Wel moeten de forfaits dan voldoende aansluiten bij de door de Hoge Raad geconstateerde gebreken.

[1] HR 24 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1963.

- Voor nieuwe wetgeving geldt dat een tegenbewijsregeling uitsluitend te overwegen valt, als die regeling zowel voor de belastingplichtige als voor de Belastingdienst uitvoerbaar is.
- Voor 2022 is een aandachtspunt dat niet volledig is uit te sluiten dat de rechter, als daarvoor wordt aangesloten bij de regeling voor rechtsherstel, zal oordelen dat onvoldoende wettelijke grondslag voor de heffing bestaat. Voor 2022 zou daarom verkend kunnen worden of wetgeving met (enige) terugwerkende kracht, die zo snel mogelijk wordt aangekondigd, een mogelijkheid kan zijn. Voor 2021 ligt het meer in de rede om aan te sluiten bij de regeling voor rechtsherstel, alleen al omdat iets anders niet meer goed uitvoerbaar is.

3 Feiten en achtergronden

3.1 Op 24 december 2021 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat – kort gezegd – de vermogensrendementsheffing in box 3 met ingang van jaar 2017 niet de uit artikel 1 Eerste Protocol EVRM voortvloeiende proportionaliteitstoets kan doorstaan en dat dit voor degene die door het sinds 2017 geldende forfaitaire stelsel wordt geconfronteerd met een heffing naar een voordeel uit sparen en beleggen dat hoger is dan het werkelijk behaalde rendement leidt tot een schending van zijn door artikel 1 Eerste Protocol EVRM, in samenhang met artikel 14 EVRM, gewaarborgde rechten.

3.2 De Hoge Raad heeft in het arrest aangegeven dat uit het stelsel van de wet, de daarin geregelde gevallen en de daaraan ten grondslag liggende beginselen, of de wetsgeschiedenis, niet voldoende aanknopingspunten volgen aan de hand waarvan de rechter binnen het bestaande wettelijk stelsel zou kunnen vaststellen hoe de geconstateerde schending van het recht op ongestoord genot van eigendom valt op te heffen. Dit wordt aan de wetgever overgelaten. Toch heeft de Hoge Raad in het geval dat voorlag een (naar redelijkheid) op rechtsherstel gerichte compensatie vastgesteld omdat niet langer kon worden volstaan met de constatering van de schending of een onderzoek naar een individuele buitensporige last. Dat rechtsherstel werd geboden door te bepalen dat het (in deze zaak bekende) werkelijke rendement in de heffing werd betrokken.

3.3 Wij begrijpen dat voor het bieden van rechtsherstel op dit moment verschillende opties worden verkend. Ook worden mogelijkheden voor spoedwetgeving voor aanpassing van box 3 voor de jaren 2023 en 2024 verkend. Deze spoedwetgeving is vooruitlopend op de in het coalitieakkoord per 2025 afgesproken heffing over het werkelijk genoten rendement van het box 3 vermogen.

3.4 U heeft een tweetal scenario's voor het rechtsherstel voor de jaren 2017-2022 voorgelegd en gevraagd of een forfaitair rechtsherstel voor beide onderscheiden scenario's zonder mogelijkheid tot tegenbewijs in het licht van het arrest van 24 december 2021 juridisch verdedigbaar is. Ook heeft u een aantal mogelijke

inkaderingen van een tegenbewijsregeling aan ons voorgelegd. Deze vragen zullen wij hierna behandelen.

3.5 Er wordt overwogen om de spoedwetgeving qua vormgeving te laten aansluiten bij de voorgestelde, forfaitair vorm te geven hersteloperatie voor de jaren 2017-2022, met dien verstande dat op basis van de spoedwetgeving voor belastingplichtigen geen mogelijkheid meer bestaat om het huidige stelsel van box 3 toe te passen als dat in de individuele situatie gunstiger uitpakt. U heeft gevraagd of een dergelijk nieuw forfaitair stelsel in het kader van de spoedwetgeving zonder mogelijkheid tot tegenbewijs juridisch verdedigbaar is en zo nee, of er voldoende rechtvaardiging bestaat voor bepaalde afbakeningen van een eventuele tegenbewijsregeling. Deze vragen zullen wij ook hierna behandelen.

4 Kader artikel 1 Eerste Protocol EVRM bij forfaitaire regelingen; arrest Hoge Raad 24 december 2021

4.1 Vooropgesteld moet worden dat belastingheffing op grond van een forfaitaire regeling toegestaan is indien die inmenging in het ongestoorde genot van eigendom 'lawful' is, een 'legitimate aim' dient en een 'fair balance' tussen de belangen van de betrokken individu en het algemene belang respecteren. Van een 'fair balance' (op stelselniveau) is sprake indien er een redelijke, proportionele verhouding bestaat tussen de gehanteerde middelen en het met de heffing beoogde doel. In dat kader is ook het in artikel 14 EVRM neergelegde discriminatieverbod van belang, zo benadrukt de Hoge Raad in het arrest van 24 december 2021. Zowel met betrekking tot de gehanteerde middelen als met betrekking tot hun geschiktheid om dat doel te bereiken heeft de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid. Ook bij het beantwoorden van de vraag of gevallen als gelijke gevallen moeten worden beschouwd en of, in het bevestigende geval, een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat om die gevallen niettemin in verschillende zin te regelen, komt aan de wetgever een zekere beoordelingsvrijheid toe.[2]

4.2 In lijn met eerdere jurisprudentie wijst de Hoge Raad er in het arrest van 24 december 2021 op dat *een zekere ruwheid* inherent is aan een forfaitaire regeling. Degenen die in financieel opzicht beter presteren dan het forfait veronderstelt, worden ook fiscaal (relatief) gunstig behandeld ten opzichte van degenen die in dat opzicht slechter presteren. Een rechtvaardiging voor de daaruit volgende (relatieve) ongelijkheid kan deze eigenschap van forfaitaire regelingen echter alleen kan opleveren *voor zover bij het vaststellen van de forfaitaire grenzen is getracht de werkelijkheid te benaderen,* zo overweegt de Hoge Raad. Het gaat er niet alleen om of met de regeling een redelijk doel wordt gediend. Er moet ook een *redelijke verhouding bestaan tussen dat doel en*

[2] Zie ook rov. 3.2.1-3.2.2 van HR 24 december 2021.

de ongelijkheid die wordt veroorzaakt door de voor verwezenlijking van dat doel in de regeling gekozen vormgeving.[3]

4.3 De Hoge Raad benadrukt in het arrest van 24 december 2021 dat:

- sinds 2017 de wetgever aansluiting heeft gezocht bij een gemiddelde verdeling van het box 3-vermogen over spaargeld en beleggingen (de vermogensmix) en bij rendementen die door belastingplichtigen in de voorafgaande jaren gemiddeld zijn behaald;[4]
- sinds 2017 het voordien geldende uitgangspunt dat het forfait is afgestemd op het rendement dat alle belastingplichtigen in de praktijk gemiddeld zouden moeten kunnen behalen zonder dat zij daarvoor (veel) risico hoeven te nemen uit budgettaire overwegingen is verlaten;[5]
- daardoor het forfaitair stelsel verder is komen af te staan van een heffing over inkomen waarvan kan worden aangenomen dat een individuele belastingplichtige het daadwerkelijk heeft genoten en bovendien het nieuwe stelsel de door artikel 1 Eerste Protocol EVRM gegarandeerde vrije beschikkingsmacht inperkt doordat het een verhoudingsgewijs zware financiële last verbindt aan de keuze om niet over te gaan tot het risicovol beleggen van vermogen;
- het stelsel ook degenen benadeelt die wel overgaan tot het risicovol beleggen van hun vermogen, maar die – door gebrek aan inzicht of fortuin – hun keuze moeten bekopen met een laag rendement of met vermogensverlies;
- een individuele belegger geen garantie heeft dat hij het gemiddelde rendement zal behalen en door niettemin de heffing van inkomstenbelasting mede te baseren op het *gemiddelde rendement op risicovolle beleggingen* het stelsel een relatieve ongelijke behandeling creëert op basis van een omstandigheid die de betrokkenen niet zelf in de hand hebben;
- uit budgettaire overwegingen het uitgangspunt is verlaten dat het forfait aanknoopt bij het zonder veel risico haalbare rendement.[6]

4.4 Dit brengt de Hoge Raad tot het oordeel dat het sinds 2017 geldende forfaitaire stelsel de uit artikel 1 Eerste Protocol EVRM voortvloeiende proportionaliteitstoets niet kan doorstaan. Daarbij wijst de Hoge Raad er in het bijzonder op dat de – op zichzelf begrijpelijke – wens om de uitvoerbaarheid te bevorderen en de belastingopbrengsten op peil te houden, niet voldoende rechtvaardiging biedt voor het aanzienlijke verschil in behandeling tussen degenen die positieve vruchten plukken van hun risicovolle beleggingen, en die ook fiscaal een bevoorrechte behandeling ten deel valt, en degenen aan wie dat fortuin is voorbij gegaan, en aan wie door het stelsel een relatief

[3] Rov. 3.2.3.
[4] Rov. 3.3.2.
[5] Rov. 3.3.5 en 3.4.
[6] Rov. 3.4.

zware belastingschuld wordt toebedeeld.[7] Voor degene die door dit forfaitaire stelsel wordt geconfronteerd met een heffing naar een voordeel uit sparen en beleggen dat hoger is dan het werkelijk behaalde rendement leidt dit tot een schending van zijn door artikel 1 Eerste Protocol EVRM, in samenhang met artikel 14 EVRM, gewaarborgde rechten, aldus de Hoge Raad.[8]

4.5 De Hoge Raad oordeelt vervolgens dat niet langer kan worden volstaan met de constatering van de schending of een onderzoek naar een individuele buitensporige last. Daaraan staan volgens de Hoge Raad in de weg dat het ontbreken van een 'fair balance' ook het hiervoor genoemde *discriminerende karakter* heeft, dat de thans geldende regeling nog steeds dezelfde tekortkomingen bevat als die voor de jaren 2017 en 2018, en dat de wetgever weliswaar sinds 2015 werkt aan spoedige invoering van een heffing op basis van werkelijke rendementen, maar die invoering niet vóór 2025 kan worden verwacht.[9] Dat is voor de Hoge Raad aanleiding de belanghebbende voor de schending van zijn fundamentele rechten rechtsherstel te bieden door te bepalen dat met betrekking tot de jaren die in geschil zijn, alleen het – niet in geschil zijnde – werkelijke rendement in de heffing wordt betrokken.

5 Enkele opmerkingen vooraf

Verschil tussen rechtsherstel en (spoed)wetgeving

5.1 U heeft ons vragen voorgelegd over de mogelijkheden voor een tegenbewijsregeling in het kader van rechtsherstel en voor een tegenbewijsregeling in spoedwetgeving. Hierbij is van belang dat het karakter van en het kader voor een regeling voor rechtsherstel anders is dan het karakter van en het kader voor spoedwetgeving.

5.2 Een regeling voor *rechtsherstel* zal gericht moeten zijn op compensatie. De omvang daarvan zal in het algemeen slechts *naar redelijkheid* kunnen worden vastgesteld (vgl. rov. 3.6.3 van het arrest van 21 december 2021 over het rechtsherstel door de rechter). Het gaat daarbij om rechtsherstel aansluitend bij en als gevolg van het in de afgelopen jaren toegepaste stelsel. Dit geeft aan de ene kant meer ruimte om bij deze regeling niet aan te sluiten bij een exacte berekening van – bijvoorbeeld – het werkelijk rendement als dat lastig te bepalen zou zijn (de vaststelling moet "naar redelijkheid" geschieden). Het geeft minder ruimte, waar de uitgangspunten van het stelsel vast staan (zoals: aanslagen die per jaar zijn opgelegd en het tarief) en van belastingplichtigen mag worden verwacht dat zij (nog) over bepaalde gegevens beschikken (zoals gegevens om werkelijke rendementen aan te tonen).

5.3 Het karakter van een regeling gericht op *rechtsherstel* geeft op het eerste gezicht ruimte om - ook om uitvoerbaarheidsredenen - de omvang van de op rechtsherstel

---

7 Rov. 3.5.
8 Rov. 3.6.1.
9 Rov. 3.6.2.

gerichte compensatie op een forfaitaire wijze in te richten. Met een dergelijke forfaitaire regeling zal ons inziens dan wel in het gros van de gevallen naar redelijkheid rechtsherstel moeten kunnen worden geboden. Ook moet het voor belastingplichtigen die aanspraak op een hogere compensatie willen maken mogelijk zijn om aan te tonen dat de forfaitaire compensatie in hun geval te laag is.

5.4 *Wetgeving* zal moeten voldoen aan de daaraan te stellen eisen, zoals artikel 1 Eerste Protocol EVRM en artikel 14 EVRM. Die eisen zullen niet anders zijn als het gaat om (spoed)wetgeving voor een aantal jaren, om een periode naar een ander stelsel te overbruggen. Dit geeft aan de ene kant meer ruimte om in deze nieuwe wetgeving zo nodig uitgangspunten aan te passen (denk aan: voor het bepalen van het rendement aansluiten bij langere periodes dan een jaar of het aanpassen van de uitgangspunten van een forfait en het tarief). Bij het vaststellen van wetgeving beschikt de wetgever in algemene zin over een ruime *margin of appreciation*. Aan de andere kant moet ervan uit worden gegaan dat als in het kader van wetgeving gebruik wordt gemaakt van een tegenbewijsregeling, daar hogere eisen aan worden gesteld.

5.5 Zo zal, als wetgeving een tegenbewijsregeling bevat, het voor belastingplichtigen praktisch mogelijk moeten zijn om het vereiste tegenbewijs te leveren tegen redelijke inspanningen die van hen gevergd kunnen worden. Een tegenbewijsregeling waarbij belastingplichtigen met een onmogelijke of complexe bewijslast worden geconfronteerd, zal niet alleen tot frustraties, uitvoeringsproblemen zowel bij de belastingplichtige als bij de Belastingdienst en vele procedures leiden. De vraag is ook of een dergelijke tegenbewijsregeling aan het doel daarvan voldoet. Voor nieuwe wetgeving zal een tegenbewijsregeling dan ook uitsluitend te overwegen zijn als zij ook daadwerkelijk – zowel voor belastingplichtigen als de Belastingdienst – uitvoerbaar is en het gevraagde tegenbewijs ook daadwerkelijk van belastingplichtigen kan worden verlangd.

5.6 In algemene zin gaan wij er vanuit dat de rechter ook wel oog zal hebben voor de uitdagingen waar de staatssecretaris, de wetgever en de Belastingdienst met het arrest van de Hoge Raad van 24 december 2021 voor staan, ook omdat het voor het draagvlak voor belastingen in het algemeen van belang is dat ook inkomen uit sparen en beleggen wordt belast.

Wat is het werkelijk rendement?

5.7 De voorgestelde tegenbewijsregelingen nemen kort gezegd tot uitgangspunt dat de belastingplichtige tegenbewijs moet leveren dat het werkelijke rendement op zijn vermogen, lager ligt dan waar het forfait vanuit gaat. Dat roept ook de vraag op wat onder het werkelijk rendement moet worden verstaan, en in hoeverre daarover verder debat te verwachten valt. Zo is mogelijk nodig dat belastingplichtigen het directe rendement en mogelijk ook indirecte rendement (alle vermogensmutaties, niet alleen op de peildatum, maar gedurende het hele jaar) moeten kunnen aantonen (zie ook het

advies van Bavinck, Dusarduijn en Van Vijfeijken van 28-1-2022). Als tot een tegenbewijsregeling wordt overgegaan, vergt dat nadere uitwerking en gedachtenvorming.

'Rechtsherstel' over 2022

5.8 Een lastig punt is het 'herstel' voor 2022. Het is de vraag of over 2022 'rechtsherstel' kan worden geboden door middel van belastingheffing op basis van een beleidsregel. Voor de belastingheffing over 2022 is immers duidelijk dat het bestaande wettelijke stelsel door de Hoge Raad ontoereikend is bevonden en dus geen basis meer kan bieden voor het tot dan toe gehanteerde stelsel voor belastingheffing over box 3. Weliswaar wordt in de voorgestelde beleidsregel in zekere mate tegemoetgekomen aan de bezwaren van de Hoge Raad door een stelsel te introduceren dat een aantal van die bezwaren wegneemt, maar dat stelsel is niet op een wet gebaseerd. De vraag, die belastingplichtigen dan over 2022 mogelijk (massaal) aan de orde gaan stellen, is of de wettelijke grondslag voor deze belastingheffing niet ontbreekt. Wij achten niet volledig uitgesloten dat zal worden geoordeeld dat die grondslag inderdaad ontbreekt, met als gevolg dat alle geheven belasting over box 3 aan deze belastingplichtigen moet worden terugbetaald. Het ligt daarom niet zonder meer voor de hand om voor 2022 aan te sluiten bij het rechtsherstel over de voorafgaande jaren. Een andere mogelijkheid die zou kunnen worden verkend is om een wettelijke regeling te creëren voor de heffing in 2023 en 2024 en die met terugwerkende kracht toe te passen over 2022. Artikel 1 Eerste Protocol EVRM lijkt daaraan ook niet zonder meer in de weg te staan, maar dit behoeft uiteraard nadere uitwerking.[10]

> Voorzienbaarheid is onder andere een belangrijk punt. Het lijkt in dat verband wel op zijn minst aangewezen dit in de aangekondigde kamerbrief in april aan te kondigen, zodat belastingplichtigen daarmee rekening kunnen houden.
>
> Ook voor 2021 zou kunnen worden aangevoerd dat een wettelijke grondslag voor rechtsherstel ontbreekt, maar die regeling kan – ook gezien het moment van het arrest van de Hoge Raad – niet meer goed worden aangepast. Wij kunnen ons voorstellen dat voor 2021 daarom eerder bij de regeling van het rechtsherstel wordt aangesloten.

6 Rechtsherstel (jaren 2017-2022); al dan niet met tegenbewijsregeling

6.1 Opties rechtsherstel 2017-2022

6.1.1 Als een optie voor rechtsherstel voor de jaren 2017-2022 noemt u het toepassen van een nieuwe forfaitaire berekening van het rendement toe te passen op basis van *de werkelijk vermogensmix op de peildatum*. Daarbij wordt aangesloten bij de werkelijke

[10] Wel zagen de uitspraken van het EHRM vooral op gevallen waarin het doel was om belastingontwijking c.q. –ontduiking te voorkomen, maar daarvan lijkt hier in zekere zin ook sprake.

vermogensuitsplitsing in de aangifte waarop de aanslag is gebaseerd. Er wordt dus niet meer uitgegaan van een veronderstelde, fictieve vermogensmix. U geeft aan dat voor met name belastingplichtigen met hoofdzakelijk of uitsluitend spaargeld de nieuwe berekening dichtbij het werkelijke rendement zal uitkomen omdat het werkelijke rendement op spaargeld goed forfaitair benaderbaar is en weinig spreiding kent tussen belastingplichtigen.

6.1.2 Voor de te hanteren forfaits noemt u twee varianten.

> Variant 1 houdt in dat voor het rendement op (daadwerkelijk aangehouden) spaargeld forfaitair wordt uitgegaan van het gemiddelde rendement op spaargeld, en voor het rendement op (daadwerkelijk aangehouden) beleggingen uit te gaan van het forfaitaire rendement zoals dat in box 3 geldt voor rendementsklasse II, de rendementsklasse voor beleggingen. Dit is een *meerjarig gemiddeld rendement op beleggingen*.
>
> Variant 2 houdt in dat een forfaitair rendement wordt gehanteerd op basis van het *gemiddelde rendement in dat belastingjaar* voor verschillende categorieën die nu reeds worden onderscheiden in de aangifte (effectenbezit, overige vorderingen en contact geld, onroerende zaken, etc.).

6.1.3 Voor beide varianten zal nog steeds gelden dat aan bepaalde belastingplichtigen een hoger forfaitair rendement wordt toegerekend dan het (door hen berekende) daadwerkelijk behaalde rendement. Dit zal voor variant 1 sterker gelden dan voor variant 2. In dit kader is relevant dat voor beide varianten in deze nieuwe forfaitaire berekening bepaalde relatief veilige, laag renderende beleggingen (zoals staatsobligaties) niet (kunnen) worden onderscheiden van andere, hoog renderende beleggingen. Bovendien is van belang dat rechtsherstel niet tot een hogere belasting mag leiden.

6.1.4 U heeft ons in dit kader de volgende vragen voorgelegd:

> 1. Is een forfaitair rechtsherstel voor beide onderscheiden varianten zoals hierboven geschetst zonder mogelijkheid tot tegenbewijs in het licht van het arrest van 24 december 2021 juridisch verdedigbaar?
> 2. Hoe beoordeelt u de volgende mogelijke inkaderingen van een tegenbewijsregeling:
> a. De tegenbewijsregeling wordt beperkt tot belastingplichtigen die over de gehele periode 2017-2022 een lager daadwerkelijk rendement hebben behaald dan het forfaitair bepaalde rendement over die periode. Deze inkadering sluit aan bij de bedoeling van de wetgever om met de forfaits voor beleggingsvermogen aan te sluiten bij de rendementen die gemiddeld meerjarig behaald worden. Dit voorkomt dat belastingplichtigen die in enkele jaren een negatief of laag rendement hebben behaald, maar per saldo over een langere periode een bovengemiddeld rendement behalen dubbel worden bevoordeeld. Namelijk door in jaren waarin een hoog rendement is behaald het (lagere) forfaitaire rendement te belasten, en in jaren waarin een laag rendement wordt behaald het daadwerkelijk behaalde rendement te belasten.

b. Voor toegang tot de tegenbewijsregeling wordt een doelmatigheidsdrempel geïntroduceerd. Alleen belastingplichtigen met een bepaald fiscaal belang krijgen toegang tot de tegenbewijsregeling. Deze drempel kan ofwel een absoluut bedrag zijn, ofwel een relatieve procentuele afwijking tussen het forfaitair bepaalde rendement en het daadwerkelijk behaalde rendement. In dit kader is de vraag of het Fierensmarge-arrest aan een tegenbewijsregeling met doelmatigheidsdrempel in de weg staat.
c. De tegenbewijsregeling wordt beperkt tot belastingplichtigen waarbij de geheven belasting in box 3 hoger is dan het werkelijke inkomen uit vermogen.
d. De tegenbewijsregeling wordt beperkt tot belastingplichtigen waarbij de geheven belasting in box 3 over de gehele periode 2017-2022 hoger is dan het werkelijke inkomen uit vermogen over die periode.
e. Indien ook rechtsherstel wordt geboden aan belastingplichtigen waarvan de aanslag over de jaren 2017-2020 al onherroepelijk vaststaat, wordt aan deze groep alleen forfaitair rechtsherstel zoals hierboven beschreven geboden. De tegenbewijsregeling wordt alleen opgesteld voor belastingplichtigen die bezwaar hebben gemaakt of waarvan de aanslag nog niet onherroepelijk vaststaat.

6.2 *Vraag 1: is een forfaitair rechtsherstel voor beide geschetste varianten zonder mogelijkheid tot tegenbewijs in het licht van het arrest van 24 december 2021 juridisch verdedigbaar?*

6.2.1 Door af te stappen van de fictieve vermogensmix die is gebaseerd op een verdeling van het box 3-vermogen over spaargeld en beleggingen en in plaats daarvan uit te gaan van de werkelijke vermogensuitsplitsing op de peildatum zoals is opgenomen in de aangifte waarop de aanslag is gebaseerd, wordt – althans voor het moment van de peildatum – aangesloten bij de werkelijke verdeling van het vermogen tussen sparen en beleggen op de peildatum. Daarmee mengt de Staat zich niet meer in deze keuze van de belastingplichtige.

6.2.2 Uw inschatting is dat voor belastingplichtigen met hoofdzakelijk of uitsluitend spaargeld de nieuwe forfaitaire berekening (waarbij wordt uitgaan van het gemiddelde rendement op spaargeld) dichtbij het werkelijke rendement zal uitkomen. Dat zou betekenen dat daarmee voor het spaargeld voldoende wordt getracht de werkelijkheid te benaderen, al kan uiteraard niet worden uitgesloten dat er toch spaarders zullen zijn die een lager rendement hebben behaald.

6.2.3 In variant 1 wordt voor het rendement op (daadwerkelijk aangehouden) beleggingen uitgegaan van het forfaitaire rendement zoals dat in box 3 geldt voor rendementsklasse II (de rendementsklasse voor beleggingen). Dit is een *meerjarig gemiddeld rendement op beleggingen*. In variant 2 wordt een forfaitair rendement voor beleggingen gehanteerd op basis van het *gemiddelde rendement in dat belastingjaar* voor verschillende categorieën die nu reeds worden onderscheiden in de aangifte (effectenbezit, overige vorderingen en contact geld, onroerende zaken, etc.).

6.2.4 In variant 1 wordt derhalve voor *alle* aangehouden beleggingen nog altijd uitgegaan van één meerjarig gemiddeld rendement. In variant 2 wordt, doordat wordt uitgegaan van de verschillende categorieën die thans in de aangifte worden uitgevraagd en van het gemiddelde rendement in dat belastingjaar voor die verschillende categorieën geldt, meer aangesloten bij de werkelijke opbouw/verdeling van de beleggingen en de voor die categorieën geldende gemiddelde. Daarom verdient deze variant ons inziens in ieder geval de voorkeur boven variant 1.

6.2.5 In variant 2 geldt evenwel nog altijd dat de beperking, zo hebben wij van u begrepen, dat een verdere uitsplitsing van beleggingen naar aandelen en obligaties voor de jaren 2017-2022 niet mogelijk is. Verder zal ook onder deze variant nog steeds gelden dat aan bepaalde belastingplichtigen (de beleggers met "gebrek aan inzicht of fortuin") een hoger forfait voor beleggingen zal worden toegekend dan het daadwerkelijk door de belastingplichtige behaalde rendement. Daar komt bij dat in het arrest van 24 december 2021 de Hoge Raad heeft benadrukt dat met het sinds 2017 geldende forfaitaire stelsel de wetgever het uitgangspunt dat het forfait is afgestemd op het rendement dat alle belastingplichtigen in de praktijk gemiddeld zouden moeten kunnen behalen *zonder dat zij daarvoor (veel) risico hoeven te nemen* heeft verlaten en dat daardoor het forfaitair stelsel verder af komen te staan van een heffing over inkomen waarvan kan worden aangenomen dat een individuele belastingplichtige het daadwerkelijk heeft genoten.

6.2.6 Door in variant 2 ervan uit te gaan dat een groter percentage van het effectenbezit niet risicovol wordt belegd (de huidige regeling gaat uit van een meer offensieve portefeuille[11]), wordt het risico dat sprake is van belastingheffing die in strijd is met artikel 1 Eerste Protocol EVRM, in samenhang met artikel 14 EVRM, verder beperkt. Dit zal evenwel een budgettair offer vragen. Bovendien zal dit vermoedelijk in veel gevallen onredelijk (in de zin van te gunstig) kunnen uitwerken, terwijl ook niet alle beleggers (bijvoorbeeld door "gebrek aan inzicht of fortuin") met dit rechtsherstel naar redelijkheid zullen worden gecompenseerd. Naar onze inschatting zal het inrichten van rechtsherstel op een zodanige wijze dat alle betrokkenen naar redelijkheid worden gecompenseerd zonder dat een tegenbewijsmogelijkheid nodig is, derhalve niet mogelijk zijn.

6.2.7 Ons lijkt een forfaitair rechtsherstel volgens de twee door u onderscheiden varianten zonder tegenbewijsmogelijkheid juridisch niet verdedigbaar is.

6.3 Vraag 2a: Hoe beoordeelt u een tegenbewijsregeling die wordt beperkt tot belastingplichtigen die over de gehele periode 2017-2022 een lager daadwerkelijk rendement hebben behaald dan het forfaitair bepaalde rendement over die periode?

[11] 70% aandelen en 30% obligaties.

6.3.1 Het ligt niet voor de hand en het lijkt ook niet in overeenstemming met het arrest van de Hoge Raad het rechtsherstel uit te stellen tot na 2022 en alleen degenen die over de gehele periode 2017-2022 een lager daadwerkelijke rendement hebben behaald dan het forfaitaire rendement te compenseren. Daarmee wordt afgeweken van het systeem van belastingheffing op basis van een jaarinkomen. Voorts wordt afgeweken van het verlenen van compensatie in de vorm van een verlaging van de aanslag, dus ook van de wijze waarop de Hoge Raad in het decemberarrest de compensatie verleent. In het voorgestelde stelsel worden de bezwaren afgewezen en moeten de belastingplichtige het doen met de toezegging van een compensatie in 2023 over de periode 2017 t/m 2022.

6.3.2 Het ligt ons inziens het meest voor de hand voor de periode tot 2021 zo snel mogelijk rechtsherstel te bieden en daarmee niet te wachten tot na 2022. Dat is in lijn met het gegeven dat de massaal bezwaarprocedures over 2017 en 2018 met de beslissing van de Hoge Raad en de daarna volgende collectieve uitspraak tot een eind zijn gekomen[12] en het daarom (in ieder geval voor die gevallen) niet voor de hand ligt te lang te wachten met het rechtsherstel.

> In verband zal een belastingplichtige ons inziens ook bij de rechter (moeten) kunnen klagen over het niet tijdig bieden van herstel.[13]

Het spoedig overgaan tot rechtsherstel is ook in lijn met de Kamerbrief van 1 februari 2022 waarin is aangekondigd dat het doel is om zo snel mogelijk tot een goede oplossing te komen en des te meer om burgers zo snel mogelijk duidelijkheid te geven over de gevolgen van het arrest.[14]

> Wel is in die brief ook geconstateerd dat de wettelijke deadline voor het realiseren van rechtsherstel (4 augustus 2022) voor de bezwaren over 2017 en 2018 mogelijk niet gaat worden gehaald.[15] Zelfs indien dat onverhoopt het geval zou zijn, ligt het niet voor de hand daar (veel) langer mee te wachten.

6.3.3 Zeker voor de bezwaren over 2017 en 2018 geldt dat daarvoor zo snel mogelijk rechtsherstel moet worden geboden en bij voorkeur voor 4 augustus 2022 of in ieder geval voor die bezwaren op dat moment bekend is hoe rechtsherstel zal worden geboden. Het is in dat verband ons inziens aan te bevelen eerst aan de hand van de voorgestelde (forfaitaire) regeling rechtsherstel te bieden en de bezwaarmakers over 2017 en 2018 (en latere jaren) daarna de gelegenheid te bieden tegenbewijs te leveren.

---

[12] Zie ook Kamerstukken II 2021/22, 35 927, nr. 92, p. 2. Over 2019 en 2020 lopen overigens ook nog massaal bezwaarprocedures. In de kamerbrief is echter aangekondigd dat de collectieve uitspraak ook op de jaren 2019 en 2020 zal zien. Zie Kamerstukken II 2021/22, 35 927, nr. 92, p. 3.

[13] Vergelijk ook Gerverdinck in zijn noot in FED 2022/9, onder 9.

[14] Kamerstukken II 2021/22, 35 927, nr. 92, p. 4 en 6. Wel is aangegeven dat dit ook zorgvuldig en zo eenvoudig mogelijk moet gebeuren en tevens moet worden gelet op de uitvoerbaarheid.

[15] Kamerstukken II 2021/22, 35 927, nr. 92, p. 3.

De massaal bezwaarprocedures over 2019 en 2020 zijn ook in de collectieve uitspraak van 4 februari 2022 meegenomen.[16] Het ligt daarom voor de hand daarvoor dezelfde oplossing te kiezen.

Omdat in deze gevallen al definitieve aanslagen zijn opgelegd, is het ook niet mogelijk om deze aan te houden, zoals wel wordt voorgesteld voor de aanslagen over 2021.[17]

6.3.4 Voor 2021 is het rechtsherstel in zoverre anders dan voor de periode 2017-2020, dat er voor deze periode nog geen definitieve aanslagen zijn opgelegd en daarom voor alle belastingplichtigen die tot box 3 behorend vermogen boven de vrijstelling bezitten rechtsherstel zal moeten worden geboden in die zin dat met het arrest van de Hoge Raad rekening moet worden gehouden ondanks de andersluidende wettelijke regeling. In beginsel zou ook voor deze groep zo snel mogelijk rechtsherstel in de rede liggen (mede omdat de aanslag IB meer omvat dan alleen een heffing over box 3 vermogen en mogelijk ook nog belasting moet worden bijbetaald op grond van andere inkomsten) en bestaat er dus een goede reden om het opleggen van de definitieve aanslag niet te lang uit te stellen.

Het vorenstaande geldt overigens ook voor de aanslagen over 2020 die nog niet definitief zijn opgelegd.

Het is ons inziens ook voor deze groep mogelijk, net als voor de jaren 2017-2020 geldt, te kiezen voor een regeling waarbij wordt uitgegaan van een forfaitair rendement zoals wij hiervoor hebben besproken. Belastingplichtigen die menen dat hun daadwerkelijke rendement lager ligt, kunnen dan bezwaar maken (en bewijs leveren dat hun rendement lager was). De aangiftes 2021 worden dan wel conform de forfaits van de rechtsherstelregeling opgelegd, maar eventueel tegenbewijs zal dan in het kader van bezwaar tegen de aangifte moeten worden geleverd. Daar zouden de belastingplichtigen ook op kunnen worden gewezen. Een andere aanpak waarbij al in het kader van de aangifte tegenbewijs kan worden geleverd, is op dit moment niet meer uitvoerbaar.

6.3.5 Het vorenstaande is bovendien meer in overeenstemming met het uitgangspunt dat per jaar belasting is geheven over een (forfaitair) rendement in een bepaald jaar (dat ver aflag van het werkelijke rendement) en daarbij minder past dat voor de compensatie de rendementen over meerdere jaren bepalend zijn.

6.3.6 Mocht toch worden gekozen voor een rendement over de periode 2017-2022, dan zou de regeling ons inziens moeten worden aangepast, zodat in lijn met het vorenstaande wel per jaar, bij de aanslagregeling, compensatie wordt toegekend. Het alternatief zou er – globaal weergegeven – als volgt kunnen uitzien (verdere uitwerking zal nog moeten plaatsvinden). Jaarlijks zal bepaald moeten worden wat het verschil is tussen

[16] Kamerstukken II 2021/22, 35 927, nr. 92, p. 4 en https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stcrt-2022-4198.html.
[17] Kamerstukken II 2021/22, 35 927, nr. 92, p. 5.

het werkelijk rendement van de belastingplichtige en het forfaitair bepaalde rendement. Het verschil wordt hierna benoemd als onderrendement (in geval van een negatief verschil) c.q. overrendement (in geval van een positief verschil). Voor het tegenbewijs in een bepaald jaar zal een negatief verschil kunnen leiden tot een verlaging van de heffing in dat jaar, maar alleen voor zover dit onderrendement meer bedraagt dan het overrendement in de voorafgaande jaren vanaf 2017. Daarbij zal een onderrendement in een voorafgaand jaar de overrendementen in de andere voorafgaande jaren compenseren, maar niet voor zover dit onderrendement reeds tot een verlaging van het inkomen uit vermogen heeft geleid. Dit betekent dat voor een belastingplichtige die geen bezwaar heeft gemaakt tegen de aanslagen t/m 2020 over 2021 alleen met succes tegenbewijs kan leveren wanneer hij over 2021 alsmede over de gehele periode 2017 t/m 2021 een onderrendement heeft gehad. Daarbij vindt een compensatie van over- en onderrendementen plaats.

In dit stelsel is ook denkbaar dat al vanaf 2021 rechtsherstel wordt geboden. Ook een knip tussen periodes, zodat eerdere jaren waar al langer geleden bezwaar over is gemaakt, eerder kunnen worden hersteld, is denkbaar.

6.3.7 Het belangrijkste materiële verschil van deze door ons voorgestelde regeling met de in vraag 2a omschreven inkadering van het tegenbewijs is dat een in een bepaald jaar geslaagd tegenbewijs niet wordt teruggedraaid door een overrendement in een volgend jaar. Daarnaast wordt uitgegaan van een jaarlijks stelsel in verband met het tegenbewijs (bij de aanslagregeling) in plaats van een afwikkeling over alle jaren gezamenlijk na afloop van 2022. Het is de vraag of dit een extra uitvoeringsprobleem oplevert omdat in beide wijzen van inkadering over alle jaren een berekening van het werkelijke rendement moet plaatsvinden.

6.3.8 Voor 2022 is ons inziens de vraag of sprake kan zijn van rechtsherstel als in de daaraan voorafgaande jaren (zie onderdeel 5.8 hiervoor).

6.4 Varianten tegenbewijsregeling 2b, 2c en 2d

6.4.1 U heeft ook de vraag (2b) gesteld of het denkbaar is de tegenbewijsregeling te beperken tot die gevallen waarin het nadeel een bepaald absoluut bedrag overschrijdt of een bepaald relatief verschil tussen het fictieve en werkelijke rendement.

6.4.2 Ons inziens ligt een dergelijke benadering niet voor de hand. Allereerst is het de vraag waarom bij geringer nadeel (zeker indien sprake is van een drempel met absolute bedragen) geen aanspraak kan worden gemaakt op rechtsherstel en bij groter nadeel wel. Het is ons inziens lastig voor dat onderscheid een juridisch acceptabele rechtvaardiging te vinden. Een dergelijke drempel zou daarmee al snel in strijd kunnen komen met artikel 14 EVRM.

Daarbij is nadeel ook relatief. Voor een kleine spaarder die boven de drempel uitkomt kan een relatief gering nadeel toch grotere impact hebben dan

bijvoorbeeld een vermogende particulier die in absolute zin een groter nadeel ondervindt.

6.4.3 Het door u genoemde het Fierensmarge-arrest[18] betrof de in de Wet WOZ opgenomen bepaling die inhield dat een bij WOZ-beschikking vastgestelde waarde van een onroerende zaak geacht werd juist te zijn indien de afwijking van de vastgestelde waarde en de werkelijke waarde binnen een bepaalde marge blijft. De Hoge Raad oordeelde dat hiermee een effectieve betwisting van de rechtmatigheid van de WOZ-beschikking wordt verhinderd en sprake is van een inbreuk op artikel 1 Eerste Protocol EVRM. De in vraag (2b) voorgestelde beperking van de tegenbewijsregeling kan eveneens als een procedurele bepaling waarmee effectieve betwisting van de hoogte van het verleende rechtsherstel wordt verhinderd worden beschouwd, zodat ons inziens ook daarom van deze inkadering van de tegenbewijsregeling moet worden afgezien.

6.4.4 Voor de regeling als voorgesteld onder 2c en 2d zien we weinig juridische aanknopingspunten. De door de Hoge Raad gesignaleerde problemen zagen immers op het fictieve rendement dat is berekend over het vermogen. Het ligt daarom niet voor de hand het leveren van tegenbewijs te beperken aan de hand van aspecten die daar niet aan zijn gerelateerd, zoals de vraag of de geheven belasting het inkomen uit vermogen overtrof.

6.4.5 Wij wijzen er voorts nog op dat bij de beoordeling van de proportionaliteitstoets van belang kan zijn of de belasting op inkomsten uit vermogen uitgaat boven dat inkomen zelf. De Hoge Raad heeft echter geoordeeld dat sprake is van schending van het EVRM en dat rechtsherstel moet worden geboden op basis van het werkelijke inkomen. Daardoor speelt de proportionaliteitstoets niet meer. De in 2c en 2d voorgestelde inkadering van de tegenbewijsmogelijkheid komt in feite neer op maximering van de heffing op een tarief van 100% van het werkelijke inkomen uit vermogen. Wij achten het onwaarschijnlijk dat de rechter deze inkadering van de tegenbewijsmogelijkheid zal aanvaarden.

6.5 Vraag 2e: Tegenbewijsregeling alleen openstellen voor belastingplichtigen die bezwaar hebben gemaakt of waarvan de aanslag nog niet onherroepelijk vaststaat

6.5.1 De tegenbewijsregeling hoeft juridisch gezien niet te worden opengesteld voor belastingplichtigen die geen bezwaar hebben gemaakt, zie ons eerdere advies van 27 januari 2022 over de vraag of artikel 13 EVRM met zich brengt dat artikel 45aa sub b URIB niet kan en mag worden toegepast in de gevallen waarin geen bezwaar is gemaakt tegen de vermogensrendementsheffing in box 3 voor de jaren 2017 en 2018. Dat is wat ons betreft een politiek-bestuurlijke afweging, al kan daar ook anders over worden gedacht. In lijn daarmee zou dat dan ook gelden voor het openstellen van een tegenbewijsregeling.

[18] HR 22 oktober 2010, ELCI:NL:HR:2010:BL1943.

6.5.2 U heeft ons ook de mogelijkheid voorgelegd dat coulancehalve ook niet-bezwaarmakers het aangepaste forfait wordt geboden (als dat gunstiger is), maar dan zonder mogelijkheid van tegenbewijs. Daarmee wordt ontegenzeggelijk de niet-bezwaarmakers tegemoet gekomen. Dat kan er toe leiden dat minder mensen opkomen tegen de beslissing om geen compensatie te bieden. Het is dan echter niet uitgesloten dat de rechter daarin aanleiding ziet om dan ook inhoudelijk te beoordelen of de coulanceregeling aan de eisen van de Hoge Raad voldoet.

7 Tegenbewijsregeling bij spoedwetgeving (jaren 2023 en 2024)

7.1 De Hoge Raad stelt in het arrest van 24 december 2021 voorop dat een forfaitaire regeling mogelijk is, en dat een zekere ruwheid daaraan inherent is. Dat degenen die het beter doen dan het forfait, een voordeel hebben ten opzichte van degenen die het slechter doen dan het forfait, is (pas) een probleem voor zover bij het vaststellen van het forfait niet wordt geprobeerd de werkelijkheid te benaderen (rov. 3.2.3).

7.2 De Hoge Raad stelt vervolgens vast dat dat vanaf 2017 het geval is, en dat de wetgever vanaf dat jaar geen meer aansluiting heeft gezocht bij de rendementen die belastingplichtigen in de praktijk, over een langere periode bezien, gemiddeld zouden moeten kunnen behalen zonder dat zij daar (veel) risico voor hoeven nemen (rov. 3.3.1 en zie ook rov. 3.3.5).

7.3 Van deze uitgangspunten wordt in de mogelijke regeling waarvan u ons de contouren heeft voorgelegd, geen afstand genomen. Dat betekent dat de nieuwe regeling aan dezelfde uitgangspunten moet voldoen, en dat de problemen die de Hoge Raad ten aanzien van de huidige regeling vaststelt, verholpen moeten worden. Wel heeft de wetgever ook bij een spoedwetgeving de hiervoor in onderdeel 4.1 omschreven beoordelingsvrijheid.

7.4 Een tegenbewijsregeling kan bijdragen aan de rechtvaardiging voor een forfait, maar kan geen fundamentele problemen in het stelsel verhelpen. Het oude systeem voor de toekomst handhaven met een tegenbewijsregeling is wat ons betreft dan ook niet mogelijk. In het nieuwe systeem zal voldoende aan de bezwaren van de Hoge Raad tegemoet gekomen moeten worden. Een tegenbewijsregeling kan wel de keuze voor bepaalde forfaits meer rechtvaardigen en er voor zorgen dat voor gevallen die afwijken van de meer standaard benadering aan de hand waarvan de forfaits zullen worden vastgesteld, ook een goede uitkomst wordt bereikt doordat een mogelijkheid wordt geboden ook bij het werkelijk rendement aan te sluiten.

Voor de inkadering van een tegenbewijsregeling gelden de opmerkingen die wij hiervoor hebben gemaakt over een tegenbewijsregeling in het kader van rechtsherstel.

7.5 Voor een tegenbewijsregeling in het kader van wetgeving kan wat ons betreft echter uitsluitend worden gekozen als het leveren van tegenbewijs in de praktijk daadwerkelijk mogelijk is, zonder dat de belastingplichtige daarmee met een bewijslast wordt belast waar niet of uitsluitend met aanzienlijke inspanningen aan is te voldoen. Het leveren van tegenbewijs moet daarentegen – in ieder geval voor het overgrote deel van de gevallen – eenvoudig te leveren zijn, ook voor natuurlijke personen zonder fiscale bijstand.

7.6 Wij begrijpen van u dat dat zeer de vraag is en dat dit tegenbewijs in veel gevallen niet of slechts moeilijk te leveren zal zijn. Wij vragen ons in die omstandigheden sterk af of een tegenbewijsregeling alleen al vanwege de te verwachten frustraties en uitvoeringsproblemen een reële optie is.

7.7 Als dat niet het geval is, ligt het in de rede om in te zetten op een regeling waarbij zo goed mogelijk aan de door de Hoge Raad gesignaleerde problemen tegemoet wordt gekomen, al dan niet door de gekozen forfaits ruimhartiger in te richten. Hiervoor gaven wij al aan dat de wetgever bij het inrichten van wetgeving en de keuzes in een belastingstelsel over een *wide margin of appreciation* beschikt. Er kan dus ook worden bezien of de uitgangspunten anders kunnen worden gekozen. Er zal in ieder geval scherp uiteen moeten worden gezet welke uitgangspunten de wetgever voor de gekozen forfaitaire regeling hanteert. Wellicht kan er ook aan worden gedacht om het werkelijk rendement scherper te benaderen door jaarlijks forfaits te herijken of vast te stellen. Daarbij zou mogelijk het tarief voor box 3 kunnen worden aangepast. Wellicht zou ook een beperktere tegenbewijsregeling – die wel voor zowel de belastingplichtige als de Belastingdienst goed uitvoerbaar is – nog een te onderzoeken denkrichting kunnen zijn (bijvoorbeeld vanwege het onderscheid tussen aandelen en obligaties dat niet kan worden gemaakt).

Oplegger dekkingsopties box 3

Budgettaire opgave

- De derving aan de inkomstenkant hangt af van keuzes over herstel (zie tabel 1) en spoedwetgeving[1].
- Op basis van de begrotingsregels en de Starnota dient voor de derving als gevolg van het box 3-arrest dekking gevonden te worden. Het dekken van de budgettaire gevolgen van arresten binnen het inkomstenkader is namelijk de staande praktijk. Dit gold eerder bijvoorbeeld ook voor arresten rondom Sofina, IACK co-ouderschap, aanvullend tier 1 kapitaal (AT1), de fiscale eenheid en btw-ondernemerschap bij zonnepanelen.
- Deze derving dient binnen de kabinetsperiode gedekt te worden. Dekking van een budgettaire derving wordt in de regel zoveel mogelijk bij dezelfde belastingsoort gezocht.
- Bijgevoegd kunt u een groslijst van mogelijkheden vinden. De budgettaire opbrengst en de uitvoeringsgevolgen zijn per maatregel bekeken, de inwerkingtredingsdata zijn op basis van eerste inschattingen vanuit de uitvoering. Voor een definitief oordeel is een uitvoeringstoets nodig. Bij een combinatie van maatregelen kunnen de opbrengst en de uitvoeringsmogelijkheden wijzigen.
- De budgettaire opgave is dusdanig groot dat het moeilijk kan zijn om met 'kleine' opties het gat te vullen. Dit kan dus vragen om significante aanpassingen van het belastingstelsel. Bijlage 3 bevat daarom ter achtergrond de beleidsmatige overwegingen bij de lijst aan dekkingsopties op basis van de rapporten die de afgelopen jaren zijn verschenen.

Bespreekpunt: inventariseren van de reacties op deze lijst aan dekkingsrichtingen en -opties. Volgende vierhoek worden op basis van deze inventarisatie pakketten voorgelegd.

Tabel 1: Geraamde dekkingsopgave aan de inkomstenkant bij verschillende varianten (cumulatieve bedragen over de periode 2017 tot en met 2022, in miljarden euro's)

	Voor alle belastingplichtigen[1]	*waarvan via tegenbewijsregeling[2]*	In 2017-2020 alleen voor bezwaarmakers[3]	Voor alle belasting-plichtigen, maar met tegenbewijs-regeling in 2017-2020 alleen voor bezwaar-makers
1. Alles terug-variant	**26,5**	*0 (0 verzoeken)*	9,9	26,5
2. Spaarvariant	11,4	*4,7 (2,2 mln verzoeken)*	3,5	**7,9**
3. Forfaitair voor alle vermogenscategorieën	**11,3**	*1,2 (0,9 mln verzoeken)*	3,4	10,7

[1] Inclusief doorwerking van maatregelen aan de inkomstenkant, exclusief uitvoeringskosten en doorwerking op inkomensafhankelijke regelingen (uitgaven). De uitvoeringskosten zijn op dit moment niet goed in te schatten. Zeer waarschijnlijk zijn de gevolgen omvangrijk met name vanwege de tegenbewijsregeling, vragen, klachten, eventuele verdere bezwaar- en beroepsprocedures. De doorwerking naar andere regelingen wordt geschat op € 0,1 miljard.
[2] Omdat het beroep op de tegenbewijsregeling onzeker is, en de controlemogelijkheden naar verwachting beperkt zijn, kent de raming een groter dan gebruikelijke onzekerheid.
[3] In de belastingjaren 2021 en 2022 geldt het rechtsherstel sowieso voor alle belastingplichtigen.

[1] De derving van de spoedwetgeving hangt af van de keuze voor budgetneutrale invoering of met bestaande tarieven en grondslagen. Deze laatste optie zal een additionele derving met zich meebrengen.

Bijlage 1: Tabel dekkingsopties box 3

#	Maatregel	Opbrengst	Invoering per
Box 3 / vermogensheffing			
1	Spoedwetgeving: Werkelijke vermogensmix. (Tijdelijke) verhoging tarieven box 3	Afhankelijk van vormgeving. Verhoging tarief met 1%-punt levert 140 mln struc op.	2023
2	Spoedwetgeving: Vermogensbelasting met box 3 als grondslag, met een (tijdelijk) verhoogd of progressief tarief.	Afhankelijk van vormgeving. Een vlak tarief van 1% levert 3,5 mrd per jaar op. Wanneer je 10 mld dekking wilt ophalen bovenop de reguliere opbrengst met een tijdelijk hoger tarief, kom je uit op een tarief van 2,6% over 3 jaar of 5% in 1 jaar.	PM
3	Vermogensbelasting invoeren (naast box 3 heffing)	Afhankelijk van vormgeving. Een vlakke vermogensbelasting van 1% met grondslag box 3 levert 2,8 mrd per jaar op.	PM
4	(Tijdelijk) uitstellen verhoging heffingsvrij vermogen box 3 naar 2026 (maatregel uit coalitieakkoord)	100 mln in 2023, 200 mln in 2024, 300 mln in 2025 = 600 mln incidenteel	2023
19	Afschaffing vrijstelling in box 3 voor nettopensioen en nettolijfrente	34 mln struc	PM
Vennootschapsbelasting			
5	(Tijdelijk) afschaffen lage tarief Vpb	5,2 mrd per jaar	2023
6	(Tijdelijk) beperken laag tarief vpb tot €100.000	2,6 mrd (1,3 mrd bij grens tot 200.000) per jaar	2023
Schenk- en erfbelasting, doorschuifregeling (DSR), bedrijfsopvolgingsregeling (BOR)			
9	Schenk- en erfbelasting; hoger tarief grote vermogens	62 mln (struc)	2024
10	Schenk- en erfbelasting; gelijktrekken tarieven kinderen en kleinkinderen	0,4-0,45 mrd (struc)	2023
11	Verhuurd vastgoed standaard aanmerken als beleggings-vermogen voor de DSR en de BOR.	Voorkomt mogelijke toekomstige derving.	2023 of 2024
12	Verlaging vrijstelling waarde going concern naar 25% en aftopping op € 5 miljoen in de BOR.	0,24 mrd struc (0,1 mrd beginjaren)	2024
13	Afschaffen van vrijstelling waarde going concern in de BOR	0,29 mrd struc (0,1 mrd beginjaren)	2024
Box 2			
14	Verhoging box 2-tarief naar 30% of 35%	30%: 0,4 miljard struc 35%: 0,9 miljard struc	2023
15	Afschaffen van de doelmatigheidsmarge in de gebruikelijkloonregeling	0,2 mrd struc (eerste jaar 0,8-0,7 mrd)	2023
17	Lenen eigen BV beperken of afschaffen	6-12 mln struc, eerdere jaren 0,3-0,6 mrd	PM
Box 1 / overig			
7	(Tijdelijk) verhogen eigenwoningforfait	Een verhoging van het ewf met 0,1%-punt levert 0,5 mrd per jaar op	2023
8	Afschaffen keuzerecht voor partiële buitenlandse belastingplicht	20-60 mln	PM
16	Afbouw algemene heffingskorting met verzamelinkomen.	337 mln struc (gebaseerd op huidige box 3)	PM
18	Afschaffing aftrekbaarheid toevoeging aan fiscale oudedagsreserve (FOR)	55 mln struc (lastenrelevant is 109 mln struc)	2023 of 2024
20	Afschaffen Hillen	0,5 mld in eerste jaren. Struc 0 vanwege reeds ingezette uitfasering.	PM

Bijlage 2: Fiches dekkingsopties box 3

Algemene noot uitvoerbaarheid

- Gezien de huidige ontwikkelingen rondom de keten inkomensheffing (m.n. box 3 spoedwetgeving en hersteloperatie), is het lastig een inschatting af te geven per wanneer structuurwijzigingen in deze keten realiseerbaar zijn.
- Logischerwijs zal het stapelen van opties eerder zorgen voor knelpunten in het portfolio, waardoor de inwerkingtredingsdatum naar achteren schuift.
- Derhalve is het van belang dat goed wordt gekeken of opties worden verspreid over de verschillende ketens, en bij voorkeur geen cumulatie van veel opties. Wij houden hier in de pakketten die wij volgende vierhoeken voorleggen rekening mee.

Optie 1: Spoedwetgeving: Werkelijke vermogensmix. (Tijdelijke) verhoging tarieven box 3	
Concrete uitwerking maatregel	• Het voordeel uit sparen en beleggen wordt berekend op grond van de werkelijke samenstelling van het vermogen van belastingplichtigen. Per vermogenscategorie wordt een forfait vastgesteld zodat het te belasten voordeel beter aansluit bij de werkelijkheid. • Hierbij gaat het om vermogensbestanddelen die onder het huidige systeem van box 3 vallen. • De tarieven (dus niet het forfait) van de box 3 heffing kunnen tijdelijk verhoogd worden ter dekking van de derving in voorgaande jaren.
Beoogd effect	Reparatie van vermogensrendementsheffing box 3.
Neveneffecten (indien van toepassing)	Arbitrage
Budgettaire aspecten	Afhankelijk van vormgeving, ook reguliere opbrengst box 3 moet gedekt worden (circa 4,5 mrd). Verhogen tarief met 1%-punt naar 32% bij spoedwetgeving variant a (spaarvariant). € 140 mln
Juridische aspecten	Wetgeving: Per 2023
Uitvoeringsaspecten	2023, indien het in het verlengde ligt van herstelopties (werkelijke vermogensmix met aangepast forfait). Maar wel verschillende rafelranden/uitdagingen in de uitvoering. Voornamelijk arbitrage, doorwerking TSL en andere regelingen.

Optie 2: Spoedwetgeving: Vermogensbelasting met box 3 als grondslag, met een (tijdelijk) verhoogd of progressief tarief.	
Concrete uitwerking maatregel	• In het geval dat besloten wordt om een vermogensbelasting in te voeren ter vervanging van de box 3 heffing, kan een tijdelijk verhoogd of progressief tarief ingesteld worden ter dekking van de derving in de voorgaande jaren. • De vermogensbelasting zal vermogenscategorieën conform huidige box 3 als grondslag kennen.
Beoogd effect	Vervanging van vermogensrendementsheffing box 3.
Neveneffecten (indien van toepassing)	Vergelijkbaar met huidige box 3 heffing.
Budgettaire aspecten	• Afhankelijk van vormgeving, bij vervanging van huidige box 3 dient ook die opbrengst gedekt te worden (circa 4,5 mrd). Een vermogensbelasting van 1% voor alle belastingplichtigen boven het huidige heffingvrije vermogen levert ongeveer 3,5 mld. euro per jaar op. Het is mogelijk om een progressief tarief in te voeren. Wanneer je 10 mld dekking wilt ophalen bovenop de reguliere opbrengst met een tijdelijk hoger tarief, kom je uit op een tarief

	van 2,6% over 3 jaar of 5% in 1 jaar. PM Deze optie kent samenloop met de verrekening van dividendbelasting, de budgettaire gevolgen hiervan worden onderzocht.
Juridische aspecten	Wetgeving: Per 2023
Uitvoeringsaspecten	Dient nader te worden onderzocht. Verhoogd tarief naar verwachting maakbaar in 2024, progressief tarief naar verwachting maakbaar in 2025. Haalbaarheid moet nog worden onderzocht.

Optie 3: Vermogensbelasting invoeren (naast box 3 heffing)	
Concrete uitwerking maatregel	• Een vermogensbelasting invoeren naast de box 3 heffing. Deze kan tijdelijk ingevoerd worden ter dekking van de derving in de voorgaande jaren. De vermogensbelasting zal box 3 als grondslag kennen. Hiervoor zijn meerdere uitwerkingen mogelijk. • Optie 1: Vlakke heffing, 1% over box 3 grondslag • Optie 2: Progressief tarief • Optie 3: Alleen bezit belasten. Schulden zijn dan niet meer aftrekbaar. Bij een *vermogens*belasting blijft box 3 zeer aantrekkelijk voor onroerendgoedbezitters, omdat bezit en schulden kunnen worden gesaldeerd. Van de 71 miljard aan schulden van belastingplichtigen in box 3, zit 63 miljard (89%) bij onroerendgoedbezitters. Met een *bezits*belasting wordt deze groep meer belast.
Beoogd effect	Vermogens zwaarder belasten
Neveneffecten (indien van toepassing)	Arbitrage
Budgettaire aspecten	Optie 1: 2,8 miljard (tarief 1%) Optie 2: Afhankelijk van vormgeving Optie 3: 3,7 miljard (tarief 1%)
Juridische aspecten	Wetgeving: Per 2023
Uitvoeringsaspecten	PM

Optie 4: (Tijdelijk) uitstellen verhoging heffingsvrij vermogen box 3 naar 2026 (maatregel uit coalitieakkoord)	
Concrete uitwerking maatregel	• In het coalitieakkoord is afgesproken om het heffingsvrij vermogen in box 3 verder te verhogen en hiervoor in stapjes structureel 300 mln uit te trekken. • Deze verhoging van het heffingsvrij vermogen kan worden uitgesteld naar 2026 om incidenteel geld op te halen of worden afgesteld voor structurele dekking.
Beoogd effect	Vermogens zwaarder belasten
Neveneffecten (indien van toepassing)	/
Budgettaire aspecten	Bji uitstel naar 2026: 100 mln in 2023, 200 mln in 2024, 300 mln in 2025 = 600 mln incidenteel Bij schrappen maatregel: 300 mln incidenteel + 300 mln struc
Juridische aspecten	Bij uitstel: Geen wetgeving nodig voor 2026, de CA-maatregel wordt uitgesteld. Bij schrappen maatregel: Geen wetgeving nodig
Uitvoeringsaspecten	Uitvoering per 2023

Optie 5: (Tijdelijk) afschaffen lage tarief Vpb	
Concrete uitwerking maatregel	• Het huidige lage tarief in de Vpb (15%) wordt afgeschaft en gelijk aan het algemene Vpb-tarief (25,8%). • Deze maatregel kan incidenteel of structureel worden ingevoerd,

	afhankelijk van de dekkingsbehoefte.
Beoogd effect	Winst zwaarder belasten
Neveneffecten (indien van toepassing)	• 97% van de ondernemingen gehouden door dga's hebben winsten tot € 395.000, waardoor het huidige verlaagde tarief zorgt voor een aanzienlijke verlaging van de belastingdruk van de dga. • Dit verstoort het globale evenwicht met de werknemer en IB-ondernemer. • Het huidige lage tarief kan gezien worden als een tegemoetkoming voor het mkb. Deze tegemoetkoming is wel wat ongericht. • Het lage vpb tarief zorgt voor een verhoogde actieve fiscale planning. Uit het familiebedrijven-onderzoekspanel, opgezet door RSM in samenwerking met Nyenrode, blijkt dat ongeveer een vijfde van de familiebedrijven de onderneming hebben opgeknipt vanwege het lage VPB-tarief en geeft 18 procent van de familiebedrijven aan een nieuwe vennootschap niet in een fiscale eenheid te voegen. Uiteraard maken niet alleen familiebedrijven gebruik van deze vorm van fiscale planning.
Budgettaire aspecten	5,2 mrd per jaar bij afschaffen. Verhoging van lage vpb tarief met 1%-punt levert 524 mln op (sleutel).
Juridische aspecten	Wetgeving: Per 2023
Uitvoeringsaspecten	Uitvoering: Per 2023, parameteraanpassing In VA waarschijnlijk nog 2 schijven met hetzelfde tarief zichtbaar, in DA netjes gemaakt met 1 schijf

Optie 6: (Tijdelijk) beperken laag tarief vpb tot €100.000	
Concrete uitwerking maatregel	• Het huidige lage tarief in de Vpb wordt beperkt van € 395.000 tot €100.000. • Deze maatregel kan incidenteel of structureel worden ingevoerd, afhankelijk van de dekkingsbehoefte.
Beoogd effect	Winst zwaarder belasten
Neveneffecten (indien van toepassing)	• 97% van de ondernemingen gehouden door dga's hebben winsten tot € 395.000, waardoor het huidige verlaagde tarief zorgt voor een aanzienlijke verlaging van de belastingdruk van de dga. • Dit verstoort het globale evenwicht met de werknemer en IB-ondernemer. • Het huidige lage tarief kan gezien worden als een tegemoetkoming voor het mkb. Deze tegemoetkoming is wel wat ongericht. • Het lage vpb tarief zorgt voor een verhoogde actieve fiscale planning. Uit het familiebedrijven-onderzoekspanel, opgezet door RSM in samenwerking met Nyenrode, blijkt dat ongeveer een vijfde van de familiebedrijven de onderneming hebben opgeknipt vanwege het lage VPB-tarief en geeft 18 procent van de familiebedrijven aan een nieuwe vennootschap niet in een fiscale eenheid te voegen. Uiteraard maken niet alleen familiebedrijven gebruik van deze vorm van fiscale planning.
Budgettaire aspecten	2,6 mrd (1,3 mrd bij grens tot 200.000) per jaar
Juridische aspecten	Wetgeving: Per 2023
Uitvoeringsaspecten	Uitvoering: Per 2023, parameteraanpassing

Optie 7: (Tijdelijk) verhogen eigenwoningforfait	
Concrete uitwerking maatregel	• (Tijdelijk) verhogen eigenwoningforfait (inclusief 'villatarief')
Beoogd effect	Woningwaarde zwaarder belasten

Neveneffecten (indien van toepassing)	• Het eigenwoningforfait belast niet het netto-vermogen in de eigen woning, maar het woongenot dat bepaald wordt o.b.v. de woningwaarde. Een verhoging raakt dus ook starters die nog geen of weinig vermogen hebben opgebouwd in de eigen woning. • Daartegenover staat dat het gemiddelde netto-vermogen in de eigen woning meer dan 150.000 euro bedraagt en het eigenwoningbezit fiscaal wordt gesubsidieerd. Een verhoging van het eigenwoningforfait zorgt daarmee voor minder verstoring op de woningmarkt en een betere balans tussen koop en huur. • Het huidige EWF bedraagt 0,45 procent. Met een eigenwoningforfait van 1,3 procent wordt de fiscale subsidie op de koopwoning geneutraliseerd. Omdat het EWF een benadering betreft van het genoten woongenot zit er een zekere grens aan de verhoging van dit forfait. Deze grens laat zich lastig kwantificeren. • Bij een gematigde verhoging lijken liquiditeitsproblemen te overzien: een verdubbeling van het eigenwoningforfait leidt voor een gemiddelde woning tot een lastenverzwaring van minder dan 1000 euro.
Budgettaire aspecten	Een verhoging van het eigenwoningforfait met 0,1 procentpunt levert 522 mln per jaar op (dit is een sleutel)
Juridische aspecten	Wetgeving: Per 2023
Uitvoeringsaspecten	Uitvoering: Per 2023, parameteraanpassing

Optie 8: Afschaffen keuzerecht voor partiële buitenlandse belastingplicht	
Concrete uitwerking maatregel	• Als een werknemer tijdelijk buiten zijn land van herkomst werkt, maakt hij mogelijk extra kosten, de zogenoemde extraterritoriale kosten (ETK). De werkgever mag de werknemer een voor de loonheffingen (onbelaste) vergoeding geven voor de ETK van de werknemer. De werkgever mag deze ETK vergoeden door ten hoogste 30% van het loon, inclusief vergoeding, belastingvrij te verstrekken (de 30%-regeling). • Een aanpalende regeling van de 30%-regeling is het keuzerecht voor partiële buitenlandse belastingplicht. Dit maakt het mogelijk dat ingekomen werknemers (met een specifieke deskundigheid die niet of schaars aanwezig is op de Nederlandse arbeidsmarkt) voor box 2 en box 3 kunnen kiezen om te worden belast als ware zij buitenlands belastingplichtig, ondanks dat zij in Nederland wonen. • Door de partiële behandeling als buitenlands belastingplichtige zijn zij in Nederland voor box 2 en box 3 alleen belasting verschuldigd over de inkomsten uit aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde vennootschap, in Nederland gelegen (rechten die betrekking hebben op) onroerende zaken en de winstrechten van een in Nederland gevestigde rechtspersoon. Over overige box 2 en box 3 vermogen hoeft deze groep dus geen belasting te betalen. • Het voorstel is om deze regeling af te schaffen
Beoogd effect	Vermogen van ingekomen werknemers op wie de 30%-regeling van toepassing is en die kiezen voor partiële buitenlandse belastingplicht, zwaarder te belasten
Neveneffecten (indien van toepassing)	• De partiële buitenlandse belastingplicht (al dan niet in combinatie met de mogelijkheid om inkomen tussen partners vrij te verdelen) kan er in sommige situaties toe leiden dat er geheel geen belastingheffing plaatsvindt over het buitenlandse box2/box 3-inkomen (dus niet in Nederland, maar ook niet in het land van herkomst). Met het afschaffen van de partiële buitenlandse belastingplicht wordt dit voorkomen. • Het afschaffen van het keuzerecht voor partiële buitenlandse belastingplicht kan het Nederlandse vestigingsklimaat negatief

	beïnvloeden en maakt het mogelijk moelijker om werknemers uit het buitenland aan te trekken met een specifieke deskundigheid die niet of schaars aanwezig is op de Nederlandse arbeidsmarkt. • Voor de partiële buitenlandse belastingplichtige leidt de afschaffing van het keuzerecht tot meer complexiteit en meer administratieve lasten. Ook zal de afschaffing ertoe leiden dat er een extra beroep wordt gedaan op het doenvermogen van de belastingplichtige. Zo moet een groep die eerder geen aangifte inkomstenbelasting moest doen, dit straks wel doen.
Budgettaire aspecten	• De schatting is dat deze maatregel tussen de 20 en 60 miljoen per jaar oplevert. • Deze bedragen zijn gebaseerd op eerdere ramingen, waarbij veel aannames zijn gedaan over box 2/box 3 inkomen in het buitenland, omdat deze gegevens niet bekend zijn. Daarnaast is met ingang van 1 januari 2019 de maximale looptijd van de 30%-regeling verkort van 8 jaar naar 5 jaar. Voor bestaande gevallen is destijds voorzien in overgangsrecht, waardoor voor hen de wijzigingen pas gelden met ingang van 1 januari 2021. Deze verkorting van de looptijd heeft invloed op de raming. Gegevens over met name het aantal gebruikers van de 30%-regeling in 2021 zijn echter nog niet beschikbaar.
Juridische aspecten	Vereist een wetswijziging. Waarschijnlijk mogelijk per 2023. Dit moet nog nader worden onderzocht. Gelet op de historie van de regeling en de 30%-regeling lijkt overgangsrecht gepast
Uitvoeringsaspecten	PM

Optie 9: Schenk- en erfbelasting; hoger tarief grote vermogens	
Concrete uitwerking maatregel	• Invoering extra tariefgroep voor zowel schenk- als erfbelasting met 10%-punt hoger tarief bij belaste verkrijgingen boven € 300.000. • Dit betekent aanpassing van de huidige tweede tariefschijf (in plaats van 'tussen X en hoger' wordt deze 'tussen X en € 300.000') en toevoeging van een derde tariefschrijf ('€ 300.000 en hoger'). i Bij belaste verkrijgingen boven € 300.000 geldt voor kinderen een tarief van 30%, voor kleinkinderen 46% en voor derden 50%.
Beoogd effect	Vermogens zwaarder belasten
Neveneffecten (indien van toepassing)	/
Budgettaire aspecten	

	2024	2025	struc	struc in
Schenk- en erfbelasting; hoger tarief grote vermogens	62	62	62	2023

Juridische aspecten	Wetgeving noodzakelijk die per 1-1-2023 vastligt. Dus in BP-pakket 2023
Uitvoeringsaspecten	Uitvoering: Per 2024, structuurwijziging

Optie 10: Schenk- en erfbelasting; gelijktrekken tarieven kinderen en kleinkinderen	
Concrete uitwerking maatregel	• Stimuleren van een betere spreiding van bestedingsruimte over de levensloop door gelijktrekken tarief kinderen en kleinkinderen en lagere schenk- en erfbelasting. • Optie a: Bij een tarief van 14% over de eerste € 126.723 en 28% daarboven zou dat leiden tot een budgettaire opbrengst van circa € 0,4 miljard. • Optie b: Uitsluitend het hoge tarief van de schenk- en erfbelasting

	voor kinderen wordt gelijkgetrokken met het huidige hoge tarief voor kleinkinderen (van 20% naar 36%). Dit levert circa € 0,45 miljard structureel op.
Beoogd effect	Vermogens zwaarder belasten. Optie a houdt in dat de tarieven voor kinderen en kleinkinderen worden gelijkgetrokken door het gemiddelde van de huidige tarieven te nemen. Dit leidt tot een tarief van 14% over de eerste € 126.723 en 28% daarboven. Optie b: Beleidsoptie 8 kan worden aangepast om de progressiviteit van de schenk- en erfbelasting verder te verhogen. Alleen het hoge tarief van de schenk- en erfbelasting voor kinderen wordt dan verhoogd, tot het huidige niveau van kleinkinderen (van 20% naar 36%).
Neveneffecten (indien van toepassing)	Schenkingen verspreiden over meer jaren dus ook meer aangiften.
Budgettaire aspecten	

	2023	2024	2025	struc	struc in
Gelijktrekken tarieven kinderen en kleinkinderen - 14% in schijf 1 en 28% in schijf 2	400	400	400	400	2023
Gelijktrekken tarieven kinderen en kleinkinderen - hoge tarief kinderen naar 36% (	450	450	450	450	2023

Juridische aspecten	Wetgeving (aanpassing art. 24 SW) noodzakelijk die per 2023 vastligt. Dus in BP-pakket 2023
Uitvoeringsaspecten	Uitvoering: Per 2023, combinatie structuur- en parameterwijziging, maar dusdanig klein van aard dat invoering mogelijk is per 1-1-2023.

Optie 11: Verhuurd vastgoed standaard aanmerken als beleggings-vermogen voor de DSR en de BOR	
Concrete uitwerking maatregel	• Voor de bedrijfsopvolgings-regeling (BOR) en doorschuif-regelingen (DSR) wordt wettelijk vastgelegd dat aan derden verhuurd vastgoed beleggings-vermogen vormt. Onder verhuur wordt ook begrepen anderszins aan derden ter beschikking gesteld vastgoed. Vastgoed dat wordt gebruikt voor de eigen bedrijfsuitoefening blijft wel tot het ondernemingsvermogen behoren.
Beoogd effect	• De BOR betreft een (gedeeltelijke) vrijstelling van ondernemingsvermogen voor schenk- en erfbelasting. De DSR maken het mogelijk om bij overdracht van een onderneming de inkomstenbelastingclaim op de overdrager door te schuiven (dus uit te stellen) naar de opvolger. Doel van de BOR en van de DSR is te voorkomen dat verschuldigde belasting reële bedrijfsopvolgingen in de weg staan. • Een vereiste daarbij is dat het bedrijf (de vennootschap) een daadwerkelijke onderneming drijft. De BOR en DSR zijn daarom ook alleen van toepassing op het ondernemingsvermogen in het bedrijf. Beleggingsvermogen (zowel beleggingen aanwezig in de onderneming als een belang in een beleggingsmaatschappij) is uitgesloten. Onderscheid maken tussen deze vormen is echter bijzonder lastig, met name bij exploitatie van vastgoed. • Gelet op het grote financiële belang van de BOR vinden relatief veel juridische procedures over vastgoed plaats. De jurisprudentie is sterk feitelijk, er valt geen eenduidige lijn in te ontdekken. Daardoor dient de Belastingdienst iedere casus te toetsen, dit is arbeidsintensief. • Door vastgoedexploitatie – verhuur aan derden en ter beschikking stelling aan derden – wettelijk standaard aan te merken als

	beleggingsvermogen wordt de nodige duidelijkheid verschaft. Daarnaast wordt voorkomen dat de reikwijdte van de BOR en DSR onbedoeld toeneemt. Dit sluit bovendien goed aan bij het doel van de BOR en de DSR. Ten eerste omdat bij vastgoedportefeuilles het verkrijgen van financiering voor het betalen van de verschuldigde belasting door de mogelijkheden tot onderpand/hypotheek in de regel geen probleem is. Ten tweede is het bij vastgoedverhuur minder bezwaarlijk voor de continuïteit van de bv om een gedeelte van de vastgoedportefeuille te gelden te maken. Van het liquiditeitsprobleem dat verondersteld wordt voor de BOR is dus feitelijk geen sprake. Daarbij zal het maatschappelijk belang van het bijeen houden van de vastgoedportefeuille veelal beperkt zijn
Neveneffecten (indien van toepassing)	• Door het karakter van een vastgoedonderneming is het risico klein dat de economische activiteit bij overdracht schade leidt.
Budgettaire aspecten	Deze maatregel voorkomt een mogelijke toekomstige (forse) derving van belastinginkomsten. Er zijn diverse grote (miljoenen) vastgoedfondsen in particulier bezit (dga's) en daarmee is dus een groot potentieel fiscaal belang gemoeid.
Juridische aspecten	Wetgeving: Per 2024
Uitvoeringsaspecten	• Uitvoering: Per 2023 of 2024, waarbij rekening moet worden gehouden dat er een reële kans bestaat dat het portfolio door de samenloop van wijzigingen reeds vol zit. Dit is mede afhankelijk van de capaciteit die box 3 (herstel en spoedwetgeving) gaan vergen. • Betreft aanpassingen van toelichtingen en internetcommunicatie Leidt na de aankondiging van de wetswijziging tot veel versnelde overdrachten van ondernemingen (meer aangiften schenkbelasting) en verzoeken om vooroverleg. • Door verhuur van vastgoed aan derden bij wet aan te merken als beleggingsvermogen zullen er minder discussies, vooroverleggen en gerechtelijke procedures plaatsvinden. • De maatregel creëert duidelijkheid en maakt een einde aan het voeren van langdurige juridische procedures en de daarmee gemoeid gaande forse inzet van hooggekwalificeerd personeel. • De maatregel is fraudebestendig en goed handhaafbaar

Optie 12: Verlaging vrijstelling waarde going concern naar 25% en aftopping op € 5 miljoen in de BOR.	
Concrete uitwerking maatregel	• De bedrijfsopvolgings-regeling (BOR) voor de schenk- en erfbelasting wordt versoberd: De vrijstelling van 100% voor het verschil tussen de liquidatiewaarde en de lagere waarde going concern blijft bestaan; en De totale vrijstelling over de waarde going concern wordt 25%. • De omvang van de vrijstelling wordt afgetopt op € 5 miljoen ondernemingsvermogen. • Om te voorkomen dat de acute betaling van schenk- of erfbelasting bij bedrijfsopvolging de continuïteit van de onderneming in gevaar kan brengen, blijft een betalingsregeling in de invorderingswet bestaan.
Beoogd effect	• De BOR betreft een (gedeeltelijke) vrijstelling van ondernemingsvermogen voor schenk- en erfbelasting. Doel van de BOR is te voorkomen dat verschuldigde belasting reële bedrijfsopvolgingen in de weg staat doordat middelen aan de onderneming moeten worden onttrokken om de belasting te betalen.

	• De BOR is een generieke regeling. Dat wil zeggen dat ook van de BOR gebruik kan worden gemaakt als voldoende middelen beschikbaar zijn om de schenk- of erfbelasting te betalen (wat in 70% van de gevallen zo is). De BOR is kent daarnaast een vrijstelling van 100% over grofweg de eerste miljoen aan ondernemingsvermogen en 83% over het meerdere. Bij een erfenis van € 2 miljoen is de erfbelasting voor een kind ongeveer € 400.000 maar bij toepassing van de BOR ongeveer € 20.000. Gevolg is een ongelijkheid ten opzichte van 'reguliere' erfenissen en schenkingen (zonder ondernemingsvermogen). • Door de vrijstelling van de waarde going concern te verlagen tot 25% over maximaal € 5 miljoen ondernemingsvermogen wordt het budgettair beslag van de BOR sterk ingeperkt en de doelmatigheid vergroot. Tegelijkertijd wordt meer recht gedaan aan het draagkrachtbeginsel, omdat over schenkingen en erfenissen met een zeer grote waarde wel 'gewoon' belasting verschuldigd is (met toepassing van een betalingsregeling).
Neveneffecten (indien van toepassing)	• Versobering van de vrijstelling verkleint de economische verstoring. De bestaande betalingsfaciliteit (Invorderingswet) biedt uitkomst voor de gevallen waarin (acute) betaling van schenk- of erfbelasting een probleem vormt. Een negatief effect voor succesvolle bedrijfsoverdrachten wordt hiermee voorkomen.
Budgettaire aspecten	

	2023	2024	2025	struc	struc in
Verlaging vrijstelling waarde going concern naar 25% en aftopping op € 5 miljoen in de BOR.		80	89	240	2043

Juridische aspecten	Wetgeving: Per 1-1-2023 afgerond
Uitvoeringsaspecten	• Uitvoering: Per 2024, structuurwijziging • Afschaffing of versobering van de vrijstelling leidt (ten opzichte van een volledige of een hogere vrijstelling) mogelijk tot meer waarderingsdiscussies en meer noodzaak tot toezicht, als logisch gevolg van de maatregel. • Leidt na de aankondiging van de wetswijziging tot veel versnelde overdrachten van ondernemingen (meer aangiften schenkbelasting) en verzoeken om vooroverleg (aankondigingseffect).

Optie 13: Afschaffen van vrijstelling waarde going concern in de BOR	
Concrete uitwerking maatregel	• De bedrijfsopvolgingsregeling (BOR) voor de schenk- en erfbelasting wordt gedeeltelijk afgeschaft. De vrijstelling voor het verschil tussen de liquidatiewaarde en de lagere waarde going concern blijft bestaan maar de vrijstelling over de waarde going concern wordt afgeschaft. • Om te voorkomen dat de acute betaling van schenk- of erfbelasting bij bedrijfsopvolging de continuïteit van de onderneming in gevaar kan brengen, blijft een betalingsregeling in de invorderingswet bestaan.
Beoogd effect	• De BOR leidt tot een verschil in behandeling tussen ondernemingsvermogen en overig vermogen in de schenk- en erfbelasting. Dit verschil kan mogelijk worden gerechtvaardigd vanwege het belang van de continuïteit van ondernemingen bij overdracht. De BOR is echter beperkt doeltreffend en doelmatig in het waarborgen van de continuïteit van ondernemingen bij overdracht. Bovendien leidt de BOR tot economische verstoringen en hoge uitvoeringslasten. Zie fiches 10 en 11 voor nadere

	onderbouwing. Vanuit dit oogpunt is afschaffing van de vrijstelling going concern wenselijk. • Voor die gevallen waarin de (acute) betaling van schenk- of erfbelasting op het moment van overdracht een probleem vormt, biedt een betalingsregeling uitkomst. De bestaande betalingsregeling – 10 jaar uitstel van betaling met belastingrente – blijft gehandhaafd. Eventueel kan gekeken worden naar een ruimere betalingsregeling. • Naast de vrijstelling going concern kent de BOR een vrijstelling voor het verschil tussen de liquidatiewaarde en de waarde going concern indien de liquidatiewaarde van de onderneming hoger is dan de waarde going concern. In dit fiche blijft deze vrijstelling wél bestaan.
Neveneffecten (indien van toepassing)	• Overdracht van ondernemingen middels schenking/erving wordt (zwaarder) belast, maar de bestaande betalingsfaciliteit zorgt ervoor dat ondernemingen niet hoeven te worden gestaakt als gevolg van onvoldoende liquide middelen.
Budgettaire aspecten	

	2024	2025	struc	struc in
Afschaffen van vrijstelling waarde going concern in de BOR	97	107	290	2043

Juridische aspecten	Wetgeving: Per 1-1-2023 afgerond
Uitvoeringsaspecten	• Uitvoering: Per 2024. Er zijn wellicht meer aanpassingen die later onderzocht moeten worden. • Leidt na de aankondiging van de wetswijziging tot veel versnelde overdrachten van ondernemingen (meer aangiften schenkbelasting) en verzoeken om vooroverleg. • Afschaffing of versobering van de vrijstelling leidt (ten opzichte van een volledige of een hogere vrijstelling) mogelijk tot meer waarderingsdiscussies en meer noodzaak tot toezicht, als logisch gevolg van de maatregel.

Optie 14: Verhoging box 2-tarief naar 30% of 35%	
Concrete uitwerking maatregel	• Verhogen box-2 tarief naar 30% of 35%
Beoogd effect	Een verhoging van het box 2-tarief draagt bij aan het herstel van het globale evenwichttussen dga's, IB-ondernemers en werknemers.
Neveneffecten (indien van toepassing)	• Een verhoging van het box 2-tarief leidt er toe dat het arbeidsinkomen en kapitaalinkomen van een dga gelijker wordt belast. Dit vermindert de prikkel tot fiscaal gedreven inkomensverschuiving tussen arbeidsinkomen en kapitaalinkomen bij de dga en draagt op deze wijze bij aan een neutraler en minder verstorend belastingstelsel. • Anticipatie effect, aanmerkelijkbelanghouders zullen naar verwachting het jaar voorafgaand aan de verhoging van het tarief meer dividend uitkeren. Ook vergroot een verhoging het lock-in effect.
Budgettaire aspecten	30%: 0,4 miljard struc 35%: 0,9 miljard struc
Juridische aspecten	Wetgeving: Per 2023
Uitvoeringsaspecten	Uitvoering: Per 2023, parameterwijziging

Optie 15: Afschaffen van de doelmatigheidsmarge in de gebruikelijkloonregeling	
Concrete uitwerking	De gebruikelijkloonregeling heeft als doel om het fiscaal in

maatregel	aanmerking te nemen loon van een aanmerkelijkbelanghouder (ab-houder) minimaal vast te stellen op het loon dat gebruikelijk is voor het niveau en de duur van zijn of haar arbeid. Omdat een zakelijk loon niet op de euro nauwkeurig is vast te stellen en in de praktijk veel discussie is over wat gebruikelijk is, wordt het loon van de ab-houder in beginsel gesteld op het hoogste van de volgende bedragen: a. 75% van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking: b. het hoogste loon van de andere werknemers die in dienst zijn van het lichaam waarin de werknemer een aanmerkelijk belang heeft: c. € 48.000 (bedrag 2022). • Het afschaffen van de doelmatigheidsmarge heeft tot gevolg dat het bedrag onder a. "het loon van de meest vergelijkbare dienstbetrekking" voor 100% in aanmerking wordt genomen en niet voor 75%.
Beoogd effect	Dit verkleint het voordeel voor de ab-houder en zorgt voor (meer) neutraliteit in het belastingstelsel. Een groter deel van het inkomen valt onder de progressieve heffing van box 1, waardoor voor dat bedrag ook geen uitstel van belastingheffing mogelijk is.
Neveneffecten (indien van toepassing)	Het afschaffen van de marge in de gebruikelijkloonregeling zorgt voor meer neutraliteit ten opzichte van box 1, vermindert belastinguitstel en leidt op deze wijze tot een neutraler en minder verstorend belastingstelsel en een gelijkere behandeling van alle werkenden.
Budgettaire aspecten	

	2023	2024	2025	struc	struc in
Afschaffen van doelmatigheidsmarge in de gebruikelijkloonregeling	802	753	702	212	2040

Juridische aspecten	Wetgeving: Per 2023
Uitvoeringsaspecten	Uitvoering: Per 2023, eenmalige jaaraanpassing in systemen

Optie 16: Afbouw algemene heffingskorting met verzamelinkomen.	
Concrete uitwerking maatregel	Met deze maatregel wordt bewerkstelligd dat de algemene heffingskorting (AHK) niet meer wordt afgebouwd met 5.977% (2021) van het inkomen uit werk en woning (box 1-inkomen) dat meer bedraagt dan € 21.043 (2021), maar met het verzamelinkomen (inkomen uit box 1, 2 en 3) dat meer bedraagt dan € 21.043 (2021).
Beoogd effect	De AHK wordt in 2021 bij een inkomen uit werk en woning van meer dan € 21.043 afgebouwd met 5.977%. Omdat de afbouw alleen afhankelijk is van het inkomen uit werk woning (box 1-inkomen) betekent het dat belastingplichtigen die geen of slechts een gering box 1-inkomen hebben, maar wel een hoog inkomen uit aanmerkelijk belang (box 2-inkomen) en/of inkomen uit sparen en beleggen (box 3-inkomen) niet worden geconfronteerd met de afbouw van de AHK. Door voor de afbouw van de AHK aansluiting te zoeken bij het verzamelinkomen worden ook deze belastingplichtigen geconfronteerd met een afbouw van de AHK. Hierdoor wordt box 2- en box 3-inkomen zwaarder belast. Daarnaast maakt deze maatregel de wetgeving uniformer en beter te begrijpen, omdat de afbouw van de ouderenkorting al afhankelijk is van het verzamelinkomen.
Neveneffecten (indien van toepassing)	Voor belastingplichtigen in box 2 neemt de prikkel om belastingheffing uit te stellen toe, omdat daarmee het verzamelinkomen verlaagt kan worden waardoor het recht op de AHK verhoogd kan worden.
Budgettaire aspecten	€ 337 mln struc. vanaf het jaar van in werking treding. Er zal interactie zijn met de nieuwe bepaling van het box 3 inkomen. Aangezien de vormgeving nog niet bekend is, is de raming voorlopig gebaseerd op het huidige stelsel in box 3.
Juridische aspecten	PM
Uitvoeringsaspecten	Uitvoering per: NTB, afhankelijk van inpasbaarheid in het portfolio IH.

Optie 17: Lenen eigen BV beperken of afschaffen	
Concrete uitwerking maatregel	Het stelsel van de Wet IB 2001 heeft het effect dat aanmerkelijkbelanghouders in box 2 langdurig belastingheffing kunnen uitstellen. In box 2 vindt namelijk pas belastingheffing plaats bij dividenduitkering of verkoop. Door liquide middelen als lening aan de eigen vennootschap te onttrekken in plaats van als dividend uit te laten keren, wordt belastingheffing in box 2 op dat moment voorkomen. In het coalitieakkoord is een grens van € 700.000 afgesproken aan het onttrekken van liquide middelen aan de vennootschap zonder dat daarover direct belasting is verschuldigd. Indien de lening van de eigen vennootschap op de peildatum van 31 december meer dan het maximumbedrag bedraagt, wordt het meerdere als inkomen in box 2 belast. Dit maximumbedrag kan naar beneden worden bijgesteld naar bijvoorbeeld € 200.000 (optie 1) of 17.500 (optie 2). Wanneer het maximumbedrag verder wordt verlaagd tot nihil, dan vervalt de mogelijkheid van de kleine rekening-courant tot € 17.500, die bijvoorbeeld ontstaat indien de bakker boodschappen doet met het geld uit de kassa.
Beoogd effect	Door leningen boven een bepaalde grens te belasten als dividenduitkering wordt voorkomen dat de dga belastingvrij zijn draagkracht kan vergroten. Dit draagt bij aan een neutraler en minder verstorend belastingstelsel (IB-ondernemer vs. ab-houder vs. werknemer).
Neveneffecten	Aanmerkelijkbelanghouders worden gestimuleerd op leningen van hun eigen bv terug te brengen tot het (verlaagde) maximumbedrag. Verlaging kan bijvoorbeeld plaatsvinden door (belast) dividend uit te keren en de opbrengst daarvan te verrekenen met de leningen.
Budgettaire aspecten	

	2023	2024	2025	struc	struc in
Lenen eigen bv beperken	320	15	14	6	2044
Lenen eigen bv naar € 17.500	645	31	29	12	2044

Juridische aspecten	Het wetsvoorstel wordt naar verwachting in het eerste halfjaar 2022 plenair behandeld. Eventuele wijzigingen (voor de stemmingen) kunnen worden verwerkt via een nota van wijziging op het wetsvoorstel. De beoogde inwerkingtredingsdatum is 1 januari 2023.
Uitvoeringsaspecten	PM

Optie 18: Afschaffing aftrekbaarheid toevoeging aan fiscale oudedagsreserve (FOR)	
Concrete uitwerking maatregel	• De FOR is een fiscale reservering voor de oude dag, die echter geen zekerheid biedt dat daadwerkelijk zal kunnen worden genoten van uitkeringen uit deze reservering, omdat de reservering verloren gaat bij slechte resultaten. • De FOR wordt in ongeveer de helft van de gevallen uiteindelijk niet aangewend voor een oudedagsvoorziening en heeft daardoor vaak alleen het effect van belastinguitstel. Als er uiteindelijk geen lijfrente wordt aangeschaft, wordt er op het moment van staking van de onderneming afgerekend over de FOR, maar dan is er wel belastinguitstel verkregen en bovendien bestaat dan een groter risico dat de over de vrijval van de FOR te betalen belasting niet kan worden betaald. • Het voorstel is de faciliteit af te schaffen in de vorm van het niet meer fiscaal gefaciliteerd mogen opbouwen van de FOR, waarbij de bestaande reeds opgebouwde FOR nog wel op basis van de huidige regels kan worden afgewikkeld. • In de Wet Toekomst Pensioenen wordt ook de fiscale ruimte voor de derde pijler vergroot (naar dezelfde hoogte als voor de tweede

	pijler). Daarmee worden de mogelijkheden om als ondernemer op andere wijze iets te regelen voor de oude dag vergroot.
Beoogd effect	• Afschaffen van een belastingvoordeel voor IB-ondernemers, dat door nieuwe pensioenwetgeving bovendien ook onnodig gemaakt wordt. Daardoor wordt het minder fiscaal gestimuleerd om als IB-ondernemer werkzaam te zijn.
Budgettaire aspecten	Opbrengst in 2023 € 211 miljoen, aflopend tot € 55 miljoen structureel. Lastenrelevante opbrengst: € 109 miljoen per jaar.
Juridische aspecten	PM
Uitvoeringsaspecten	2023 of 2024. De maatregel werkt complexiteitsverlagend voor de Belastingdienst. Dit is in beginsel een vereenvoudiging in het toezicht. De maatregel leidt tot aanpassing van de systemen. Er is sprake van een eenvoudige structuurwijziging.

Optie 19: Afschaffing vrijstelling in box 3 voor nettopensioen en nettolijfrente	
Concrete uitwerking maatregel	• De vrijstelling in box 3 voor nettopensioen en nettolijfrente betreft een faciliteit voor belastingplichtigen met een inkomen hoger dan € 107.593 om voor pensioen te sparen met een vrijstelling in box 3. • Het voorstel is om deze regeling af te schaffen.
Beoogd effect	Afschaffing van een vrijstelling in box 3 die alleen voor belastingplichtigen met een inkomen hoger dan € 107.593 voordeel oplevert.
Budgettaire aspecten	Opbrengst in 2023 € 10 miljoen, oplopend tot € 34 miljoen structureel (vanaf 2061)
Juridische aspecten	PM
Uitvoeringsaspecten	• De maatregel werkt complexiteitsverlagend voor de Belastingdienst. Dit is in beginsel een vereenvoudiging in het toezicht. • NTB Waarschijnlijk structuurwijziging, afhankelijk van inpasbaarheid in portfolio, waarbij rekening moet worden gehouden dat er een reële kans bestaat dat het portfolio door de samenloop van wijzigingen reeds vol zit. Dit is mede afhankelijk van de capaciteit die box 3 (herstel en spoedwetgeving) gaan vergen.

Optie 20: Afschaffen Hillen	
Concrete uitwerking maatregel	• Het in één keer afschaffen van Hillen in 2023 (ipv uitfasering tot 2048)
Beoogd effect	Vermogen zwaarder belasten
Neveneffecten (indien van toepassing)	• Deze lastenverzwaring slaat neer bij mensen die hun eigen woning grotendeels hebben afgelost, en dus veel vermogen in hun woning hebben opgebouwd. Dit zullen in de praktijk vaker ouderen zijn. • Het is de vraag of de belastingdruk op de eigen woning in box 1 door het in één keer vollledig afschaffen van Hillen tot gevolg kan hebben dat het voor belastingplichtigen gezien het tarief of de wijze van bepalen van de omvang van het inkomen aantrekkelijker kan gaan worden om de woning in box 3 in aanmerking te nemen in plaats van in box 1. Door te zorgen dat de woning niet meer aan de voorwaarden van een eigen woning voldoet. Als dit effect zich zou voordoen, zal dit gevolgen hebben voor de opbrengst van deze maatregel.

<table>
<tr><td>Budgettaire aspecten</td><td>Het afschaffen van Hillen levert 0,5 mrd op in 2023. Door de reeds ingezette uitfasering neemt deze opbrengst geleidelijk af tot 0 in 2048.
<table>
<tr><th>(Bedragen in mln euro, prijzen 2022)[1]</th><th>2023</th><th>2024</th><th>2025</th><th>struc</th><th>Struc in</th></tr>
<tr><td>Afschaffen Hillen</td><td>503</td><td>490</td><td>477</td><td>0</td><td>2048</td></tr>
</table></td></tr>
<tr><td>Juridische aspecten</td><td>Wetgeving: Per 2023</td></tr>
<tr><td>Uitvoeringsaspecten</td><td>Uitvoering: NTB, structuurwijziging. Afhankelijk van inpasbaarheid in het portfolio, waarbij rekening moet worden gehouden dat er een reële kans bestaat dat het portfolio door de samenloop van wijzigingen reeds vol zit. Dit is mede afhankelijk van de capaciteit die box 3 (herstel en spoedwetgeving) gaan vergen.</td></tr>
</table>

[1] Raming in prijzen van het jaar van invoering

Bijlage 3: Beleidsmatige overwegingen bij dekkingsopties box 3

Dit stuk gaat in op de beleidsmatige overwegingen achter de verschillende dekkingsopties voor de compensatie bij box 3 als gevolg van de uitspraak van de Hoge Raad (inkomstenkant). Dit betreft een overkoepelende analyse van de wijze van belastingheffing op vermogen in Nederland. Deze analyse wordt vervolgens gekoppeld aan de verschillende dekkingsopties.

De afgelopen jaren zijn vele rapporten verschenen waarin gewezen wordt op een aantal gegroeide onevenwichtigheden en inconsistenties in het belastingstelsel; Bouwstenen voor een beter belastingstelsel (FIN, 2020), de Commissie Regulering van werk (Commissie-Borstlap, 2020), Ontwerp voor een beter belastingstelsel (Cnossen en Jacobs, 2019). Daaruit volgen een tweetal terugkerende knelpunten in het Nederlandse belastingstelsel:

1. Verschillende vormen van vermogen worden in NL ongelijk belast.
2. De gecumuleerde marginale belastingdruk van het inkomen van dga's ligt substantieel lager dan die op het inkomen van werknemers en die van IB-ondernemers. Ook internationaal bezien wordt in NL inkomen uit werk hoog en inkomen uit vermogen laag belast.

De onevenwichtigheid in het belasten van vermogen geeft prikkels tot belastingarbitrage. De dekkingsopties bij dit stuk kunnen, afhankelijk van de combinatie van opties, bijdragen aan zowel het gelijker belasten van de verschillende vormen van vermogen als aan een gelijkere fiscale behandeling van werkenden.

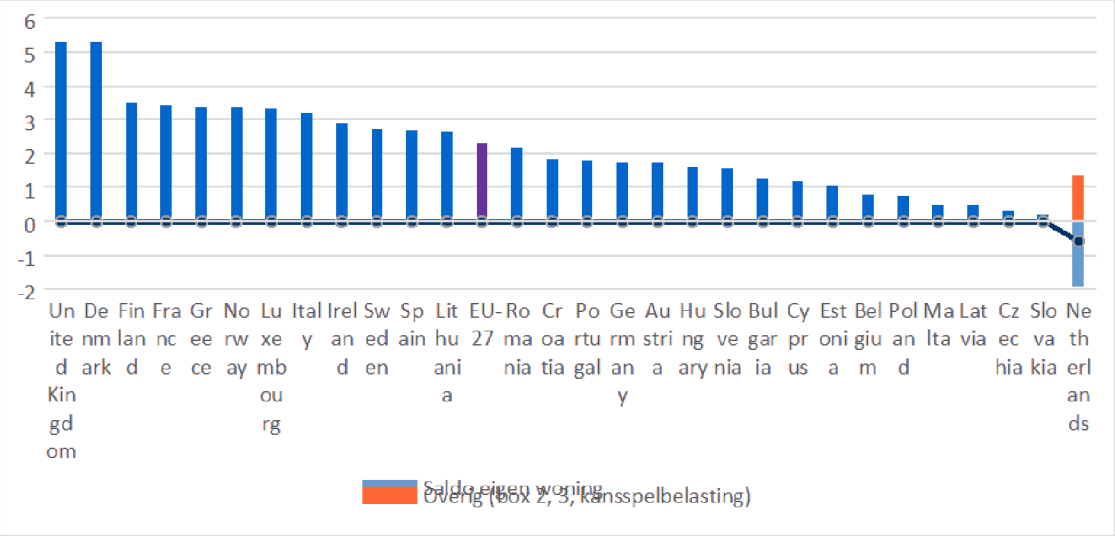
Gelijker belasten verschillende vormen van vermogen
In het Nederlandse belastingstelsel wordt sinds de invoering het boxenstelsel uit de Wet IB 2001 het inkomen uit vermogen en vermogensoverdrachten belast. Binnen de inkomstenbelasting wordt het inkomen uit vermogen op verschillend wijze belast; het ondernemingsvermogen van de IB-ondernemer en het eigen huis in box 1, inkomen uit aanmerkelijk belang in box 2 en ander spaar en beleggingsvermogen van huishoudens (inclusief vastgoed anders dan de eigen woning) vermogen in box 3. De vermogensbelasting die tot 2001 bestond is met de invoering van Wet IB 2001 afgeschaft, net zoals deze in de meeste andere OESO-landen is afgeschaft. Een vermogensbelasting met grondslag box 3 heeft als voordeel dat het een eenvoudige belasting is. De grondslag is alleen de waarde van het vermogen en er is geen discussie over een forfaitair rendement. Door alle verschillende belastingvormen wordt inkomen uit vermogen en vermogensoverdrachten niet gelijk belast. Een argument voor vermogensbelasting is dat deze kan bijdragen dat vermogensongelijkheid die door de hierboven genoemde onevenwichtigheden over de jaren is ontstaan, (deels) gemitigeerd wordt **(fiche 3)**.

Inkomen uit vermogen
Het *inkomen uit* vermogen van huishoudens (waaronder die van IB-ondernemers) wordt belast in respectievelijk de inkomstenbelasting (betreft inkomen van huishoudens waaronder winstinkomen van IB-ondernemers[1]) en de vennootschapsbelasting (betreft winst van vennootschappen[2]). Ten opzichte van andere landen valt op dat Nederland weinig belasting heft op inkomen uit vermogen van huishoudens en op vermogen.[3] Indirect zorgt de lagere belasting op vermogens(inkomsten) ervoor dat Nederland sterker op de grondslag arbeid leunt dan veel andere landen.

Figuur 1 laat de belastinginkomsten op *inkomen uit* vermogen van huishoudens zien als percentage van de totale belastinginkomsten.[4] Nederland staat in deze figuur geheel aan de rechterkant; dat wordt verklaard door de internationaal gezien ruime hypotheekrenteaftrek. Om de verstoringen op de woningmarkt door fiscale subsidies op koopwoningen te mitigeren kan het eigenwoningforfait verhoogd worden **(fiche 7)** of de wet Hillen worden afgeschaft **(fiche 20).**

[1] Ondernemers voor de inkomstenbelasting worden ook wel IB-ondernemers genoemd. Het winstinkomen bestaat uit arbeidsinkomen en kapitaalinkomen.
[2] Een eigenaar van een bv of nv moet voor het bedrijf aangifte vennootschapsbelasting doen.
[3] Zie voor nadere toelichting: Europese Commissie, 2022, "Taxation trends in the European Union 2021".
[4] Onder belastingen op inkomen uit vermogen van huishoudens vallen inkomsten uit vermogen belast in box 1 (de eigen woning), box 2 en box 3, en een deel van de kansspelbelasting (consumentendeel). De vennootschapsbelasting blijft hier dus buiten beschouwing.

*Figuur 1: Belasting op inkomen uit vermogen van huishoudens als % van de totale belastingopbrengsten in 2020**



* Bron Europese Commmissie, data voor het Verenigd Koninkrijk voor 2019.

In box 2 van de inkomstenbelasting wordt het inkomen uit aanmerkelijk belang belast. Aanmerkelijk belang is een bijzondere vorm van aandeelhouderschap. Bezit een persoon meer dan 5% van de aandelen een vennootschap dan wordt dit een aanmerkelijk belang genoemd. Is sprake van minder dan 5% aandelenbezit dan behoort dit vermogen tot box 3. Iemand met een aanmerkelijk belang in een bedrijf wordt ook wel een ab-houder genoemd. Een bijzondere ab-houder is de directeur-grootaandeelhouder (dga). Een dga heeft niet alleen een aanmerkelijk belang maar is ook werkzaam in het bedrijf. Na het pensioenvermogen en de eigen woning vormt het aanmerkelijk belang het grootste vermogensaandeel van huishoudens.[5]

Ab-houders genieten inkomen uit het aanmerkelijk belang als er dividend wordt uitgekeerd, of bij vervreemding van de aandelen. Afhankelijk van de mate van zeggenschap van de ab-houder in de vennootschap, kunnen ab-houders belastingheffing in box 2 uitstellen door geen dividenden uit te keren. Als winst van een vennootschap niet wordt uitgekeerd, worden de aandelen meer waard en behoort de winst (minus de aan de fiscus afgedragen Vpb) tot het vermogen van box 2 en wordt het niet belast. Slechts een beperkt deel van de winst van bv's wordt jaarlijks uitgekeerd.[6] Hierdoor wordt belastingbetaling uitgesteld. Een voordeel hiervan is dat vermogen beschikbaar blijft voor de onderneming. Wanneer een ab-houder winst in de onderneming opspaart die niet noodzakelijk is voor de financiering van de onderneming of voor investeringen, is het de vraag of uitstel van belastingbetaling in box 2 over deze winst gerechtvaardigd is. Dit vermogen kan dan ook worden gezien als een vorm van sparen of beleggen. Er zijn een aantal regelingen die de prikkel tot winstinhouding vergroten of ondersteunen:

- **Lenen eigen bv:** Door de mogelijkheid tot lenen van de eigen bv kan de dga in privé over middelen uit de onderneming beschikken zonder daarover belasting te betalen. Deze mogelijkheid vergroot de prikkel tot belastinguitstel. Het gaat hier om aanzienlijke bedragen: In 2019 is het totaal geleende bedrag circa € 60 miljard. Daarbij had 61% van de huishoudens met ab-vermogen een lening die is aangegaan bij de eigen vennootschap. Deze leningen dienen geen bedrijfseconomisch belang. Belastingheffing wordt uitgesteld en in geval van faillissementen vindt helemaal geen belastingheffing meer plaats. Deze regeling kan worden beperkt of afgeschaft **(fiche 17).**
- **Gebruikelijkloonregeling**: Het arbeidsinkomen van een dga is moeilijk te schatten en wordt relatief laag vastgesteld. De dga dient voor zijn werkzaamheden een arbeidsinkomen in aanmerking te nemen dat wordt voorgeschreven op basis van fiscale regels: de gebruikelijkloonregeling. Het arbeidsinkomen van dga's (hun gebruikelijkloon) is in veel

[5] Zie tabel 5.1 uit bouwstenen voor een beter belastingstelsel
[6] Een analyse in 'Bouwstenen voor een beter belastingstelsel' komt erop uit dat vennootschappen met één 100% ab-houder gemiddeld 27% van de winst na vennootschapsbelasting uitkeren aan die ab-houder. DNB komt in 'Het spaaroverschot van Nederlandse bedrijven ontrafeld' voor mkb-bedrijven uit op een gemiddelde van 30% van de beschikbare nettowinst.

gevallen lager dan van een vergelijkbare werknemer mede vanwege de aanwezigheid van de doelmatigheidsmarge van 25% en cumuleert sterk rond het minimum-inkomen van €46.000. Het afschaffen van de doelmatigheidsmarge verkleint het voordeel voor de ab-houder en zorgt voor (meer) neutraliteit in het belastingstelsel **(fiche 15).**

- **Doorschuifregeling (DSR):** Voorts kan de doorschuifregeling (DSR) voor aanmerkelijk belang in de inkomstenbelasting bijdragen aan het belastinguitstel over box 2 vermogen. De DSR regelt dat bij schenken of overlijden geen box-2 belasting hoeft te worden betaald, maar dat de box 2-claim wordt doorgeschoven naar de opvolgers indien sprake is van ondernemingsvermogen. Daarmee kan de belastingheffing in box 2 oneindig worden uitgesteld over de volgende generatie(s).
- **Lage vpb tarief:** De Vpb is qua opbrengst de belangrijkste belasting op inkomen uit vermogen. 97% van de ondernemingen gehouden door dga's hebben winsten tot € 395.000, waardoor het huidige verlaagde tarief zorgt voor een aanzienlijke verlaging van de belastingdruk van de dga. Dit verstoort het globale evenwicht met de werknemer en IB-ondernemer. Het lage Vpb-tarief vergroot de waarde van belastinguitstel in box 2 en de prikkel om vermogen aan te houden als vermogen in box 2. Het huidige lage tarief kan gezien worden als een tegemoetkoming voor het mkb. Daarnaast zorgt het lage vpb tarief voor een verhoogde actieve fiscale planning. Uit het familiebedrijven-onderzoekspanel blijkt dat ongeveer een vijfde van de familiebedrijven de onderneming hebben opgeknipt vanwege het lage VPB-tarief en geeft 18 procent van de familiebedrijven aan een nieuwe vennootschap niet in een fiscale eenheid te voegen. Dit fenomeen beperkt zich uiteraard niet tot familiebedrijven **(fiche 5 en 6).**

Wanneer gekozen wordt voor het verhogen van het box 2 tarief **(fiche 14)**, is het belangrijk om dit in samenhang te doen met een maatregel die de prikkel tot winstinhouding verkleint (zie hierboven). Het resultaat is anders dat de prikkel tot winstinhouding wordt vergroot.

De wijze van belastingheffing in box 3 dient nav de HR-uitspraak aangepast te worden. Hier wordt spoedwetgeving voor ontworpen. **Fiches 1, 2 en 4** gaan in op het verhogen van de tarieven en het heffingsvrij vermogen in deze vormen van spoedwetgeving. **Fiche 8 en 19** gaan in op algemenere aanpassingen van de belastingheffing in box 3.

Vermogensoverdrachten
De belasting op vermogens*overdrachten* bestaat uit de overdrachtsbelasting bij aankoop van een bestaande woning en de schenk- en erfbelasting **(fiche 9 en 10)**.

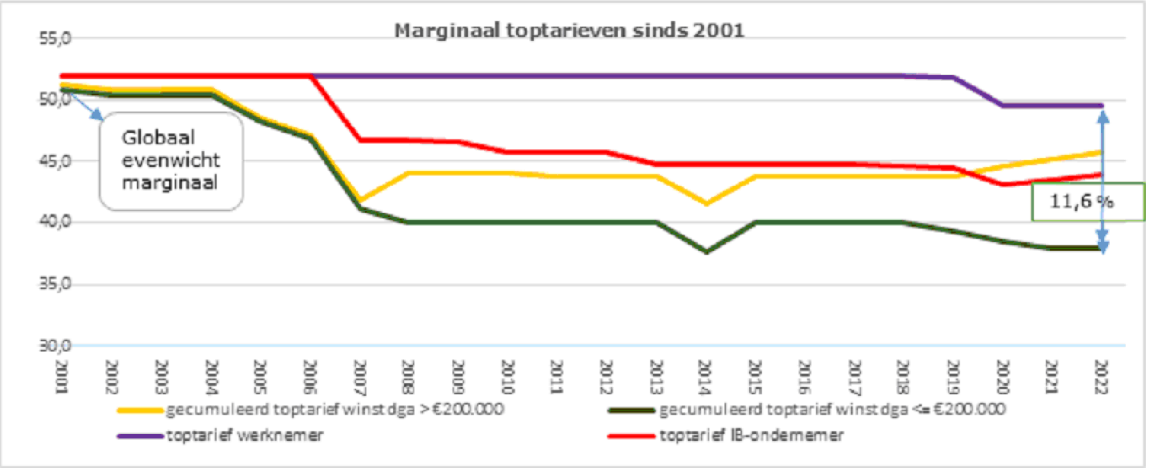
De schenk- en erfbelasting kent met de bedrijfsopvolgingsregeling (BOR) een ruime vrijstelling voor de overdracht van ondernemingsvermogen. De eerste € 1.134.403 is volledig vrijgesteld en van de waarde daarboven is 83% vrijgesteld. De BOR biedt een ruime vrijstelling voor overdracht van ondernemingsvermogen. De "Bouwstenen voor een beter belastingstelsel" laten zien dat de BOR een complexe regeling is en leidt tot oneigenlijk gebruik die in de praktijk een fors beslag legt op de behandelcapaciteit van de Belastingdienst. Dit komt omdat onderscheid moet worden gemaakt tussen ondernemings- en beleggingsvermogen. Dit is in de praktijk lastig, met name als het gaat om exploitatie van vastgoed. Door verhuurd vastgoed in de wet expliciet aan te merken als beleggingsvermogen en geen ondernemingsvermogen voor de BOR, wordt verhuurd vastgoed uitgesloten van de BOR. Dit vergroot de doelmatigheid van de regeling. Door het karakter van een vastgoedonderneming is het risico klein dat de economische activiteit bij overdracht tot economische schade leidt **(fiche 11).** Gezien de grote gelijkenissen tussen de BOR en de doorschuifregeling voor het aanmerkelijk belang (ook de DSR is enkel van toepassing op ondernemingsvermogen), is dit fiche van ook van toepassing op de DSR.

Daarnaast is het fiscale voordeel van de BOR scheef verdeeld: 40% van het budgettaire beslag komt op conto van slechts 2% van de verkrijgers. Dit komt met name door de vrijwel ongelimiteerde vrijstelling voor ondernemingsvermogen. De gemiddelde verkrijging van deze groep bedraagt in de periode 2010-2016 meer dan € 19 miljoen. De BOR en DSR worden op dit moment geëvalueerd. Planning afronding is dit voorjaar voorzien. De BOR kan doelmatiger en met minder budget worden uitgevoerd door de vrijstellingen te verlagen of af te schaffen **(fiches 12 en 13).**

Gelijkere fiscale behandeling van werkenden

Figuur 2 laat zien hoe de verschillen in marginale toptarieven sinds 2001 opgelopen zijn. Hieruit blijkt dat de (marginale) belastingdruk van dga's, een IB-ondernemers en werknemers sinds 2001 uit elkaar zijn gaan lopen. Door deze tarieven meer in lijn met elkaar te brengen, ontstaat een kleinere prikkel voor fiscaal gedreven keuzes voor bepaalde rechtsvormen.

Figuur 2: marginale toptarieven sinds 2001 voor werknemers, IB-ondernemers en dga's



Bij het onderdeel 'inkomen uit vermogen' zijn reeds maatregelen beschreven die zorgen voor een gelijkere belastingdruk tussen ab-houders/dga's en andere werkenden **(fiche 5, 6, 15 en 17**). Daarnaast is een van de maatregelen voor gelijkere behandeling van werkenden om de algemene heffingskorting af te bouwen met het verzamelinkomen (inkomen uit box 1, 2 en 3) in plaats van enkel het inkomen uit werk en woning (box 1-inkomen) **(fiche 16).** Een andere maatregel is om de aftrekbaarheid toevoeging aan fiscale oudedagsreserve (FOR) af te schaffen. Dit is een belastingvoordeel voor IB-ondernemers, dat door nieuwe pensioenwetgeving bovendien niet meer nodig is **(fiche 18).**

Ministerie van Financiën

TER ADVISERING
Aan
de minister
de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst

Directie Algemene Financiële en Economische Politiek

Persoonsgegevens

nota

Nota politieke vierhoek 18/3

Datum
10 maart 2022

Notanummer
2022-0000090159

Bijlagen
geen

Aanleiding
Vrijdag 18 maart staan de volgende onderwerpen op de agenda van de vierhoek:
1. Brief over de (macro-)economische gevolgen van de oorlog in Oekraïne
2. Besluitvorming en startnotitie inkomstenkader (stuk FIN)
3. Rechtsherstel box 3 (stuk FIN)
4. Dekkingsopties box (stuk FIN)

Adviezen
- U kunt agendapunt 2 (minister), 3 (stasF&B) en 4 (minister) aftrappen met een toelichting. Spreektekst onder agendapunt is toegevoegd.
- **U (StasF&B) kunt voorstellen en akkoord vragen** om volgende week aparte bewindspersonenoverleggen in te plannen ten aanzien van box 3. Omdat de MP volgende week afwezig is, zijn vierhoeken niet mogelijk maar kan er wel voortgang worden gemaakt.

Agendapunt 1: Brief over de (macro-)economische gevolgen van de oorlog in Oekraïne
- U kunt akkoord gaan met verzending van de brief naar de Tweede Kamer.
- Met deze brief wordt uitvoering gegeven aan twee aangenomen moties Van Haga waarin de regering verzocht wordt de economische impact op de Nederlandse economie en huishoudens in kaart te brengen. De brief wordt verstuurd namens de ministers van EZK, Financiën en SZW. De minister van EZK zal de brief kort inleiden.

Agendapunt 2: besluitvorming en startnotitie inkomstenkader (minister)
- U kunt de volgende toelichting geven bij agendapunt 2:
  - *De lastenbesluitvorming bestaat uit 3 'bakjes' zoals eerder besproken: box 3, koopkracht en reguliere lastenbesluitvorming.*
  - *Box 3 bespreken we zo dadelijk bij de andere agendapunten. Het eerste punt in deze notitie is om te besluiten welke maatregelen we nú tijdens de voorjaarsbesluitvorming nemen en welke onderwerpen we willen uitstellen tot besluitvorming in augustus. Gezien de grote onzekerheden rondom de oorlog in Oekraïne, de oplopende inflatie en*

de stijgende energieprijzen is er veel onzekerheid over de economische cijfers en het koopkrachtbeeld.

- *Er is in het Coalitieakkoord besloten om over de lasten in het voorjaar te besluiten. Tijdens vorig kabinetten gebeurde dat altijd in augustus. Bij zowel besluitvorming in het voorjaar als in augustus blijft het uitgangspunt om bij besluitvorming zoet en zuur hand in hand te laten gaan. Mocht er nu al over de AOW worden besloten, dan hoort daar ook dekking bij. Ditzelfde geldt voor de reguliere onderwerpen binnen het inkomstenkader.*

- Het advies ten aanzien van bespreekpunt 1:
  - Er is in het Coalitieakkoord besloten om over de lasten in het voorjaar te besluiten. Tijdens vorig kabinetten gebeurde dat altijd in augustus. Ook dat zou dit jaar weer kunnen, dan gaat er in feite niks mis, en schuiven we een aantal dingen door naar augustus.
  - Wel is ons advies hierbij dat besluiten over zoet en zuur hand in hand moeten gaan. Concreet betekent dat dus dat dit voorjaar over het hele box 3 dossier besloten moet worden, dus ook over de dekking. En mocht er nu al over de AOW besloten worden, dan hoort daar ook de dekking bij. Voor normhuur (waar u eerder over bent geïnformeerd) proberen we ambtelijk tot de oplossing te komen dat alles wel in één wetstraject komt, maar met twee verschillende inwerkingsdata. Hetzelfde geldt voor de reguliere onderwerpen binnen het inkomstenkader (zie ook bespreekpunt 2 hieronder): als daarover dit voorjaar wordt besloten dan horen daar ook alle onderdelen bij (dus ook Pillar II).
  - Dit betreft de besluitvorming over:
    - AOW en huurtoeslag
    - De huidige afwijkingen binnen het inkomstenkader
    - Maatregelen belastingplan 2023
    - Koopkracht 2023-2025
    - Zorgpremies
- Het advies ten aanzien van bespreekpunt 2:
  - <u>Salderingsregeling:</u> optie 2 conform ambtelijk voorstel FIN en EZK
  - <u>Grondslag VPB:</u> U kunt instemmen met verlaging van de schijfgrens of verhoging van het lage tarief. U (stasFenB) kunt aangeven dat - in afwijking van de notitie - zojuist is gebleken dat de invoering van Pillar II naar alle waarschijnlijkheid niet per 2023, maar per 2024 ingaat. Dit betekent dat de dekkingsopgave in 2023 1 miljard euro bedraagt, in plaats van 588 miljoen euro. U kunt aangeven dat ook voor deze aanvullende opgave dit voorjaar dekking gevonden moet worden, conform het Coalitieakkoord middels verlagen van de schijfgrens of verhogen van het lage vpb-tarief. EZK zal wellicht opbrengen om deze beslissing ook door te schuiven naar augustus.
  - <u>Overige maatregelen belastingplan:</u> stasFenB zal deze maatregelen inbrengen met een dekkingsvoorstel. EZK is tegen dekking uit het ODE-tarief met 25 mln. en zal dit naar verwachting ook inbrengen.

Agendapunt 3: rechtsherstel box 3 (Stas F&B)

- Doelgroep - Beslispunt 1. Wilt u ook rechtsherstel bieden aan de (orde 2,5 miljoen) belastingplichtigen die geen bezwaar hebben gemaakt?
- Ons advies is rechtsherstel te bieden aan de brede doelgroep. Vanuit burgerperspectief is het niet uit te leggen dat bezwaar maken een voorwaarde is voor rechtsherstel als blijkt dat de wet zelf strijdig is met het EVRM. Uitgaan van de smalle doelgroep zou bovendien veel extra druk op de uitvoering opleveren in de vorm van vragen, klachten, verzoeken om ambtshalve vermindering, bezwaar- en beroepsprocedures, waarbij een risico bestaat dat alsnog herstel moet worden geboden aan de bredere doelgroep.
- AZ zal waarschijnlijk inbrengen de groep "zo klein mogelijk te houden".

- Varianten voor (het geautomatiseerde deel) van het rechtsherstel - Beslispunt 2: Welke variant voor het geautomatiseerde deel van het rechtsherstel heeft uw voorkeur?
- We adviseren u te kiezen voor variant 2 (spaarvariant) of variant 3 (forfaitaire variant) en de dilemma's bij de keuze voor variant 2 of 3 ook in de richtingennotitie naar voren te brengen. Variant 1 (alles terug) is veel minder belastend voor de burger en de uitvoering, en heeft geen juridische risico's, maar is erg ongericht en daardoor duur. Bovendien leidt dit ertoe dat ook beleggers die (soms forse) rendementen hebben behaald, de betaalde belasting terugkrijgen.
- Als u bereid bent bezwaarmakers en niet-bezwaarmakers verschillend te behandelen door niet-bezwaarmakers uit te sluiten van de bezwaar/tegenbewijs-route, heeft variant 2 als beleidsmatig voordeel dat in slechte beursjaren geen rechtsherstel wordt geboden aan beleggers met goede meerjarige rendementen, die geen bezwaar hebben gemaakt. Dit onderscheid leidt echter tot nieuwe druk op de uitvoering en nieuwe juridische risico's. Ook wordt in dit scenario geen rechtsherstel geboden aan mensen met relatief weinig spaargeld die meerjarig lage rendementen hadden.
- Als de inzet is belastingplichtigen zo efficiënt mogelijk rechtsherstel te bieden, heeft variant 3 de voorkeur. In plaats van circa 40% van het budgettaire belang in een belastingjaar (bij variant 2) loopt bij variant 3 circa 10% van het budgettaire belang via de bezwaar/tegenbewijs-route.

- Proces voor bezwaren: een tegenbewijsregeling - Beslispunt 3. Bent u akkoord met het uitwerken van een gestructureerde tegenbewijsregeling?
- We adviseren u in te zetten op een zo gestructureerd en efficiënt mogelijk proces.
- Het gaat om enorme aantallen. Uitgaande van de brede doelgroep is de inschatting bij variant 2 dat mogelijk circa 2,2 miljoen keer gebruik gemaakt van de bezwaar/tegenbewijs-route. Bij variant 3 sluit het geautomatiseerde deel van het rechtsherstel zo goed mogelijk aan bij het werkelijke rendement. Bij deze variant gaat het naar schatting om 0,9 miljoen verzoeken.
- Belastingplichtigen hebben sowieso de rechtsmiddelen om bezwaar te maken of te verzoeken om een ambtshalve vermindering (en bij afwijzing in bezwaar en beroep te gaan). Het niet pro-actief accommoderen en kanaliseren daarvan kan leiden tot onbeheersbare stromen ongestructureerde bezwaren, verzoeken en beroepen.

- Het arrest betekent dat de facto een stelsel op basis van (ten hoogste) het werkelijk rendement van toepassing is. Er zullen veel afbakeningsvragen spelen over wat het werkelijk rendement is. Hoewel er bij een gestructureerde aanpak meer mogelijkheden zijn om hierop te sturen, geldt dit ook bij een gestructureerde aanpak.

Agendapunt 4: dekkingsopties box 3 (Minister en stasF&B)

- U (minister) kunt de volgende toelichting geven bij agendapunt 4:
  - *Het doel van deze eerste inventarisatie is het inventariseren van de reacties op deze lijst aan dekkingsrichting en –opties. Op basis van onze eerste gesprekken kunnen in de volgende vierhoek pakketten worden voorgelegd.*
  - *Ik besef mij goed dat het bedrag dat gedekt moet worden afhankelijk is van de keuzes die op de verschillende onderdelen nog gemaakt moeten worden. Wél is duidelijk dat het om een significant bedrag gaat, onafhankelijk van de keuze die wij maken. Om die reden is het belangrijk om alvast deze eerste inventarisatie aan dekkingsrichtingen te houden: het gaat immers om significante aanpassingen binnen ons belastingstelsel.*
- U (stasF&B) kunt opmerken dat u op korte termijn (vrijdag 18 maart eind van de dag) een advies van de Landsadvocaat verwacht over de juridische houdbaarheid van een vermogensbelasting. Dat u dat wilt afwachten.
- Het advies is om zoveel mogelijk opties open te houden, zodat er brede en verschillende pakketten kunnen worden gemaakt voor de volgende politieke vierhoek.
- De begrotingsregels schrijven voor dat de derving binnen de kabinetsperiode opgehaald moet worden. Dat wordt echter een hele uitdaging, dus een uitkomst zou kunnen zijn dat er structurele verstandige maatregelen genomen worden. Daarmee wordt het zogenaamde 'kort voor lang' principe toegepast. Dat zou echt het eindbeeld kunnen zijn, voor nu adviseren wij alle opties open te houden. Ook eenmalig het bedrag ophalen dient voor nu een optie te zijn.
- Mogelijk brengt MEZK op dat volgens de begrotingsregels niet gedekt hoeft te worden en dat dat een politieke keuze is. Volgens ons is het dekking van de budgettaire derving niet alleen conform de begrotingsregels, ook is het de staande praktijk. Ook eerdere fiscale dervingen a.g.v. een uitspraak van de Hoge Raad is gedekt (bijv. Sofina en fiscale eenheid). We hebbend dit ook in de stukken opgenomen.
- NB: ten opzichte van de eerder verstuurde stukken is op verzoek van SZW de doorwerking van de derving naar toeslagen toegevoegd bij de tabel in de oplegger (orde grootte: 70-150 mln)

Toelichting

Agendapunt 1, kamerbrief gevolgen oorlog Oekraïne:

- Deze brief beschrijft drie kanalen waarlangs de Nederlandse economie getroffen kan worden
  1. Hogere inflatie

2. Verstoring internationale handel en waardeketens
3. Correctie op financiële markten (risico beperkt volgens brief)

- Scenario's (afkomstig van CPB)
  1. Basisscenario CEP (koopkracht -2,7%; bbp +3,6%)
  2. Aanhoudend hoge energieprijzen (Korte 'recessie'; koopkracht -5,1%; bbp +1,9%)
  3. Beperking gastoevoer vanuit Rusland (niet doorgerekend)
- Op initiatief van BZ legt de brief uit hoe MKB-bedrijven ondersteund worden door RVO. Dit gaat om bestaande beleidsinstrumenten waarvoor geen extra budget beschikbaar is.

Agendapunt 3, rechtsherstel:

Nadere duiding advies landsadvocaat

- Een regeling voor rechtsherstel zal gericht moeten zijn op compensatie. De omvang
  daarvan zal in het algemeen slechts naar redelijkheid kunnen worden vastgesteld.
- Er is volgens de Landsadvocaat ruimte om - ook om uitvoerbaarheidsredenen - de omvang van de op rechtsherstel gerichte compensatie op een forfaitaire wijze in te richten. Daarbij moet het voor belastingplichtigen die aanspraak op een hogere compensatie willen maken mogelijk zijn om aan te tonen dat de forfaitaire compensatie in hun geval te laag is.
- Het is aan te bevelen om eerst aan de hand van de voorgestelde (forfaitaire) regeling rechtsherstel te bieden en belastingplichtigen daarna de gelegenheid te bieden om tegenbewijs te leveren. Dit kan volgens de Landsadvocaat via de bestaande rechtsingangen (bezwaar of een verzoek tot ambtshalve vermindering).
- Aan de Landsadvocaat zijn twee varianten voor het forfaitaire herstel voorgelegd. Bij de spaarvariant wordt voor beleggingen uitgegaan van het huidige forfait voor beleggingen in box 3. Dit is een meerjarig gemiddelde voor alle beleggingen. Bij de tweede variant wordt een forfaitair rendement voor beleggingen gehanteerd op basis van het gemiddelde rendement in dat belastingjaar voor verschillende categorieën die nu reeds worden onderscheiden in de aangifte.
- De Landsadvocaat geeft aan dat in de tweede variant (variant 3 in het memo voor de politieke vierhoek) meer wordt aangesloten bij de werkelijke opbouw/verdeling van de beleggingen en de voor die categorieën geldende gemiddelde rendementen. Daarom heeft de Landsadvocaat een voorkeur voor deze variant. Ook in deze variant zullen er echter belastingplichtigen zijn met een lager werkelijk rendement dan het forfaitair berekende rendement.
- De Landsadvocaat geeft daarom aan dat het in beide varianten niet mogelijk zal zijn om alle belastingplichtigen naar redelijkheid te compenseren zonder mogelijkheid tot tegenbewijs.

Secretariaat Ministerraad
Ministerie van Algemene Zaken

VIERHOEK

Kenmerk : 3763052

AGENDA

Vergadering te houden op dinsdag 22 maart 2022
in de Trêveszaal van het ministerie van Algemene Zaken,
aan te vangen 's morgens om 10:00 – 11:00 uur

---

1. Fiscale oudedagsreserve +

   1. Beslisnotitie
   2. Bijlage: fiche

2. Steun op de middellange termijn +

   1. Oplegger
   2. Kamerbrief

+ stukken zijn bijgevoegd
x stukken zijn rondgezonden
o stukken worden rondgezonden
• stukken zijn in de samenwerkingsruimte geplaatst
= geen stukken
A aanbiedingsdatum

22 maart 2022
Persoonsgegevens

Memo - Politieke vierhoek 22/03 –Fiscale oudedagsreserve

Aanleiding en kern

- De Afdeling advisering van de Raad van State heeft bij het voorstel van wet Wet toekomst pensioenen (Wtp) op 16 februari 2022 geadviseerd de fiscale oudedagsreserve (FOR) af te schaffen en het voorstel op dit punt aan te passen.
- De FOR houdt in dat een belastingplichtige ondernemer voor de inkomstenbelasting onder voorwaarden jaarlijks een deel van de winst fiscaal gefaciliteerd mag reserveren voor een oudedagsvoorziening.
- Met de Wtp wordt de ruimte vergroot om in de derde pijler fiscaal gefaciliteerd pensioen op te bouwen. Dat geldt ook voor ondernemers in de inkomstenbelasting. Mede in dat licht adviseert de Raad van State de FOR – die in veel van de gevallen uiteindelijk niet wordt benut om te voorzien in een oudedagsvoorziening - af te schaffen. Wij adviseren het advies van de Raad van State op dit punt over te nemen, maar niet als onderdeel van het onderhavige wetsvoorstel, maar als onderdeel van het Belastingplan 2023.
- De Wtp wordt in de MR van 25 maart a.s. behandeld. Aangezien het advies om de FOR af te schaffen daarmee samenhangt leggen we het volgende beslispunt voor aan de politieke vierhoek, waar dit voor ligt als een dekkingsoptie ten behoeve van box 3.

Beslispunt
Gaat u akkoord met het afschaffen van de FOR in de vorm van het met ingang van 1 januari 2023 niet meer fiscaal gefaciliteerd mogen opbouwen van de FOR, waarbij de bestaande reeds opgebouwde FOR nog wel op basis van de huidige regels kan worden afgewikkeld?
Deze afschaffing zal, indien akkoord, worden geregeld door middel van het Belastingplan 2023.

Nader rapport

- In het nader rapport inzake de Wtp wordt voor de FOR aangegeven dat het kabinet beziet of, en zo ja wanneer, deze afgeschaft kan worden. Dat biedt ruimte om de FOR op een later moment (Belastingplan 2023) af te schaffen, maar biedt ook overigens handelingsperspectief.

Effect afschaffen FOR

- Door het afschaffen van de aftrekbaarheid van toevoegingen aan de FOR kan een meer gelijke fiscale behandeling van arbeid voor werknemers in loondienst, ondernemers en directeuren-grootaandeelhouders worden bereikt, kan het gebruik voor belastinguitstel worden tegengegaan en kan er voor worden gezorgd dat reële oudedagsvoorzieningen extern dienen te worden ondergebracht (zoals ook bij de afschaffing van pensioen in eigen beheer is bewerkstelligd).
- Het wetsvoorstel Wet toekomst pensioenen verruimt de mogelijkheden om fiscaal gefaciliteerd een voorziening voor de oude dag op te bouwen in de derde pijler. Hiervan kunnen ondernemers die belastingplichtig zijn voor de inkomstenbelasting ook gebruikmaken.

Budgettair

- De lastenrelevante opbrengst is € 109 miljoen per jaar.[1]
- De budgettaire opbrengst van het afschaffen van de FOR wordt in de vierhoek gepresenteerd als een dekkingsoptie in het kader van box 3.

Toelichting fiscale oudedagsreserve (FOR)

- Een belastingplichtige ondernemer voor de inkomstenbelasting mag onder voorwaarden jaarlijks een deel van de winst fiscaal gefaciliteerd reserveren voor een oudedagsvoorziening. Dat is de fiscale oudedagsreserve (FOR).[2]
- Deze fiscale reservering biedt echter geen zekerheid dat daadwerkelijk zal kunnen worden genoten van een oudedagsvoorziening, omdat de reservering bijvoorbeeld verloren gaat bij slechte resultaten (al dan niet in combinatie met consumptieve onttrekkingen).

[1] De opbrengst van deze maatregel in 2023 bedraagt naar verwachting € 211 miljoen, aflopend tot € 55 miljoen structureel. De lastenrelevante opbrengst is € 109 miljoen per jaar.
[2] Zie paragraaf 3.2.3, artikel 3.67 e.v. van de Wet inkomstenbelasting 2001.

- Toevoeging aan de FOR is een papieren handeling waarvoor – in tegenstelling tot premies voor lijfrenten – geen middelen aan de onderneming hoeven te worden onttrokken, zodat deze beschikbaar blijven voor investeringen.
- De FOR wordt in ongeveer de helft van de gevallen uiteindelijk niet aangewend voor een oudedagsvoorziening en heeft daardoor vaak alleen het effect van belastinguitstel. Als er uiteindelijk geen lijfrente wordt aangeschaft, wordt er op het moment van staking van de onderneming afgerekend over de FOR, maar dan is er wel belastinguitstel verkregen en bovendien bestaat dan een groter risico dat de over de vrijval van de FOR te betalen belasting niet kan worden betaald.
- In een van de fiches in het kader van de Bouwstenen voor een beter belastingstelsel (fiche 116) wordt voorgesteld om de FOR af te schaffen (het fiche is in de bijlage opgenomen). Door het afschaffen van de aftrekbaarheid van toevoegingen aan de FOR kan een meer gelijke fiscale behandeling van arbeid voor werknemers in loondienst, ondernemers en directeuren-grootaandeelhouders worden bereikt, kan het gebruik voor belastinguitstel worden tegengegaan en kan er voor worden gezorgd dat reële oudedagsvoorzieningen extern dienen te worden ondergebracht (zoals ook bij de afschaffing van pensioen in eigen beheer is bewerkstelligd)[3].
- In de Wet toekomst pensioenen wordt ook de fiscale ruimte voor de derde pijler vergroot (naar dezelfde hoogte als voor de tweede pijler). Daarmee worden de mogelijkheden om als ondernemer op andere wijze iets te regelen voor de oude dag vergroot.

[3] Ook in de Kamerbief van 12 november 2021 naar aanleiding van de motie Essers en Geerdink wordt de optie van het afschaffen van de mogelijkheid om de FOR op te bouwen aangehaald.

116. Afschaffing aftrekbaarheid toevoeging aan fiscale oudedagsreserve (FOR)	
Thema	Commissie Regulering van werk
Doel	Komen tot een meer gelijke fiscale behandeling van arbeid voor werknemers in loondienst, IB-ondernemers en dga's. Tegengaan gebruik voor belastinguitstel. Reële oudedagsvoorzieningen dienen extern te worden ondergebracht.

Omschrijving van de maatregel

- Afschaffing van de mogelijkheid om aan de FOR toe te voegen.

Achtergrond/ratio

- De FOR is een faciliteit in de inkomstenbelasting (artikel 3.53, eerste lid, onderdeel c, en artikel 3.67 e.v. Wet IB 2001).
- In het kader van het uitfaseren van het pensioen in eigen beheer (PEB) is ook het afschaffen van de FOR aan de orde gekomen.
- De FOR is een fiscale reservering voor de oude dag, die echter geen zekerheid biedt dat daadwerkelijk zal kunnen worden genoten van uitkeringen uit deze reservering, omdat de reservering verloren gaat bij slechte resultaten (al dan niet in combinatie met consumptieve onttrekkingen).
- Toevoeging aan de FOR is een papieren handeling waarvoor – in tegenstelling tot premies voor lijfrenten – geen middelen aan de onderneming hoeven te worden onttrokken, zodat deze beschikbaar blijven voor investeringen.
- De FOR wordt in ongeveer de helft van de gevallen uiteindelijk niet aangewend voor een oudedagsvoorziening en heeft daardoor vaak alleen het effect van belastinguitstel. Als er uiteindelijk geen lijfrente wordt aangeschaft, wordt er op het moment van staking van de onderneming afgerekend over de FOR, maar dan is er wel belastinguitstel verkregen en bovendien bestaat dan een groter risico dat de over de vrijval van de FOR te betalen belasting niet kan worden betaald.
- Na het afschaffen van de FOR blijft het mogelijk om de stakingswinst van een onderneming (gedeeltelijk) belastingvrij om te zetten in een lijfrente (stakingswinstlijfrente). Ook op die manier kan in een onderneming opgebouwd vermogen worden omgezet in een reële externe oudedagsvoorziening.
- De mogelijkheid om als ondernemer een reële oudedagsvoorziening op te bouwen blijft bestaan, door te sparen in de zogenoemde derde pijler (kwalificerende lijfrenteproducten e.d.) en de stakingswinstlijfrente. Het voordeel voor de ondernemer is dat de lijfrente z'n waarde houdt, ook als het onverhoopt niet goed gaat met de onderneming.
- SEO Economisch Onderzoek concludeerde in 2017 in de Evaluatie fiscale ondernemingsregelingen dat in termen van doelmatigheid deze regeling relatief duur is qua lasten en uitvoeringskosten. Ook is het de vraag of deze regeling het ondernemerschap stimuleert. Het gebruik is in bepaalde sectoren, zoals de landbouw en groot- en detailhandel, hoog wat vraagt om een meer sectorspecifieke benadering om de effectiviteit en doelmatigheid van de regeling in beeld te brengen. De evaluatie schetst als beleidsalternatief om de regeling af te schaffen.
- De Commissie Van Dijkhuizen heeft voorgesteld om een sanctie toe te passen, wanneer de reserve niet gebruikt wordt voor de aankoop van een lijfrente.
- De Commissie Regulering van Werk heeft voorgesteld om de huidige ondernemersfaciliteiten volgens een herkenbaar tijdpad met spoed af te bouwen.

Effecten

Economie	Door afschaffing verdwijnt een (ondoelmatig) belastingvoordeel voor IB-ondernemers. Hierdoor wordt het minder gestimuleerd om als IB-ondernemer werkzaam te zijn en – omdat de prijzen bij toekomstige opdrachten zullen stijgen - om een IB-ondernemer in te huren.
Begroting	De structurele opbrengst van het afschaffen van de FOR bedraagt circa € 80 miljoen per jaar.
Overig	N.v.t.
Uitvoeringsaspecten	De maatregel werkt complexiteitsverlagend voor de Belastingdienst. Dit is in beginsel een vereenvoudiging in het toezicht. De maatregel leidt tot aanpassing van de systemen. Er is sprake van een eenvoudige structuurwijziging.

Ministerie van Financiën

DEPARTEMENTAAL VERTROUWELIJK
TER ADVISERING
Aan
de minister
de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst
de staatssecretaris van Financiën – Toeslagen en Douane

Directie
Bestuursondersteuning & Advies

Persoonsgegevens

nota

Geannoteerde agenda onderraden 22 maart 2022

Datum
21 maart 2022

Notanummer
2022-0000099452

Bijlagen
geen

groen = instemmen
geel = instemmen, maar met kanttekeningen/opmerkingen
rood = niet instemmen / niet instemmen, tenzij
blauw = eigen onderwerpen/stukken Financiën
grijs = geen opmerkingen

Schema dinsdag 22 maart

08.30 – 09.30 uur	Raad Veiligheid en Inlichtingen – Oekraïne *Minister aanwezig namens Financiën.* *Advisering separaat.*
10.00 – 11.00 uur	Vierhoek *Stas FB aanwezig namens Financiën.* *Ambtelijke begeleiding:* Persoonsgegevens
11.00 – 11.30 uur	Raad Werk, Inkomen, Zorg en Onderwijs *Stas FB aanwezig namens Financiën.* *Ambtelijke begeleiding:* Persoonsgegevens
11.30 – 13.00 uur	Ministeriële Commissie COVID-19 *Stas FB aanwezig namens Financiën.* *Geen ambtelijke begeleiding*

Vierhoek

Agenda

1) de fiscale oudedagsreserve
2) de Kamerbrief over coronasteunsteun op de middellange termijn en
3) de economische effecten voor Nederland als gevolg van de oorlog in Oekraïne.

Kern en adviezen

1. Fiscale oudedagsreserve

- U kunt instemmen met het afschaffen van de Fiscale Oudedagreserve (FOR).
- De Raad van State heeft een advies uitgebracht over het wetsvoorstel Wet Toekomst Pensioenen (Wtp). Hierin heeft de afdeling aangegeven dat ze adviseren het nettopensioen en de FOR af te schaffen. In overleg met SZW is besloten om de FOR af te schaffen. Dit zal echter via het Belastingplan lopen in plaats van via de Wtp.

2. Kamerbrief steun op middellange termijn

- In de Kamerbrief zet het kabinet zijn visie op zowel coronasteun als problematische schulden uiteen. De Kamerbrief is van EZK, SZW en FIN samen. Er zijn 4 beslispunten.
- Er zijn twee zaken die wij noodzakelijk achten om op te nemen in de brief: 1) een helder signaal over wanneer steun wordt verleend aan bedrijven indien zij te maken krijgen met sluitingen (dus behoud tabel op p. 8 van de Kamerbrief met steun pas na 8 weken sluiting) en 2) een helder signaal dat uit de analyse van de schuldenproblematiek blijkt dat nieuw beleid op het gebied van schulden nu niet noodzakelijk is.
- In de brief is op verzoek van de minister en beide staatssecretarissen een passage opgenomen over de hervatting van de invordering bij Belastingen en Toeslagen.
- Daarnaast is ook opgenomen dat het kabinet een internetconsultatie zal starten om uitvoering te geven aan de motie-Mulder. In de motie wordt het kabinet verzocht om in overleg te treden met het bedrijfsleven over de opgebouwde belastingschulden vanwege het uitstel van betaling van belastingen.

Inzet per beslispunt

Beslispunt 1: U kunt instemmen met de inhoud en de toon van de brief.

Spreeklijn

- Er wordt aan ondernemers en werkenden aan de hand van vier coronascenario's zo veel mogelijk duidelijkheid en perspectief geboden voor de toekomst.
- We schetsen wat van de overheid verwacht kan worden op het gebied van steun. Indien steun in uitzonderlijke omstandigheden toch geboden is, wordt gerichte en bij voorkeur sectorale steun overwogen. In de brief kondigen wij daarvoor een onderzoek aan.
- De toon van de brief is constructief kritisch. Positief terugkijkend; kritisch vooruitkijkend over steun in structurele situatie. Dat is precies wat verwacht mag worden van het kabinet in deze fase.

Beslispunt 2): Wij adviseren variant b: gerichte steun vanaf 8 weken sluiting (tabel p. 8 van de Kamerbrief).

Spreeklijn

- Financieel (budgettair beslag) en economisch gezien past het dat steun alleen verleend wordt in uitzonderlijk zware gevallen van contactbeperkende maatregelen, namelijk bij een worst case-scenario indien er sprake is van volledige sluiting van minimaal 8 weken. Dat betekent: geen steun bij capaciteitsbeperking of aanpassing van sluitingstijden.
- Zo wordt aanpassingsvermogen van ondernemers en werkenden gestimuleerd. We komen terecht in een structurele situatie met corona waarbij omzetverlies door corona weer goeddeels tot het ondernemersrisico gerekend kan worden. Bedrijven dienen zich daarop aan te passen en te anticiperen, bijvoorbeeld door prijzen aan te passen aan mogelijke sluitingen of op alternatieve wijze omzet te maken (voorbeeld: maaltijden bezorgen).
- De steun van de afgelopen jaren heeft ieder huishouden €5000 gekost. Dat is niet vol te houden.
- Met steun na 8 weken sluiting wordt ook meer voorkomen dat steun terechtkomt bij bedrijven met reguliere omzetverliezen.
- Bedrijven kenden namelijk voor corona ook omzetschommelingen. Tussen 2016-2019 hadden 21-22% van de bedrijven een omzetdaling groter dan 15% en had 15-20% van horecabedrijven grote omzetverliezen (meer dan 20%) voor 2020. 8 weken is ongeveer gelijk aan 16,76% van de omzet en bedrijven kunnen ook anders omzet kunnen maken.
- 3 weken is veel te kort, aangezien contactbeperkingen veelal langer duren. Een mogelijke terugvaloptie zou kunnen zijn om steun te verlenen na 6 weken sluiting.

Beslispunt 3): Wij adviseren optie 1: vinger aan de pols bij schuldenproblematiek.

Spreeklijn

- Uit het onderzoek van de werkgroep schuldenproblematiek blijkt dat het lastig is om een volledig beeld te krijgen van de stand van problematische schulden. Uit de indicatoren die wel beschikbaar zijn (faillissementen, schuldsaneringstrajecten, oninbare leningen etc.) blijkt er geen reden te zijn tot zorg. Dat neemt niet weg dat individuele casuïstiek zuur kan zijn.
- Het is daarom raadzaam om de vinger aan de pols te houden en om te bezien of reeds ingezet beleid voldoende is voor ondernemers die blijven kampen met problematische schulden. Het nu implementeren van nieuwe beleidsopties is onwenselijk omdat daar geen onderbouwing voor is en het een precedentwerking heeft.
- Het verlagen van de griffierechten is op korte termijn niet mogelijk volgens JenV (afbakeningsproblemen en verkeerde prikkels) en er is geen dekking voor. Daarnaast wordt er al een bredere verlaging van de griffierechten voorbereid o.b.v. Regeerakkoord. Deze staat gepland voor 2024.
- Ook de mogelijkheid tot compensatie van de transitievergoeding (TV) is onwenselijk Eenheid van kabinetsbeleid en is voor het UWV onuitvoerbaar. De huidige regelgeving omtrent de transitievergoeding biedt daarnaast al de nodige flexibiliteit aan werkgevers waarbij de impact van de transitievergoedingen kan worden verminderd.

- Terugvaloptie: variant 2 waarbij in totaal 6 nieuwe maatregelen worden aangekondigd. Drie maatregelen zien toe op monitoring en vinger aan de pols houden en drie maatregelen zien toe op het verkennen van nieuw beleid om de schuldenlast bij bedrijven tegen te gaan.

Beslispunt 4) Wij adviseren u optie b: publicatie van de Kamerbrief op 25 maart.

Spreeklijn
- Wij kunnen ons vinden in de Kamerbrief. Vanuit dat perspectief zou de brief komende vrijdag in de MR kunnen liggen en gepubliceerd kunnen worden.
- Daarmee houden wij ons aan de toezegging die wij gedaan hebben, namelijk publicatie van de brief in het 1e kwartaal van 2022.

3a. Mondeling punt MEZK: economische effecten n.a.v. Oekraïne
- EZK zal mogelijk, buiten de agenda om, willen praten over economische gevolgen van het conflict tussen Rusland en Oekraïne.
- De economische onzekerheden zijn momenteel groot. De verwachtingen van zowel het CPB als DNB zijn in hun basisramingen dat de economie blijft groeien. Een recessie in Nederland of bij onze belangrijke handelspartners is op basis van de huidige verwachtingen niet erg waarschijnlijk, maar valt ook niet uit te sluiten.
- Zowel CPB als DNB hebben een "zwaar weer" scenario doorgerekend waarin de prijzen van grondstoffen langdurig hoog blijven. In het sombere scenario van DNB stijgt de inflatie in 2022 tot 9,5%, en 3,4% in 2023, maar blijft de groei met resp. 2,4% en 0,5% positief. In het sombere scenario is er volgens het CPB een korte technische recessie, die naar verwachting twee kwartalen duurt, maar komt de groei in 2022 op jaarbasis uit op 1,9%.

Spreeklijn:
- De sombere scenario's van DNB en CPB aantonen dat de onzekerheden omvangrijk zijn en de mogelijke economische gevolgen substantieel. De ontwikkelingen volgen elkaar in hoog tempo op en de impact op de economie blijft daarmee ook zeer onzeker. Het is daarom cruciaal om de ontwikkelingen in de gaten te houden.
- De oorlog in Oekraïne heeft gevolgen die we allemaal voelen of gaan voelen. De aanbodschok komt voor Nederland en andere Europese landen immers neer op een ruilvoetverlies, die het algemene welvaartsniveau drukt. Dat maakt compenseren ook ingewikkeld, want dit gaat ten koste van toekomstige generaties. Tegelijkertijd is onze uitgangspositie goed en is er vertrouwen in de veerkracht van onze economie. Deze veerkracht hebben we de afgelopen jaren gezien en komt ook terug in zowel de doorrekening als de scenario's van het CPB.

3b. Mondeling punt MEZK: steun aan bedrijven n.a.v. oorlog in Oekraïne
- MEZK wil waarschijnlijk ook stilstaan bij eventuele noodsteun aan bedrijven die worden getroffen door de sancties.
- Wij adviseren zeer terughoudend te zijn met steun aan bedrijven.

Spreeklijn

- We moeten terughoudend zijn met het verlenen van steun aan bedrijven die getroffen worden door het conflict tussen Rusland en Oekraïne.
- Bedrijven die alleen of sterk afhankelijk zijn van Rusland nu compenseren komt neer op het vergoeden van het ondernemersrisico. De portofolio van die bedrijven zijn dan namelijk slecht gediversifieerd. Dit geldt ook voor sectoren die nog nu heel sterk afhankelijk zijn van gas, zoals de tuinbouw.
- De prijsstijgingen zijn het gevolg van een exogene schok. Nu steun verlenen kan een precedent scheppen voor de toekomst. Schommelingen in inputprijzen komen vaker voor, dit hoort tot het ondernemersrisico. Tussen bedrijven (en binnen sectoren) zijn grote verschillen in de mate waarin ze het risico van een hoge gasprijs hebben afgedekt. We zitten pas drie weken in een mogelijk lang aanslepend economisch conflict tussen de EU en Rusland en er is net in de EU afgesproken dat we binnen 5 jaar van het Russische gas af gaan. De kans bestaat daarmee dat gasprijzen structureel hoger blijven (in Europa). Dat is niet op te lossen met tijdelijke steun.
- Steun gaat ook met algemene nadelen gepaard, zoals het risico dat bedrijven met weinig toekomstperspectief overeind worden gehouden (bij grootgebruikers van gas ook nog veelal grote uitstoters). De marktdynamiek is al langdurig verstoort door de uitzonderlijke coronasteun de laatste 2 jaar. Daarnaast zou de overheid met publieke middelen enkel de neerwaartse risico's afdekken, maar profiteren we niet mee in positieve tijden (als energieprijzen bijvoorbeeld laag zijn).
- Het risico bestaat daarnaast dat lidstaten onderling gaan concurreren op steun aan bedrijven. Het doel moet zijn om Europees de rijen richting Rusland gesloten houden; daarvoor moeten we concurrentievervalsing tegengaan. Dit komt in gevaar als landen met veel financiële ruimte (zoals NL) meer gaan steunen dan andere landen die misschien veel zwaarder getroffen worden. Een subsidiewedloop zou het gelijke speelveld in gevaar brengen, en daarmee het gezamenlijke draagvlak voor de sancties.
- Nationaal steunen is om bovenstaande redenen op dit moment onverstandig. Indien besloten wordt bedrijven te steunen dan zou alleen een Europese moeten worden overwogen. Dit zou dan gaan om steun op Europees niveau voor de bedrijven die het zwaarst geraakt worden door de sancties, om een level playing field te bewaren en concurrentie op steun te voorkomen. Dit moet dan wel zeer gericht, zoals bijvoorbeeld in 2014 is gedaan bij Russische sancties, en binnen de bestaande middelen. Hiervoor zou bestaande ruimte in de EU-begroting kunnen worden benut.

Toelichting

1. Fiscale oudedagsreserve

- U kunt instemmen met het afschaffen van de FOR.
- Een belastingplichtige ondernemer voor de inkomstenbelasting mag onder voorwaarden jaarlijks een deel van de winst fiscaal gefaciliteerd reserveren voor een oudedagsvoorziening. Dat is de fiscale oudedagsreserve (FOR). Toevoegen aan de FOR is een papieren handeling waarvoor – in tegenstelling tot premies voor lijfrenten – geen middelen aan de onderneming hoeven te worden onttrokken, zodat deze beschikbaar blijven voor investeringen. De reservering biedt geen zekerheid op een oudedagsvoorziening, omdat de reservering kan gaan bij slechte resultaten of consumptieve onttrekkingen.

- De Wtp biedt zelfstandigen meer ruimte om fiscaal voordelig pensioen op te bouwen, waardoor de FOR minder nodig is. Bovendien brengt de FOR relatief hoge administratieve lasten en uitvoeringskosten met zich mee. Daarnaast wordt de FOR vaak niet gebruikt voor een oudedagsvoorziening, maar als een uitstelpost.
- De structurele opbrengst van het afschaffen van de FOR bedraagt circa € 109 miljoen per jaar.

2. Beslispunt 3 en 4 Kamerbrief steun

- Beslispunt 3: Welke variant rondom problematische coronaschulden heeft de voorkeur van de vierhoek? 1) vinger aan de pols en reeds ingezet beleid of 2) variant 1 + maatregelen uit beslisnotitie of 3) variant 2 + aankondigen van verkenning naar mogelijkheden rondom transitievergoeding EN/OF verlagen griffierechten.
  - Wij adviseren optie 1.
  - Uit de analyse van schulden veroorzaakt door corona blijkt dat het moeilijk is een volledig beeld te kunnen geven van de situatie. Uit de data die wel beschikbaar is blijkt geen groot probleem. Het aankondigen van nieuw beleid is daarom onwenselijk.
  - Optie 2 schept verwachtingen van het kabinet en leidt tot precedentwerkingen terwijl daar geen directe aanleiding voor is. Aan de andere kant gaat het om vrijblijvende maatregelen, op het vlak van monitoring en onderzoek. Dit is derhalve een prima terugvaloptie.
  - Optie 3 heeft betrekking op het verlagen van de griffierechten en mogelijke compensatie voor van de transitievergoeding (TV)
  - Verlagen griffierechten:
    - JenV is daar tegen. De optie is niet uitvoerbaar op de korte termijn, de afbakening leidt tot problemen en er is geen dekking voor.
    - Er komt daarnaast al en bredere verlaging van de griffierechten die nu wordt voorbereid. Deze staat gepland voor 2024.
  - Compensatie van de transitievergoeding (TV):
    - Dit is beleidsmatig onwenselijk. Ook SZW is tegen deze optie.
    - Een tegemoetkoming in de kosten van de transitievergoeding maakt het ontslaan van werknemers goedkoper. Dit onwenselijk i.v.m. negatieve maatschappelijke kosten van ontslag en de bescherming van werknemers.
    - Een (tijdelijke) tegemoetkoming geeft een verkeerd precedent richting de toekomst.
    - De huidige regelgeving omtrent de transitievergoeding biedt al de nodige flexibiliteit aan werkgevers waarbij de impact van de transitievergoedingen kan worden verminderd.

- Beslispunt 4: Welke planning wil de vierhoek aanhouden voor het verspreiden van de brief? Publicatie van de Kamerbrief op 1 april (optie a) of op 25 maart (optie b).
  - Wij adviseren u optie b.
  - Wij kunnen ons vinden in de inhoud van de brief. Eén politieke vierhoek zou daarom voldoende richting moeten geven om de brief ambtelijk af te kunnen maken.

Informatiepunt: aanpak Motie Mulder

- Met de internetconsultatie beogen we dit overleg breed vorm te geven en inzicht te verkrijgen in de mogelijke knelpunten en oplossingen. Om het bedrijfsleven in de gelegenheid te stellen om hun zienswijze te geven, is een aantal vragen geformuleerd. Via de internetconsultatie worden betrokkenen uitgenodigd om op deze vragen te reageren. Ook zal een beleidsnotitie worden 'geüpload' met een beschrijving van de genomen maatregelen (zoals 5 jaar betalingsregeling vanaf 1 oktober a.s. en positie BD bij saneringsakkoord) en het bestaande invorderingsbeleid. Het reguliere beleid kent ook verschillende stappen zitten, waarmee handelingsperspectief kan worden geboden.
- De consultatie zal naar verwachting plaatsvinden in de maand april. Na afloop van de internetconsultatie zal een consultatieverslag op de betreffende website worden gepubliceerd. Vervolgens zullen resultaten worden besproken in een Ronde Tafel-sessie met een representatieve afvaardiging vanuit bedrijfsleven en overheid.

Notitie overzicht begrotingsregels en arresten

Aanleiding
In de vierhoek op vrijdag 18 maart is gevraagd naar een overzicht van de **begrotingsregels in relatie tot dekkingsopties.**

Begrotingsregels en dekking binnen het inkomstenkader of uitgavenkader

- Voor de **inkomstenkant** van de begroting spreekt het kabinet een inkomstenkader af met daarin alle lastenmaatregelen. Het principe van het inkomstenkader is dat budgettaire gevolgen van beleidsaanpassingen gedurende de kabinetsperiode gecompenseerd moeten worden door andere lastenmaatregelen. Daardoor wordt de lastendruk via het inkomstenkader beheerst. De beleidsmatige lastenontwikkeling (BLO) geeft vervolgens weer hoe de beleidsmatige lasten zich jaar op jaar ontwikkelen voor burgers en bedrijven. Schommelingen in ontvangsten als gevolg van overige oorzaken – met name economische ontwikkelingen – lopen in het EMU-saldo. Economische tegenwind leidt dus niet tot belastingverhoging. Het inkomstenkader zorgt daarmee voor automatische stabilisatie: in economisch slechte tijden nemen de belastingontvangsten af, terwijl zij in goede tijden toenemen.
- Op deze manier zorgt het inkomstenkader voor een beheerste ontwikkeling van inkomsten gedurende de kabinetsperiode. Het gaat hierbij dus niet om het beheersen van de totale inkomsten, maar alleen om beheersing van beleidsmatige wijzigingen aan de inkomstenkant.
- In de begrotingsregels en de Startnota staat het volgende*: "De budgettaire veranderingen in het inkomstenkader dienen zowel in als na de kabinetsperiode als geheel op nul uit te komen, waarbij in principe ook per jaar de veranderingen tezamen optellen tot een effect van nul."*
- Dit betekent dat de derving binnen de kabinetsperiode gedekt moet worden. Op deze manier is er sprake van een beheerste ontwikkeling van inkomsten gedurende de kabinetsperiode en wordt voorkomen dat de rekening ongedekt in het EMU-saldo loopt en op die manier bij toekomstige generaties wordt neergelegd.
- Dekking van een budgettaire derving wordt in de regel zoveel mogelijk bij dezelfde belastingsoort gezocht. Zo werd bijvoorbeeld bij de hogere kosten voor het afschaffen van de dividendbelasting gekeken naar maatregelen in de winstsfeer.
- Aan **de uitgavenkant** geldt een vergelijkbare systematiek. In de startnota staan de uitgavenplafonds voor 2022-2025 voor de plafonds Rijksbegroting (R), Sociale Zekerheid (S), Zorg (Z) en Investeringen (I). Een overschrijding moet worden ingepast onder deze uitgavenplafonds.

Hoe werd er eerder omgegaan met arresten?
Het dekken van de budgettaire gevolgen van arresten is zowel aan de uitgaven- als inkomstenkant de staande praktijk. Er is immers sprake van een beleidswijziging. Daarnaast sluit dit ook aan bij het idee dat de wetgever hiermee gebonden is aan het maken van goede wetgeving. Gebeurt dit niet, dan leidt dit tot arresten die vragen om herstel van wetgeving waarbij gedekt moet worden voor budgettaire derving door niet goede wetgeving. Daarom worden er momenteel ook voor de uitspraak van de Hoge Raad over box 3 verschillende dekkingsopties uitgewerkt. Als dat niet gebeurt, schendt het kabinet de begrotingsregels die zijn vastgelegd in de Startnota. Hieronder staat een lijst met arresten met budgettaire consequenties uit het verleden. Hierbij is in de meeste gevallen de budgettaire derving **conform begrotingsregels binnen de uitgavenplafonds of het inkomstenkader gedekt**. Dit kabinet heeft zich aan de start van opnieuw gecommitteerd aan die regels.

- **Urgenda:** als gevolg van de Urgenda-uitspraak zijn op meerdere momenten middelen uitgetrokken. In vrijwel alle gevallen was er sprake van budgettaire dekking**.** Bij Najaarsnota 2018 is er naar aanleiding van de Urgenda-uitspraak 500 miljoen afgestort in een begrotingsreserve (reserve Maatregelen voor CO2-reductie). Deze 500 miljoen is gedekt uit de beschikbare ruimte onder het uitgavenplafond. Bij Voorjaarsnota 2020 is aanvullend 300 miljoen uitgetrokken voor Urgenda-maatregelen. Dit bedrag is gedekt uit de begrotingsreserve duurzame energie. Bij Miljoenennota 2022 is meerjarig 6,2 miljard uitgetrokken voor een klimaatpakket; dit pakket was mede gericht op het uitvoeren van de Urgenda-uitspraak. Dit

pakket is net als andere extra uitgaven bij de MN22 niet gedekt, in strijd met de begrotingsregels en leidde tot een overschrijding van het uitgavenkader

- **Sofina**: gerechtelijke uitspraak uit 2018 rondom de dividendbelasting die leidde tot een forse budgettaire derving in het inkomstenkader tot en met 2021. Deze uitspraak had – net zoals de uitspraak over box 3 – een budgettaire derving die terugging tot voor de kabinetsperiode (dit geval 2003). De budgettaire derving uit het verleden is gedekt door tegenmaatregelen binnen de dividendbelasting en door meevallers binnen het inkomstenkader. Het totaalbedrag is binnen de kabinetsperiode gedekt.
- **IACK co-ouderschap**: de Hoge Raad hanteerde een ruimer begrip m.b.t. co-ouderschap dan tot dan toe gangbaar was. Dit zorgde voor een incidentele budgettaire derving in belastingjaren 2019, 2020 en 2021. Deze incidentele budgettaire derving voor de jaren 2019, 2020 en 2021 is gedekt met een verlaging van de maximale IACK in 2021. De structurele budgettaire derving vanaf 2022 is gedekt met een structurele verlaging van de maximale IACK.
- **AT1**: Als gevolg van een arrest van de Hoge Raad (HR) kwalificeert aanvullend tier 1 kapitaal (AT1 kapitaal) van banken en verzekeraars fiscaal als schuld. Hierdoor kan de vergoeding over AT1 kapitaal in aftrek worden gebracht bij het bepalen van de fiscale winst. In het belastingplan 2021 werd de minimumkapitaalregel aangepast waardoor deze inconsistentie werd opgelost en gedekt.
- **Fiscale eenheid** (2015): Het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) geoordeeld dat de Nederlandse vennootschapsbelasting op een onderdeel in strijd is met het Europese recht. De uitspraak van het HvJ EU zou – zonder reparatie – tot gevolg hebben dat uitholling van de Nederlandse belastinggrondslag door internationaal opererende bedrijven wordt vergemakkelijkt. De budgettaire derving is destijds incidenteel gedekt uit de beschikbare middelen in het inkomstenkader, een incidentele verhoging van de Awf-premie en een aflopende taakstelling voor maatregelen die volgens uit het BEPS-project van de OESO. Enkel bij de uitspraak uit 2018 m.b.t. fiscale eenheid is bij de formatie van kabinet Rutte III destijds afgesproken om dit incidentele maar wel lastenrelevante bedrag niet te dekken.
- **Btw op zonnepanelen** (Fuchs): Op 20 juni 2013 oordeelde het Hof van Justitie in de zaak Fuchs dat particulieren met zonnepanelen onder voorwaarden als btw-ondernemer kunnen worden aangemerkt. In dat geval kunnen zij de btw op de aanschaf en installatie van zonnepanelen terugvragen bij de Belastingdienst. De derving van dit arrest is destijds gedekt door het deels verlagen van de korting voor de energiebelasting bij particuliere huishoudens.

Aanleiding
In de vierhoek van 18 maart is afgesproken om de doelgroep voor het rechtsherstel [Verleden 2017-2020] te bespreken in een bewindspersonenoverleg ter voorbereiding op de politieke vierhoek van 29 maart. Daarnaast is gevraagd om een overzicht van de begrotingsregels in relatie tot de dekkingsopties. Deze nota bevat een korte spreeklijn ter introductie van beide memo's. De insteek is dat de Staatssecretaris F&B de doelgroep van het rechtsherstel toelicht en de Minister de begrotingsregels.

Spreeklijn doelgroep rechtsherstel (Stas F&B)

- Vanuit maatschappelijke overwegingen gaat de voorkeur sterk uit naar het herstel bieden aan alle belastingplichtigen. De grondrechten van alle belastingplichtigen zijn geschonden, niet alleen de rechten van de groep 60.000 bezwaarmakers.
- Een ongelijke behandeling is moeilijk uitlegbaar en gaat in tegen de brede consensus in de Kamer om kleine spaarders zo snel mogelijk rechtsherstel te bieden. Daarnaast zal het beperken van de doelgroep het vertrouwen van de burger in de overheid schaden, terwijl het juist de ambitie van het coalitieakkoord is om dit vertrouwen te herstellen.
- Beide opties zijn niet aantrekkelijk voor de uitvoering. Het beperken van de doelgroep leidt tot een kleiner beroep op de tegenbewijsregeling, maar ook tot veel verzoeken om ambtshalve vermindering. Het is wel duidelijk dat de uitvoeringslast groter is wanneer een kleine doelgroep juridisch niet houdbaar blijkt en niet-bezwaarmakers ook herstel moet worden geboden. In dat geval heeft de Belastingdienst namelijk te maken met een opeenvolging van hersteloperaties, wat een groot beslag zal leggen op de beperkte uitvoeringscapaciteit. De Belastingdienst geeft er voorkeur aan om het in één keer goed te doen (ref. Hersteloperatie KOT).
- Het is een reëel risico dat het beperken van de doelgroep juridisch niet standhoudt. Hoewel de Landsadvocaat heeft geadviseerd dat het verdedigbaar is, heeft de Rechtbank Noord-Holland al een niet-bezwaarmaker rechtsherstel geboden in lijn met het arrest. Er zullen waarschijnlijk meer uitspraken langs deze lijn volgen.
- De Hoge Raad heeft namelijk op verschillende wijzen aangegeven dat er sprake is van een uitzonderlijke situatie wegens de inbreuk op fundamentele rechten. Dit rechtvaardigt scherpere toetsing op het evenredigheidsbeginsel. Op basis hiervan kan de rechter oordelen dat de verzoeken tot ambtshalve vermindering behandeld moeten worden.
- Kortom, hoewel het beperken van de doelgroep in eerste instantie budgettair aantrekkelijk lijkt, is dit maatschappelijk – en wellicht juridisch – geen houdbare keuze. Het voorstel is om rechtsherstel te bieden aan alle belastingplichtigen.

Spreeklijn begrotingsregels (Minister)

- Het Nederlandse begrotingsbeleid heeft ons veel goeds gebracht: de overheidsfinanciën zijn op orde en de economie is sterk gegroeid. Internationaal staat ons begrotingsbeleid ook heel goed aangeschreven.
- De uitvoering van ons begrotingsbeleid vereist wel dat we ons houden aan de financiële kaders zoals afgesproken bij het coalitieakkoord. We hanteren een uitgavenplafond en een inkomstenkader voor alle lastenmaatregelen. Die kaders geven grote voordelen, namelijk: voorspelbaar beleid voor burgers en bedrijven en niet onbedoeld de rekening doorschuiven naar de volgende generatie.
- Politiek gezien is het naleven van die kaders niet altijd makkelijk. Nu er na de uitspraak van de Hoge Raad in box 3 een grote dekkingsopgave ligt in het inkomstenkader, moeten er moeilijke keuzes worden gemaakt.
- Toch is het belangrijk om deze moeilijke keuzes te maken en deze rekening niet door te schuiven naar toekomstige generaties. Ik hoop dan ook dat we met zijn allen kunnen inzetten op een dekking binnen onze gezamenlijke afgesproken kaders.

Ambtelijke vierhoek 22 maart 2022 – Doelgroep rechtsherstel box 3

Aanleiding
In de vierhoek van 18 maart is afgesproken om de doelgroep voor het rechtsherstel [Verleden 2017-2020] te bespreken in een bewindspersonenoverleg ter voorbereiding op de politieke vierhoek van 29 maart. Dit memo bevat de overwegingen bij de keuze voor de doelgroep, met aanvullende uitleg.

De opdracht
In box 3 zijn in de jaren 2017 en verder de rechten van belastingplichtigen geschonden. Van het schenden van rechten is sprake als in enig jaar over een hoger forfaitair inkomen belasting is geheven dan over het werkelijke inkomen in dat jaar. In de uitspraak van 24 december 2021 draagt de Hoge Raad het kabinet op dit te herstellen.

De inzet
- Recht doen aan burgers en zo snel mogelijk duidelijkheid geven aan burgers. Vertrouwen in de overheid herstellen. Uitvoerbaarheid hoog in het vaandel dragen. Uitstel van toekomstig stelsel op basis van werkelijk rendement voorkomen.
- Het herstel bieden aan spaarders sluit het meest nauw aan bij de achtergrond van het arrest. Dit is in mindere mate het geval bij beleggers in aandelen en onroerend goed wiens rechten in slechte beleggingsjaren zijn geschonden, maar die bezien over meerdere jaren vaak wel een goed rendement hebben behaald.
- Zoveel mogelijk de budgettaire derving beperken.

De overwegingen:

In onderstaande tabel zijn de voor en nadelen van het beperken van de doelgroep voor rechtsherstel tot de 60.000 bezwaarmakers voor de periode 2017-2020 uiteengezet. In dit geval krijgen niet-bezwaarmakers geen rechtsherstel. Belastingplichtigen kunnen echter wel altijd een verzoek om ambtshalve vermindering doen.
NB. Voor de jaren 2021 en 2022 krijgen alle belastingplichtigen rechtsherstel. Deze aanslagen staan immers nog niet vast.

Categorie	Voordelen beperken doelgroep	Nadelen beperken doelgroep
Juridisch	Het is volgens de Landsadvocaat juridisch verdedigbaar om belastingaanslagen die definitief zijn geworden uit te sluiten van het rechtsherstel. Arresten waarin een nieuw antwoord op een rechtsvraag wordt gegeven gelden doorgaans slechts voor degene die bezwaar maken en/of waarbij de aanslag op dat moment nog niet onherroepelijk is. Dit biedt rechtszekerheid voor belastingplichtigen. Dit betreft een uniek arrest waarvan de gevolgen lastig te overzien zijn. Rechtsherstel bieden aan niet-bezwaarmakers zou mogelijk een precedent kunnen scheppen dat in toekomstige situaties ook rechtsherstel moet plaatsvinden voor niet-bezwaarmakers, hoewel juridisch er geen sprake van precedentwerking is. Het politieke risico is moeilijk nader te duiden, omdat er geen vergelijkbare uitspraken zijn om deze inschatting op te baseren.	Voor niet-bezwaarmakers kan het beperken van de doelgroep aanleiding zijn om alsnog met een rechtstreeks beroep op het arrest een verzoek om ambtshalve vermindering in te dienen. De Rechtbank Noord-Holland heeft in een uitspraak van 7 januari jl. een belastingplichtige die niet tijdig bezwaar heeft gemaakt het rechtsherstel geboden dat in het arrest is vastgesteld. Dit gaat in tegen het advies van de Landsadvocaat. Hiertegen is hoger beroep ingesteld. Risico dat meer uitspraken in deze lijn zullen volgen en dat het niet juridisch houdbaar is om slechts de bezwaarmakers rechtsherstel te bieden. Dit gaat tevens gepaard met aanvullende verzoeken om ambtshalve vermindering, die momenteel al bij de Belastingdienst binnenkomen.

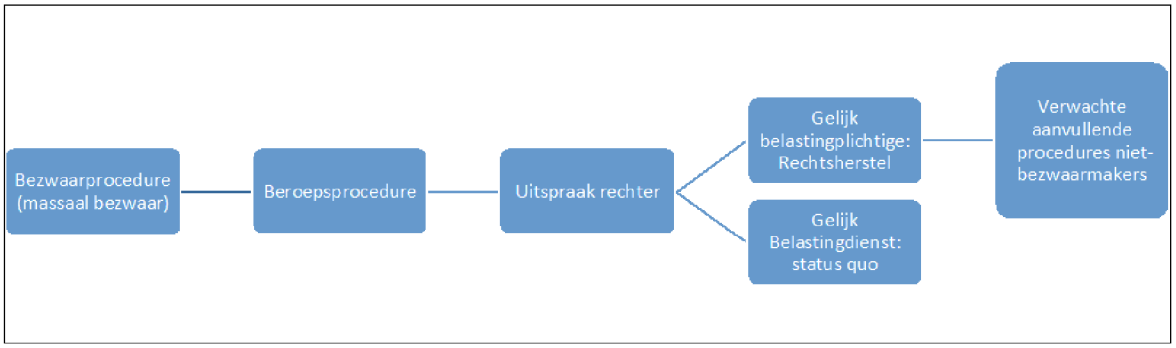
Maatschappelijk - Politiek	Het bieden van ruimhartig herstel en het vervolgens opnieuw ophalen bij dezelfde doelgroep is moeilijk uitlegbaar. Ook dit kan leiden tot vertrouwensschade bij burgers.	Beperken van de doelgroep kan als onrechtvaardig worden beschouwd. Dit heeft ook gevolgen voor het vertrouwen van de burger in de overheid. De grondrechten van burgers zijn geschonden. Onder de niet-bezwaarmakers vallen ook "kleine spaarders" waar een Kamerbrede motie over is aangenomen.
		Het beperken van de doelgroep zorgt voor langere rechtsonzekerheid bij niet-bezwaarmakers. Verwachting dat er nieuwe procedures zullen komen. Negatieve impact vertrouwen in de overheid als bij nieuwe procedures de HR de nieuwe bezwaarmakers in het gelijk stelt.
		Indien slechts bezwaarmakers recht wordt gedaan kan de redenering moeilijk worden gevolgd dat de kosten van compensatie weer (deels) bij de gehele doelgroep wordt teruggehaald. Immers, slechts een beperkte groep heeft recht gekregen.
Uitvoering	Hoe kleiner de doelgroep, hoe minder beroep zal worden gedaan op een gestructureerde tegenbewijsregeling. Dit hangt echter af van de vormgeving van het rechtsherstel en de tegenbewijsregeling (zie nadelen).	Beperken van de doelgroep leidt tot verzoeken ambtshalve vermindering van niet-bezwaarmakers, wat kan leiden tot vele nieuwe bezwaar- en beroepsprocedures. Dit zal veel behandelcapaciteit vergen van de Belastingdienst. De impact hiervan is afhankelijk van hoeveel verzoeken tot ambtshalve vermindering worden gedaan. Om een indicatie te geven van de mogelijke impact: Er zijn bij de spaarvariant 4,5 miljoen aangiften van niet-bezwaarmakers cumulatief over de jaren 2017 t/m 2020 waarbij een redelijk substantieel voordeel[1] bestaat als het rechtsherstel zou worden toegepast. Deze mensen hebben dus een belang om een verzoek in te dienen voor ambtshalve vermindering. Qua capaciteit een indicatie: 2 uur per ambtshalve vermindering, 8 uur per bezwaar, 40 uur per beroep, 40 uur hoger beroep. Naast een juridische risico heeft dit dus ook grote impact op de uitvoering.
	In eerste instantie zal met een kleine doelgroep de afhandeling van het arrest m.b.t. de massaal bezwaarprocedure snel afgerond worden.	Risico dat er opnieuw rechtsherstel moet worden geboden als nieuwe groep bezwaarmakers in het gelijk worden gesteld. De lopende hersteloperatie (en aanvullend spoedwetgeving en toekomstig stelsel) legt al aanzienlijk beslag op de uitvoeringscapaciteit. Een opeenvolging van hersteloperaties door het beperken van de doelgroep en daaropvolgende nieuwe procedures is voor de uitvoering zeer onwenselijk en leidt tot risico's in de reguliere processen.
		Op dit moment zijn reeds veel

[1] Ten minste € 100.

		telefoontjes, verzoeken om ambtshalve vermindering en bezwaren ingediend. Langere rechtsonzekerheid voor een grotere groep draagt hieraan bij en legt aanvullende druk op de capaciteit van de uitvoering.
Budgettair	Derving fors beperkter. Geraamde derving: 3,4/3,5 mld (excl derving uitgavenkant). Derving mogelijk groter als mensen via ambtshalve vermindering in het gelijk worden gesteld.	Derving is groter. Geraamde derving: 6,9/11,6 mld voor de grote doelgroep (afhankelijk van vormgeving, excl derving uitgavenkant).

Kader 1: Proces bezwaar- en beroepsprocedures

Belastingplichtigen kunnen in bezwaar gaan tegen de aanslag inkomstenbelasting. Als de belastingplichtige het niet eens is met de uitspraak over het bezwaar kan deze in beroep gaan. Als er niet tijdig bezwaar wordt aangetekend kan een belastingplichtige een verzoek om ambtshalve vermindering indienen. We zien nu reeds dat veel belastingplichtigen die geen bezwaar hebben gemaakt een verzoek indienen tot ambtshalve vermindering (100.000 ambtshalve verminderingen en bezwaren in Q1 2022; normaal gesproken jaarlijks 140.000 op jaarbasis). In de eerste rechterlijke uitspraak hierover (RB Noord-Holland d.d. 7 januari) stelt de rechtbank deze belastingplichtigen in het gelijk.



Kader 2: juridische houdbaarheid beperkte doelgroep

Lopende procedures

- Bij de Hoge Raad loopt een procedure van een niet (tijdige) bezwaarmaker waarin de Advocaat-Generaal (AG) op 24 februari jl de Hoge Raad heeft geadviseerd over de toepassing van het arrest van 24 december 2021 voor de nog lopende box 3-procedures. Het arrest heeft volgens de AG geen gevolgen voor de box 3-heffing t/m 2016. Voor de jaren 2017 en 2018 vindt hij dat rechtsherstel moet worden geboden aan belastingplichtigen die tijdig bezwaar hebben gemaakt en die bewijzen dat het werkelijk door hen behaalde rendement op het box 3-vermogen lager is dan het wettelijk berekende rendement. Het is niet bekend wanneer de HR in deze procedure een arrest zal wijzen.
- De rechtbank Noord-Holland heeft op 7 januari uitspraak gedaan in een zaak waarin invulling is gegeven aan het box-3 arrest van de Hoge Raad van 24 december 2021.
    - De inspecteur verklaarde het bezwaar niet-ontvankelijk wegens termijnoverschrijding, merkte het bezwaar aan als een verzoek om ambtshalve vermindering en wees dit af. X ging in beroep. Rechtbank Noord-Holland stelde hem in het gelijk. De Rechtbank verklaarde het beroep gegrond op grond van het box 3-arrest van 24 december 2021 van de Hoge Raad.
    - De rechtbank heeft de belastingplichtige gelijk gegeven en biedt rechtsherstel door alleen het werkelijke rendement in de heffing te betrekken.
    - De Belastingdienst is in hoger beroep gegaan tegen deze uitspraak.

Taxatie

In eerste instantie lijkt het beperken van de doelgroep tot alleen de bezwaarmakers voordelen te hebben: het beperkt de hersteloperatie bij de Belastingdienst en de budgettaire derving. Hier zitten echter haken en ogen aan. De verwachting is dat het beperken van de doelgroep zal leiden tot nieuwe procedures en verzoeken om ambtshalve vermindering. Dit kan leiden tot een aanvullende hersteloperatie wat nog grotere druk zal leggen op de uitvoering, en daarnaast kan leiden tot aanvullende derving. De eerste rechtbankuitspraak wijst ook in de richting dat rechters de verzoeken om ambtshalve vermindering zullen goedkeuren. Bovendien zijn er ook maatschappelijke overwegingen om de doelgroep uit te breiden: burgers zijn geschonden in hun grondrechten.

Bijlage – Populatie box 3

In Tabel 1.2 geven we weer hoeveel belastingplichtigen box 3 betalen in 2019 (laatste jaar waarover we nagenoeg alle aangiften hebben), opgesplitst naar omvang vermogen en aandeel spaargeld in het vermogen.

- De groep zonder spaargeld is het kleinst en betreft vooral buitenlanders met onroerend goed in Nederland.
- Verreweg de grootste groep, ruim 1 miljoen belastingplichtigen (bijna 40% van de populatie) heeft uitsluitend spaargeld.
- De belastingplichtigen met meer dan een miljoen vermogen zijn voornamelijk beleggers met 0 – 25% spaargeld.

In Tabel 1.3 staat de opbrengst per categorie.

- De groep met uitsluitend spaargeld betaalde ongeveer 10% van de totale box 3 opbrengst.
- De groep beleggers met minder dan 25% spaargeld betaalde ongeveer de helft van de box 3 opbrengst.

Tabel 1.2 Aantal belastingplichtigen die box 3 betaalden in 2019, uitgesplitst naar het box 3 vermogen en het aandeel van het spaargeld in het vermogen.

Box 3 vermogen **Aandeel spaargeld**	**< € 50.000**	**€ 50.000 - € 100.000**	**€ 100.000 - € 250.000**	**€ 250.000 - € 1 mln**	**> € 1 mln**	**Totaal**
0%	6.000	11.000	15.000	7.000	1.000	*40.000*
0% - 25%	53.000	120.000	187.000	128.000	35.000	*522.000*
25%-50%	42.000	88.000	119.000	62.000	9.000	*320.000*
50%-75%	50.000	96.000	109.000	46.000	4.000	*306.000*
75%-100%	82.000	148.000	157.000	48.000	3.000	*438.000*
100%	334.000	417.000	247.000	37.000	1.000	*1.036.000*
Totaal	*567.000*	*879.000*	*834.000*	*328.000*	*53.000*	*2.661.000*

Tabel 1.3 Opbrengst box 3 in 2019, uitgesplitst naar het box 3 vermogen en het aandeel van het spaargeld in het vermogen.

Box 3 vermogen **Aandeel spaargeld**	**< € 50.000**	**€ 50.000 - € 100.000**	**€ 100.000 - € 250.000**	**€ 250.000 - € 1 mln**	**> € 1 mln**	**Totaal**
0%	€ 0 mln	€ 3 mln	€ 17 mln	€ 34 mln	€ 31 mln	*€ 85 mln*
0% - 25%	€ 3 mln	€ 32 mln	€ 190 mln	€ 692 mln	€ 1.242 mln	*€ 2.158 mln*
25%-50%	€ 2 mln	€ 22 mln	€ 114 mln	€ 313 mln	€ 253 mln	*€ 705 mln*

50%-75%	€ 3 mln	€ 22 mln	€ 101 mln	€ 223 mln	€ 104 mln	*€ 453 mln*
75%-100%	€ 4 mln	€ 32 mln	€ 138 mln	€ 218 mln	€ 70 mln	*€ 462 mln*
100%	€ 16 mln	€ 78 mln	€ 199 mln	€ 150 mln	€ 18 mln	*€ 460 mln*
Totaal	*€ 28 mln*	*€ 188 mln*	*€ 759 mln*	*€ 1.629 mln*	*€ 1.718 mln*	*€ 4.323 mln*

Ministerie van Financiën

HEDEN – RETOUR GEWENST MAANDAG 28 MAART
TER BESLISSING
Aan
de minister

Directie Algemene Financiële en Economische Politiek

persoonsgegevens

nota

Notitie inkomstenkader tbv politieke vierhoek 29 maart

Datum
25 maart 2022

Notanummer
2022-0000106267

Bijlagen
geen

Aanleiding

U heeft in de vierhoek op 18 maart gesproken over de lastenbesluitvorming. De conclusies uit die vierhoek zijn in de notitie verwerkt. Daarnaast wordt voor twee openstaande punten een nieuw voorstel voorgelegd waar u over kunt beslissen. Aanstaande dinsdag 29 maart staat het inkomstenkader weer op de agenda van de politieke vierhoek.

Beslispunten

Bent u akkoord met het doorgeleiden van dit stuk naar de politieke vierhoek van dinsdag 29 maart?

Kern

- In de vorige vierhoek (18 maart) zijn besluiten genomen over het moment van besluitvorming van verschillende maatregelen (incl. zorgpremies), de ontkoppeling van ODE en SDE en de dekking van uitstel van de salderingsregeling. Deze besluiten zijn ter informatie onderaan de notitie opgenomen.
- Voor de komende vierhoek (29 maart) zijn wat betreft lastenbesluitvorming twee beslispunten opgenomen:

1. Benodigde dekking door lagere opbrengsten Pillar II
   - Inmiddels is duidelijk dat de invoering van Pillar II niet leidt tot 1 miljard, maar tot 412 miljoen vanaf 2023. De resterende 588 miljoen dient gedekt te worden, conform CA wordt voorgesteld die dekking te vinden bij verhogen van het lage vpb-tarief en/of verlagen van de schijfgrens in de vpb.
   - Daarnaast is duidelijk geworden dat implementatie van Pillar II niet per 2023, maar per 2024 plaatsvindt. Dit maakt dat de dekkingsopgave in de Vpb in 2023 eenmalig niet 588 mln, maar 1.000 mln. euro zal bedragen. 1 miljard

2. Dekkingsvoorstel voor de overige maatregelen belastingplan
   - Aan de maatregelen in dit pakket is maatregel 9 toegevoegd: de wens om geen invorderingsrente te heffen over de vorderingen die nog niet opgestart zijn en voor de vorderingen waarvoor een betalingsregeling wordt aangegaan. Dit leidt tot een derving in 2023 en 2024 van cumulatief 4,3 mln.

- Daarnaast wordt niet langer voorgesteld dekking te vinden in de ODE, maar in plaats daarvan de Fiscale Oudedagsreserve (FOR) af te schaffen en een deel van de opbrengsten daarvan in te zetten als dekking voor deze maatregelen.

Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden
Niet van toepassing.

3. Inkomstenkader ambtelijke vierhoek 24 maart

Aanleiding
U heeft in de vierhoek op 18 maart gesproken over de lastenbesluitvorming. Ten aanzien van de openstaande punten uit de vierhoek wordt een nieuw voorstel voorgelegd waar u over kunt beslissen. Daarnaast worden de besluiten uit de vierhoek van 18 maart ter informatie meegegeven.

Beslispunten op openstaande punten uit de vierhoek van 18 maart

1. ***Grondslag vpb conform afspraken Coalitieakkoord.***

- Er is bij de financiële tafel nagegaan wat er tijdens de formatie is afgesproken. Er wordt bevestigd dat expliciet is afgesproken om eventuele derving door onzekere opbrengsten bij OESO pillar II te dekken uit het lage vpb-tarief en/of de schijflengte in de vpb.
- In het coalitieakkoord is het volgende afgesproken: *"De CFC-maatregel uit Ter Haar wordt ingevoerd. Ook wordt OESO Pillar II ingevoerd. De opbrengst is nog onzeker. Mocht dit niet tot de gewenste besparing leiden, dan wordt gekeken naar andere grondslagverbreding, het lage Vpb-tarief en/of de schijflengte in de Vpb waarbij het vestigingsklimaat, en de positie van het mkb in ogenschouw wordt genomen."*
- Voor deze maatregel is 1 miljard opbrengst ingeboekt (200 mln aan CFC en 800 mln aan Pillar II). Inmiddels is duidelijk dat de invoering niet leidt tot 1 miljard, maar tot 412 miljoen vanaf 2023.
- Inmiddels is daarnaast duidelijk geworden dat de implementatie van pijler II niet per 2023 maar per 2024 plaats vindt. Dit maakt dat de dekkingsopgave in de Vpb in 2023 eenmalig niet 588 mln, maar 1.000 mln. euro zal bedragen.
- **Voorstel:** Conform het Coalitieakkoord is het voorstel om het resterende bedrag (588 miljoen vanaf 2023) te dekken. Afgesproken dient te worden hoe dit concreet ingevuld wordt. Beleidsmatig ligt dekking via verhoging van het lage Vpb-tarief of het verlagen van de schijfgrens Vpb voor de hand. Deze opties zijn ook in het CA benoemd. Het lage vpb-tarief verstoort het globale evenwicht tussen AB-houders, werknemers en IB-ondernemers en de huidige hoge schijfgrens werkt actieve fiscale planning in de hand door bijvoorbeeld BV's op te splitsen:
    - Verlagen van de schijfgrens van 395.000 naar 290.000 levert 599 miljoen op (hier is geen sleuteltabel voor, iedere variant dient apart te worden uitgerekend)
    - Verhogen lage vpb-tarief: 524 miljoen per 1%-punt

2. ***Overige maatregelen belastingplan.***

- Er zijn eventueel enkele fiscale maatregelen die mee kunnen lopen in het belastingplan, maar die wel budgettaire derving opleveren. In de vorige vierhoek is afgesproken om naar andere dekkingsopties te kijken dan een verhoging van het ODE-tarief. Een andere mogelijkheid is om de maatregelen te dekken uit een deel van de opbrengst van het afschaffen van de Fiscale Oudedagsreserve (FOR).
- De FOR houdt in dat een belastingplichtige ondernemer voor de inkomstenbelasting onder voorwaarden jaarlijks een deel van de winst fiscaal gefaciliteerd mag reserveren voor een oudedagsvoorziening. De lastenrelevante opbrengst bij afschaffing bedraagt € 109 miljoen per jaar.[1] De resterende opbrengst van circa 85 mln. per jaar kan ingezet worden voor andere doeleinden, zoals de budgettaire opgave binnen box 3.
- In onderstaande tabel wordt het totale pakket aan maatregelen inclusief dekking weergegeven. Maatregel 9, het effect van verlaging van de invorderingsrente op de zorgtoeslag, is toegevoegd ten opzichte van de vorige bespreking in de vierhoek en heeft een budgettair beslag van cumulatief 4,3 miljoen.

	In euro mln (+/+ = saldoverbeterend/ Lastenverzwarend)	2023	2024	2025	Struct
1	BTW-nultarief op zonnepanelen	-28	-28	-28	-28
2a.	Rechterlijk uitspraak mbt btw-tarief op lachgas	Derving 0,5 mln tot 1,5 mln			
2b.	Herstelwetgeving lachgas	Opbrengst 0,5 tot 1,5 mln			
3	Codificatie Leefvervoer verstrekt vanuit UWV	-8	-1	-1	-1
4	Periodieke gift loskoppelen van de periodieke uitkering	Tussen + 1 en - 1 mln afhankelijk van vormgeving			

[1] De opbrengst van deze maatregel in 2023 bedraagt naar verwachting € 211 miljoen, aflopend tot € 55 miljoen structureel. De lastenrelevante opbrengst is € 109 miljoen per jaar.

5	Aanpassing Omzetbelasting inzake margeregeling	PM	PM	PM	PM
6	Wijziging afkoop lijfrente bij arbeidsongeschiktheid	0	0	0	
7	Uitbreiding kring van belastingplichtigen frisdrankbelasting	5	5	5	5
8	Richtlijn Kleine ondernemersregeling			-8	-8
9	Effect verlaging invorderingsrente op de zorgtoeslag	-2,5	-1,8	0	0
10	**Totaal te dekken (beleidsmatige) lasten**	**-33,5**	**-25,8**	**-32**	**-32**
11	Dekking: Besluit verlagen schenkingsvrijstelling	7	7	7	7
12	Dekking: afschaffen FOR*	27	19	25	25
13	**Saldo**	**0**	**0**	**0**	**0**

1. BTW-nultarief zonnepanelen

- De levering en de installatie van zonnepanelen is nu belast met 21% btw. Voorgesteld wordt om een btw-nultarief toe te passen op de levering en installatie van zonnepanelen op en naast woningen. Dit wordt binnenkort mogelijke doordat 'de Btw-tarievenrichtlijn' in de eerste helft van 2022 naar verwachting in werking treedt. Het wordt dan mogelijk om een btw-nultarief toe te passen.
- In de huidige situatie leidt het terugvragen van btw tot een jaarlijkse toenemende stroom van verzoeken om teruggaaf (inmiddels circa 200.000 per jaar). Dat levert voor particulieren, die in dit kader btw-ondernemer zijn, en de Belastingdienst een bewerkelijke uitvoeringspraktijk op.
- Toepassing van een btw-nultarief voor zonnepanelen op woningen heeft een relatief beperkt effect op de btw-opbrengst van € 28 mln[2] per jaar, maar leidt tot een substantiële vermindering van administratieve en uitvoeringslasten.

2. Herstelwetgeving lachgas: Reparatie uitspraak lage btw-tarief van toepassing op lachgas

- Op basis van een recente gerechtelijke uitspraak is het verlaagde btw-tarief van toepassing op de verkoop van N_2O-capsules (lachgas[3]) voor de bereiding van slagroom. Eerder is in een beleidsbesluit het standpunt ingenomen dat lachgascapsules voor de bereiding van slagroom niet opgaan in de slagroom en dat het verlaagde tarief daarom niet van toepassing is. Een gevolg van de uitspraak is dat ook op de verkoop van lachgas voor gebruik als partydrug het verlaagde btw-tarief van toepassing is.
- Dit zal worden gerepareerd, via één van de twee volgende beleidsopties, waarbij wetgevend optreden de voorkeur geniet:

    1) Wettelijk regelen dat alle lachgas (zowel capsules als flessen) met uitzondering van medische toepassingen worden uitgesloten van het verlaagde btw-tarief; of
    2) in het bestaande beleidsbesluit de gevolgen van de hofuitspraak verduidelijken met de opmerking dat het verlaagd btw-tarief niet van toepassing is op de levering van flessen met lachgas.

3. Codificatie goedkeuring – leefvervoer verstrekt vanuit UWV

- Leefvervoer omvat het verstrekken van vervoer aan personen met een aandoening. Dit vervoer hebben zij nodig om persoonlijke activiteiten te kunnen uitvoeren en deel te nemen aan de maatschappij.
- Het leefvervoer is met het 'Wijzigingsbesluit lijfrente en periodieke uitkeringen' vrijgesteld van IB en op 23 december 2021 in werking getreden (net zoals het vervoer van en naar werk en onderwijs). Voorgesteld wordt om het nu wettelijk te regelen.
- De kosten van de maatregel worden geraamd op structureel ongeveer € 1 miljoen per jaar. De maatregel dient met terugwerkende kracht per 1 januari 2016 te worden ingevoerd. Hiermee

[2] Dit bedrag bestaat voor 18 mln uit het wegvallen van het forfait bij aanmelding en voor 10 mln uit het wegvallen van een (in sommige gevallen) aftrekbeperking bij installatie van zonnepanelen door of in opdracht van woningcorporaties en verhuurders op woningen.
[3] Lachgas kent meerdere toepassingen. Eén daarvan is gebruik als voedingsadditief (nummer E942) dat in de voedingsmiddelenindustrie, de horeca en door thuisbakkers wordt gebruikt om slagroom, of andere voedingswaren mee op te kloppen.

komt het totale budgettaire beslag op € 8 miljoen in 2023 (jaarlijks € 1 miljoen over de periode 2016 tot en met 2023) en daarna jaarlijks structureel € 1 miljoen.

4. Periodieke gift loskoppelen van de periodieke uitkering (onzekerheidsvereiste)

- De periodieke gift is een vaste en gelijkmatige periodieke uitkering aan instellingen en verenigingen. Door de koppeling met de periodieke uitkering moet de gift ook aan de voorwaarden van periodieke uitkeringen voldoen, waaronder het onzekerheidsvereiste. Dit leidt tot ongewenste situaties, bijvoorbeeld als de periodieke gift van meerdere levens afhankelijk is en daardoor niet meer voldoet aan het onzekerheidsvereiste.
- Wanneer men niet voldoet aan het onzekerheidsvereiste, kwalificeert de gift niet meer als periodieke gift, maar als gewone gift met de bijbehorende drempel en plafond.
- Daarom wordt voorgesteld art. 6.34 Wet IB 2001 aan te passen om de definitie van een periodieke gift los te koppelen van de periodieke uitkering.
- De budgettaire gevolgen zijn afhankelijk van de vormgeving.

5. Aanpassing Omzetbelasting inzake de margeregeling

- Op basis van de margeregeling hoeft over kunstvoorwerpen in bepaalde gevallen geen btw te worden geheven over de hele prijs (zoals gewoonlijk), maar slechts over de marge die een wederverkoper ontvangt.
- Op basis van de nieuwe richtlijn (die naar verwachting in de loop van de eerste helft van 2022 in werking zal treden) moet in de wet worden geregeld dat de margeregeling door wederverkopers niet mag worden toegepast als deze wederverkoper het kunstvoorwerp heeft ingekocht tegen een verlaagd tarief.
- Voortaan mag de margeregeling alleen nog worden toegepast als de wederverkoper het kunstvoorwerp heeft ingekocht tegen het algemene btw-tarief. E.e.a. moet uiterlijk 1 januari 2025 in de wet zijn aangepast.
- De budgettaire consequenties kunnen nog niet worden geraamd, maar de verwachting is dat deze maatregel een geringe *opbrengst* oplevert.

6. Wijziging afkoop lijfrente bij arbeidsongeschiktheid

- Als er sprake is van langdurige arbeidsongeschiktheid kan een opgebouwde lijfrente geheel of gedeeltelijk worden afgekocht op grond van artikel 3.133, negende lid, Wet IB 2001. Dit om te voorzien in een inkomen voor de arbeidsongeschikte.
- Er gelden voor deze afkoop wel afkoopgrenzen. Bij overschrijding van deze afkoopgrenzen wordt over het gehele afkoopbedrag inkomstenbelasting en 20% revisierente geheven. In de praktijk bleek dit te hard uit te pakken.
- In een beleidsbesluit is vooruitlopend op wetgeving goedgekeurd dat alleen over het bedrag waarmee de afkoopgrens wordt overschreden revisierente is verschuldigd.
- De uitwerking van de nog benodigde wettelijke aanpassing hiervoor is opgepakt via de pilot wendbaar wetgeven. In deze pilot wordt de uitwerking van wetgeving in de uitvoering door de Belastingdienst helder gemaakt.
- De budgettaire gevolgen zijn naar verwachting verwaarloosbaar.

7. Uitbreiding kring belastingplichtigen frisdrankbelasting

- Artikel 17 van de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken (Wvad) voldoet niet meer aan de huidige tijd door onder andere de online aankopen door particulieren en toelevering vanuit het buitenland. Belastingontwijking neemt hierdoor steeds meer toe.
- De wet beperkt de kring van belastingplichtigen tot degene die de alcoholvrije dranken voorhanden heeft. Voorgesteld wordt om artikel 17 Wvad uit te breiden naar "enige andere persoon die bij het voorhanden hebben ervan betrokken is". Dit sluit aan bij de huidige systematiek van de Wet op de accijns (WA), die in 2010 is geïntroduceerd en heeft geleid tot een meer effectieve fraudeaanpak bij accijnsgoederen.
- De Douane heeft circa 100 ondernemers in het vizier waarbij mogelijk sprake is van fraude met verbruiksbelastingen zonder dat zij de alcoholvrije dranken fysiek voorhanden hebben.

- De budgettaire gevolgen bedragen naar huidig inzicht ca. € 5 miljoen.

8. Kleine ondernemersregeling (KOR)

- Op grond van de Richtlijn kleineondernemersregeling dient per 1 januari 2025 de nieuwe kleineondernemersregeling (KOR) te worden geïmplementeerd. Het conceptwetsvoorstel 'implementatie richtlijn kleineondernemersregeling' voorziet daarin.
- Zowel de huidige KOR (ingevoerd per 2020) als de nieuwe KOR zijn facultatieve vrijstellingsregelingen, waarbij de opterende kleine ondernemer geen btw hoeft te berekenen over zijn handelingen, maar ook geen recht op aftrek heeft van voorbelasting.
- De belangrijkste wijziging is dat een ondernemer vanaf 2025 de KOR ook kan toepassen in andere lidstaten. Dus bijvoorbeeld de Nederlandse ondernemer in België en de Belgische ondernemer in Nederland. De ondernemer moet zich hiervoor aanmelden in de lidstaat van vestiging.
- Het wetsvoorstel heeft voor de Nederlandse ondernemer die de Nederlandse KOR toepast geen budgettaire gevolgen. Die gevolgen treden op in de andere lidstaten.
- De toepassing van de Nederlandse KOR door kwalificerende buitenlandse ondernemers heeft wel een budgettaire derving. Deze bedraagt € 8 mln.

9. Effect verlaging invorderingsrente op de zorgtoeslag

- Invordering van de gepauzeerde invorderingen bij Toeslagen gaan gedeeltelijk weer van start.
- Het is de wens om geen invorderingsrente te heffen over de vorderingen die nog niet opgestart zijn en voor de vorderingen waarvoor een betalingsregeling wordt aangegaan. Omdat de zorgtoeslag binnen het inkomstenkader valt, loopt de derving van in totaal 4,3 miljoen mee. Het effect van de invorderingsrente op de overige toeslagen wordt gedekt aan de uitgavekant.

Toelichting ter informatie (conform bespreking 18 maart):

- Besluitvorming: koopkracht (inclusief 3 miljard pakket) en zorgpremies worden in augustus besloten. Overige besluitvorming ten aanzien van in ieder gevalbelastingplanmaatregelen en casussen inkomstenkader vindt tijdens het voorjaar plaats indien mogelijk.
- Zorgpremies: In de vierhoek is afgesproken dat een eventuele budgettaire meevaller aan de hand van de zvw-uitgaven nog terugkomt in de vierhoek eind april, gezien het effect daarvan op het inkomstenkader.
  De zorgpremies zijn afhankelijk van de Zvw-uitgaven. Aangezien de uitgavenbesluitvorming eind april is afgerond, is eind april duidelijk wat de afwijking van de Zvw-uitgaven is ten opzichte van de huidige stand in het kader. In het CA is afgesproken dat het advies van de Studiegroep Begrotingsruimte op dit punt wordt overgenomen. Dat betekent dat dit voorjaar 2 keuzes moeten worden gemaakt bij een eventuele budgettaire meevaller: 1) Wordt de eventuele budgettaire meevaller ingezet binnen het uitgavenplafond? 2) Als het antwoord op de eerste vraag is dat de meevaller wordt ingezet voor andere uitgaven, dan dient ter dekking hiervan binnen het inkomstenkader een lastenverzwaring plaats te vinden. Bij een budgettaire tegenvaller wordt er een compenserende lastenverlichting gegeven. Het voorstel is om de besluitvorming ten aanzien van de zorgpremies in augustus mee te laten lopen.
- Ontkoppelen ODE en SDE: Het lastenverzwarende effect van het ontkoppelen van de SDE en ODE wordt direct weer teruggezet in de ODE-tarieven. Op die manier is er netto geen lastenverzwarend effect (dus +277 in de ODE, -277 in de ODE, = 0 in de ODE). Dit dient nog wel finaal integraal gewogen te worden met alle fiscale klimaatmaatregelen die nog worden voorgelegd aan de vierhoek.
- Uitstel van de salderingsafregeling wordt gedekt conform afspraken (optie 2: een combinatie van deels dekken binnen de salderingsregeling en het restant via de EIA)

Secretariaat Ministerraad
Ministerie van Algemene Zaken

VIERHOEK

Kenmerk : 3763978

AGENDA

Vergadering te houden op dinsdag 29 maart 2022
in de Trêveszaal van het ministerie van Algemene Zaken,
aan te vangen 's morgens om 10.45 – 11.30 uur

1.	Koopkracht gepensioneerden	o
2.	Inkomstenkader	o

x stukken zijn rondgezonden
o stukken worden rondgezonden
• stukken zijn in de samenwerkingsruimte geplaatst
= geen stukken
A aanbiedingsdatum

29 maart 2022

persoonsgegevens

3. Inkomstenkader ambtelijke vierhoek 24 maart

Aanleiding
U heeft in de vierhoek op 18 maart gesproken over de lastenbesluitvorming. Ten aanzien van de openstaande punten uit de vierhoek wordt een nieuw voorstel voorgelegd waar u over kunt beslissen. Daarnaast worden de besluiten uit de vierhoek van 18 maart ter informatie meegegeven.

Beslispunten op openstaande punten uit de vierhoek van 18 maart

1. ***Grondslag vpb conform afspraken Coalitieakkoord.***

- Er is bij de financiële tafel nagegaan wat er tijdens de formatie is afgesproken. Er wordt bevestigd dat expliciet is afgesproken om eventuele derving door onzekere opbrengsten bij OESO pillar II te dekken uit het lage vpb-tarief en/of de schijflengte in de vpb.
- In het coalitieakkoord is het volgende afgesproken: *"De CFC-maatregel uit Ter Haar wordt ingevoerd. Ook wordt OESO Pillar II ingevoerd. De opbrengst is nog onzeker. Mocht dit niet tot de gewenste besparing leiden, dan wordt gekeken naar andere grondslagverbreding, het lage Vpb-tarief en/of de schijflengte in de Vpb waarbij het vestigingsklimaat, en de positie van het mkb in ogenschouw wordt genomen."*
- Voor deze maatregel is 1 miljard opbrengst ingeboekt (200 mln aan CFC en 800 mln aan Pillar II). Inmiddels is duidelijk dat de invoering niet leidt tot 1 miljard, maar tot 412 miljoen vanaf 2023.
- Inmiddels is daarnaast duidelijk geworden dat de implementatie van pijler II niet per 2023 maar per 2024 plaats vindt. Dit maakt dat de dekkingsopgave in de Vpb in 2023 eenmalig niet 588 mln, maar 1.000 mln. euro zal bedragen.
- **Voorstel:** Conform het Coalitieakkoord is het voorstel om het resterende bedrag (588 miljoen vanaf 2023) te dekken. Afgesproken dient te worden hoe dit concreet ingevuld wordt. Beleidsmatig ligt dekking via verhoging van het lage Vpb-tarief of het verlagen van de schijfgrens Vpb voor de hand. Deze opties zijn ook in het CA benoemd. Het lage vpb-tarief verstoort het globale evenwicht tussen AB-houders, werknemers en IB-ondernemers en de huidige hoge schijfgrens werkt actieve fiscale planning in de hand door bijvoorbeeld BV's op te splitsen:
    - Verlagen van de schijfgrens van 395.000 naar 290.000 levert 599 miljoen op (hier is geen sleuteltabel voor, iedere variant dient apart te worden uitgerekend)
    - Verhogen lage vpb-tarief: 524 miljoen per 1%-punt

2. ***Overige maatregelen belastingplan.***

- Er zijn eventueel enkele fiscale maatregelen die mee kunnen lopen in het belastingplan, maar die wel budgettaire derving opleveren. In de vorige vierhoek is afgesproken om naar andere dekkingsopties te kijken dan een verhoging van het ODE-tarief. Een andere mogelijkheid is om de maatregelen te dekken uit een deel van de opbrengst van het afschaffen van de Fiscale Oudedagsreserve (FOR).
- De FOR houdt in dat een belastingplichtige ondernemer voor de inkomstenbelasting onder voorwaarden jaarlijks een deel van de winst fiscaal gefaciliteerd mag reserveren voor een oudedagsvoorziening. De lastenrelevante opbrengst bij afschaffing bedraagt € 109 miljoen per jaar.[1] De resterende opbrengst van circa 85 mln. per jaar kan ingezet worden voor andere doeleinden, zoals de budgettaire opgave binnen box 3.
- In onderstaande tabel wordt het totale pakket aan maatregelen inclusief dekking weergegeven. Maatregel 9, het effect van verlaging van de invorderingsrente op de zorgtoeslag, is toegevoegd ten opzichte van de vorige bespreking in de vierhoek en heeft een budgettair beslag van cumulatief 4,3 miljoen.

	In euro mln (+/+ = saldoverbeterend/ Lastenverzwarend)	2023	2024	2025	Struct
1	BTW-nultarief op zonnepanelen	-28	-28	-28	-28
2a.	Rechterlijk uitspraak mbt btw-tarief op lachgas	Derving 0,5 mln tot 1,5 mln			
2b.	Herstelwetgeving lachgas	Opbrengst 0,5 tot 1,5 mln			
3	Codificatie Leefvervoer verstrekt vanuit UWV	-8	-1	-1	-1
4	Periodieke gift loskoppelen van de periodieke uitkering	Tussen + 1 en - 1 mln afhankelijk van vormgeving			

[1] De opbrengst van deze maatregel in 2023 bedraagt naar verwachting € 211 miljoen, aflopend tot € 55 miljoen structureel. De lastenrelevante opbrengst is € 109 miljoen per jaar.

5	Aanpassing Omzetbelasting inzake margeregeling	PM	PM	PM	PM
6	Wijziging afkoop lijfrente bij arbeidsongeschiktheid	0	0	0	
7	Uitbreiding kring van belastingplichtigen frisdrankbelasting	5	5	5	5
8	Richtlijn Kleine ondernemersregeling			-8	-8
9	Effect verlaging invorderingsrente op de zorgtoeslag	-2,5	-1,8	0	0
10	**Totaal te dekken (beleidsmatige) lasten**	**-33,5**	**-25,8**	**-32**	**-32**
11	Dekking: Besluit verlagen schenkingsvrijstelling	7	7	7	7
12	Dekking: afschaffen FOR*	27	19	25	25
13	**Saldo**	**0**	**0**	**0**	**0**

1. BTW-nultarief zonnepanelen

- De levering en de installatie van zonnepanelen is nu belast met 21% btw. Voorgesteld wordt om een btw-nultarief toe te passen op de levering en installatie van zonnepanelen op en naast woningen. Dit wordt binnenkort mogelijke doordat 'de Btw-tarievenrichtlijn' in de eerste helft van 2022 naar verwachting in werking treedt. Het wordt dan mogelijk om een btw-nultarief toe te passen.
- In de huidige situatie leidt het terugvragen van btw tot een jaarlijkse toenemende stroom van verzoeken om teruggaaf (inmiddels circa 200.000 per jaar). Dat levert voor particulieren, die in dit kader btw-ondernemer zijn, en de Belastingdienst een bewerkelijke uitvoeringspraktijk op.
- Toepassing van een btw-nultarief voor zonnepanelen op woningen heeft een relatief beperkt effect op de btw-opbrengst van € 28 mln[2] per jaar, maar leidt tot een substantiële vermindering van administratieve en uitvoeringslasten.

2. Herstelwetgeving lachgas: Reparatie uitspraak lage btw-tarief van toepassing op lachgas

- Op basis van een recente gerechtelijke uitspraak is het verlaagde btw-tarief van toepassing op de verkoop van N_2O-capsules (lachgas[3]) voor de bereiding van slagroom. Eerder is in een beleidsbesluit het standpunt ingenomen dat lachgascapsules voor de bereiding van slagroom niet opgaan in de slagroom en dat het verlaagde tarief daarom niet van toepassing is. Een gevolg van de uitspraak is dat ook op de verkoop van lachgas voor gebruik als partydrug het verlaagde btw-tarief van toepassing is.
- Dit zal worden gerepareerd, via één van de twee volgende beleidsopties, waarbij wetgevend optreden de voorkeur geniet:

    1) Wettelijk regelen dat alle lachgas (zowel capsules als flessen) met uitzondering van medische toepassingen worden uitgesloten van het verlaagde btw-tarief; of
    2) in het bestaande beleidsbesluit de gevolgen van de hofuitspraak verduidelijken met de opmerking dat het verlaagd btw-tarief niet van toepassing is op de levering van flessen met lachgas.

3. Codificatie goedkeuring – leefvervoer verstrekt vanuit UWV

- Leefvervoer omvat het verstrekken van vervoer aan personen met een aandoening. Dit vervoer hebben zij nodig om persoonlijke activiteiten te kunnen uitvoeren en deel te nemen aan de maatschappij.
- Het leefvervoer is met het 'Wijzigingsbesluit lijfrente en periodieke uitkeringen' vrijgesteld van IB en op 23 december 2021 in werking getreden (net zoals het vervoer van en naar werk en onderwijs). Voorgesteld wordt om het nu wettelijk te regelen.
- De kosten van de maatregel worden geraamd op structureel ongeveer € 1 miljoen per jaar. De maatregel dient met terugwerkende kracht per 1 januari 2016 te worden ingevoerd. Hiermee komt het totale budgettaire beslag op € 8 miljoen in 2023 (jaarlijks € 1 miljoen over de periode 2016 tot en met 2023) en daarna jaarlijks structureel € 1 miljoen.

[2] Dit bedrag bestaat voor 18 mln uit het wegvallen van het forfait bij aanmelding en voor 10 mln uit het wegvallen van een (in sommige gevallen) aftrekbeperking bij installatie van zonnepanelen door of in opdracht van woningcorporaties en verhuurders op woningen.
[3] Lachgas kent meerdere toepassingen. Eén daarvan is gebruik als voedingsadditief (nummer E942) dat in de voedingsmiddelenindustrie, de horeca en door thuisbakkers wordt gebruikt om slagroom, of andere voedingswaren mee op te kloppen.

4. Periodieke gift loskoppelen van de periodieke uitkering (onzekerheidsvereiste)

- De periodieke gift is een vaste en gelijkmatige periodieke uitkering aan instellingen en verenigingen. Door de koppeling met de periodieke uitkering moet de gift ook aan de voorwaarden van periodieke uitkeringen voldoen, waaronder het onzekerheidsvereiste. Dit leidt tot ongewenste situaties, bijvoorbeeld als de periodieke gift van meerdere levens afhankelijk is en daardoor niet meer voldoet aan het onzekerheidsvereiste.
- Wanneer men niet voldoet aan het onzekerheidsvereiste, kwalificeert de gift niet meer als periodieke gift, maar als gewone gift met de bijbehorende drempel en plafond.
- Daarom wordt voorgesteld art. 6.34 Wet IB 2001 aan te passen om de definitie van een periodieke gift los te koppelen van de periodieke uitkering.
- De budgettaire gevolgen zijn afhankelijk van de vormgeving.

5. Aanpassing Omzetbelasting inzake de margeregeling

- Op basis van de margeregeling hoeft over kunstvoorwerpen in bepaalde gevallen geen btw te worden geheven over de hele prijs (zoals gewoonlijk), maar slechts over de marge die een wederverkoper ontvangt.
- Op basis van de nieuwe richtlijn (die naar verwachting in de loop van de eerste helft van 2022 in werking zal treden) moet in de wet worden geregeld dat de margeregeling door wederverkopers niet mag worden toegepast als deze wederverkoper het kunstvoorwerp heeft ingekocht tegen een verlaagd tarief.
- Voortaan mag de margeregeling alleen nog worden toegepast als de wederverkoper het kunstvoorwerp heeft ingekocht tegen het algemene btw-tarief. E.e.a. moet uiterlijk 1 januari 2025 in de wet zijn aangepast.
- De budgettaire consequenties kunnen nog niet worden geraamd, maar de verwachting is dat deze maatregel een geringe *opbrengst* oplevert.

6. Wijziging afkoop lijfrente bij arbeidsongeschiktheid

- Als er sprake is van langdurige arbeidsongeschiktheid kan een opgebouwde lijfrente geheel of gedeeltelijk worden afgekocht op grond van artikel 3.133, negende lid, Wet IB 2001. Dit om te voorzien in een inkomen voor de arbeidsongeschikte.
- Er gelden voor deze afkoop wel afkoopgrenzen. Bij overschrijding van deze afkoopgrenzen wordt over het gehele afkoopbedrag inkomstenbelasting en 20% revisierente geheven. In de praktijk bleek dit te hard uit te pakken.
- In een beleidsbesluit is vooruitlopend op wetgeving goedgekeurd dat alleen over het bedrag waarmee de afkoopgrens wordt overschreden revisierente is verschuldigd.
- De uitwerking van de nog benodigde wettelijke aanpassing hiervoor is opgepakt via de pilot wendbaar wetgeven. In deze pilot wordt de uitwerking van wetgeving in de uitvoering door de Belastingdienst helder gemaakt.
- De budgettaire gevolgen zijn naar verwachting verwaarloosbaar.

7. Uitbreiding kring belastingplichtigen frisdrankbelasting

- Artikel 17 van de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken (Wvad) voldoet niet meer aan de huidige tijd door onder andere de online aankopen door particulieren en toelevering vanuit het buitenland. Belastingontwijking neemt hierdoor steeds meer toe.
- De wet beperkt de kring van belastingplichtigen tot degene die de alcoholvrije dranken voorhanden heeft. Voorgesteld wordt om artikel 17 Wvad uit te breiden naar "enige andere persoon die bij het voorhanden hebben ervan betrokken is". Dit sluit aan bij de huidige systematiek van de Wet op de accijns (WA), die in 2010 is geïntroduceerd en heeft geleid tot een meer effectieve fraudeaanpak bij accijnsgoederen.
- De Douane heeft circa 100 ondernemers in het vizier waarbij mogelijk sprake is van fraude met verbruiksbelastingen zonder dat zij de alcoholvrije dranken fysiek voorhanden hebben.
- De budgettaire gevolgen bedragen naar huidig inzicht ca. € 5 miljoen.

8. Kleine ondernemersregeling (KOR)

- Op grond van de Richtlijn kleineondernemersregeling dient per 1 januari 2025 de nieuwe kleineondernemersregeling (KOR) te worden geïmplementeerd. Het conceptwetsvoorstel 'implementatie richtlijn kleineondernemersregeling' voorziet daarin.
- Zowel de huidige KOR (ingevoerd per 2020) als de nieuwe KOR zijn facultatieve vrijstellingsregelingen, waarbij de opterende kleine ondernemer geen btw hoeft te berekenen over zijn handelingen, maar ook geen recht op aftrek heeft van voorbelasting.
- De belangrijkste wijziging is dat een ondernemer vanaf 2025 de KOR ook kan toepassen in andere lidstaten. Dus bijvoorbeeld de Nederlandse ondernemer in België en de Belgische ondernemer in Nederland. De ondernemer moet zich hiervoor aanmelden in de lidstaat van vestiging.
- Het wetsvoorstel heeft voor de Nederlandse ondernemer die de Nederlandse KOR toepast geen budgettaire gevolgen. Die gevolgen treden op in de andere lidstaten.
- De toepassing van de Nederlandse KOR door kwalificerende buitenlandse ondernemers heeft wel een budgettaire derving. Deze bedraagt € 8 mln.

9. Effect verlaging invorderingsrente op de zorgtoeslag

- Invordering van de gepauzeerde invorderingen bij Toeslagen gaan gedeeltelijk weer van start.
- Het is de wens om geen invorderingsrente te heffen over de vorderingen die nog niet opgestart zijn en voor de vorderingen waarvoor een betalingsregeling wordt aangegaan. Omdat de zorgtoeslag binnen het inkomstenkader valt, loopt de derving van in totaal 4,3 miljoen mee. Het effect van de invorderingsrente op de overige toeslagen wordt gedekt aan de uitgavekant.

Toelichting ter informatie (conform bespreking 18 maart):

- Besluitvorming: koopkracht (inclusief 3 miljard pakket) en zorgpremies worden in augustus besloten. Overige besluitvorming ten aanzien van in ieder gevalbelastingplanmaatregelen en casussen inkomstenkader vindt tijdens het voorjaar plaats indien mogelijk.
- Zorgpremies: In de vierhoek is afgesproken dat een eventuele budgettaire meevaller aan de hand van de zvw-uitgaven nog terugkomt in de vierhoek eind april, gezien het effect daarvan op het inkomstenkader.
  De zorgpremies zijn afhankelijk van de Zvw-uitgaven. Aangezien de uitgavenbesluitvorming eind april is afgerond, is eind april duidelijk wat de afwijking van de Zvw-uitgaven is ten opzichte van de huidige stand in het kader. In het CA is afgesproken dat het advies van de Studiegroep Begrotingsruimte op dit punt wordt overgenomen. Dat betekent dat dit voorjaar 2 keuzes moeten worden gemaakt bij een eventuele budgettaire meevaller: 1) Wordt de eventuele budgettaire meevaller ingezet binnen het uitgavenplafond? 2) Als het antwoord op de eerste vraag is dat de meevaller wordt ingezet voor andere uitgaven, dan dient ter dekking hiervan binnen het inkomstenkader een lastenverzwaring plaats te vinden. Bij een budgettaire tegenvaller wordt er een compenserende lastenverlichting gegeven. Het voorstel is om de besluitvorming ten aanzien van de zorgpremies in augustus mee te laten lopen.
- Ontkoppelen ODE en SDE: Het lastenverzwarende effect van het ontkoppelen van de SDE en ODE wordt direct weer teruggezet in de ODE-tarieven. Op die manier is er netto geen lastenverzwarend effect (dus +277 in de ODE, -277 in de ODE, = 0 in de ODE). Dit dient nog wel finaal integraal gewogen te worden met alle fiscale klimaatmaatregelen die nog worden voorgelegd aan de vierhoek.
- Uitstel van de salderingsafregeling wordt gedekt conform afspraken (optie 2: een combinatie van deels dekken binnen de salderingsregeling en het restant via de EIA)

Ministerie van Financiën

TER ADVISERING: : VIERHOEK 29-03-2022 – AGENDAPUNT 1
Aan
de minister
de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst

Directie Algemene Financiële en Economische Politiek

Persoonsgegevens

nota

Eenheid van kabinetsbeleid

Datum
28 maart 2022

Notanummer
2022-0000107348

Bijlagen
geen

Advies

- Wij adviseren u vast te houden aan de afspraken in het CA en de AOW **niet** eenmalig te verhogen.
- Terugvaloptie: Mocht het politiek toch wenselijk zijn de AOW ook mee te nemen in de eenmalige verhoging van het wettelijk minimumloon (WML), dan adviseren wij om dit vraagstuk integraal tijdens de augustusbesluitvorming te bezien in de koopkrachtbesluitvorming.
- Terugvaloptie: Daarnaast adviseren wij u de verhoging (deels) te bekostigen via fiscalisering van de AOW (FIN optie 1). Fiscalisering van de AOW ontziet namelijk (t.o.v. voorstel SZW) de (hoge) middeninkomens ten laste van de hoge inkomens.
- Wij adviseren u **niet** akkoord te gaan met het gebruik van inverdieneffecten omdat dit strijdig is met de begrotingsregels en een precedent schept naar het gebruik van inverdieneffecten bij alle collectieve uitgaven. Dit is onwenselijk, mede omdat uitverdieneffecten ook niet worden meegenomen bij bezuinigingsmaatregelen.

Kern

- Op basis van stand CEP blijft de mediane koopkracht van gepensioneerden achter bij andere groepen (+0,0% per jaar voor de periode 2022-2025 tegen +0,4% voor werkenden en +0,5% voor uitkeringsgerechtigden). Deze raming van de mediane koopkracht is een verbetering ten opzichte van de raming ten tijde van het coalitieakkoord (-0,4% per jaar voor de periode 2022-2025). Dat komt door een hogere geraamde indexatie van aanvullende pensioenen.
- Zowel de Eerste als Tweede Kamer hebben het kabinet met moties opgeroepen om met opties te komen om de koopkracht van ouderen te verbeteren.
- Eenheid van kabinetsbeleid
- Ook na de verhoging van het WML (en daaraan gekoppeld de uitkeringen), ligt de AOW-uitkering hoger dan het sociaal minimum en de bijstandsuitkering. Daarnaast leidt een generieke AOW-verhoging leidt tot herverdelingseffecten van jong naar oud en van werkenden naar gepensioneerden.

- Het voorstel van SZW dekt het verhogen van de AOW middels:
    - Het afschaffen van de IOAOW (een kop op de AOW voor alle AOW-gerechtigden)
    - Terugdraaien van de intensivering van de ouderenkorting uit het CA
    - Het verlagen van de arbeidskorting en de ouderenkorting
- eenheid kabinetsbeleid

eenheid kabinetsbeleid

  eenheid kabinetsbeleid en uitverdieneffecten kunnen conform de begrotingssystematiek niet ingezet worden als dekkingsbron, vanwege de scheiding inkomsten-uitgaven en de automatische stabilisatiefunctie van de inkomstenkant van de rijksbegroting.

Andere mogelijke dekkingsbronnen zijn het minder verhogen van het WML (met koppeling AOW) of de gedeeltelijke fiscalisering van de AOW.

Toelichting

AOW niet verhogen

- SZW schetst opties om de AOW-verhoging wel mogelijk te maken. Hier is echter in het CA een bewuste keuze voor gemaakt. De AOW blijft ook zonder de eenmalige verhoging het wettelijk minimumloon en daarmee de contractloonontwikkeling volgen.
- Ook na de verhoging van het WML (en daaraan gekoppeld de uitkeringen), ligt de AOW-uitkering hoger dan het sociaal minimum en de bijstandsuitkering. Zo ligt de AOW-uitkering voor twee samenwonenden nu 12% hoger dan dat van twee samenwonenden in de bijstand. Een van de redenen voor dit verschil is de prikkel tot werk in de bijstand.
- Dankzij de AOW-uitkering daalt het risico op armoede sterk bij het bereiken van de AOW-leeftijd. In vergelijking met andere EU-landen is het risico op armoede onder ouderen in Nederland zeer laag.
- Een generieke AOW-verhoging leidt ertoe dat alle 3,5 miljoen AOW'ers een hogere AOW-uitkering ontvangen, ook ouderen met een hoog inkomen. Dit beschouwen wij als ondoelmatig en ongericht.
- Een generieke AOW-verhoging leidt tot herverdelingseffecten van jong naar oud en van werkenden naar gepensioneerden, omdat de AOW en het aanvullend pensioen communicerende vaten zijn. Een AOW-verhoging komt daarmee alleen ten goede aan de huidige groep ouderen. Dit punt staat onderaan deze notitie verder uitgelegd.

Voorstel SZW

- De variant van SZW bestaat uit een verhoging van de AOW, het afschaffen van de IOAOW en het terugdraaien van de verhoging van de ouderenkorting van 0,7 mld. Verder wordt de ouderenkorting extra

verlaagd voor 0,2 mld. via het vervroegen van het afbouwpunt en wordt de arbeidskorting generiek verlaagd voor 0,4 mld.

- Eenheid van kabinetsbeleid
- Vooral het vervroegen van het afbouwpunt van de ouderenkorting leidt tot een groot financieel nadeel voor bepaalde inkomensgroepen. Alleenstaande ouderen met een inkomen van 43.000 euro verliezen door alleen deze stap al ongeveer 660 euro besteedbaar inkomen per jaar.
- Hoge inkomens verzilveren de ouderenkorting echter niet en ondervinden dus geen nadeel van zowel het verlagen van de ouderkorting als het vervroegen van het afbouwpunt. U kunt erop wijzen dat de variant van SZW dus leidt tot herverdeling van middeninkomens naar zowel lage als hoge inkomens
- Een indicatieve doorrekening van de effecten van dit pakket (voor een aantal voorbeeldhuishoudens) staat in tabel 3. Uitgebreidere effecten zijn berekend door SZW.

Andere varianten

Minder verhogen AOW

- De optie om het WML minder te verhogen, waardoor dit minder duur wordt, is in de formatie ook besproken. In plaats van verhogen WML met 7,5% kan ervoor gekozen worden om het WML minder te verhogen. Als het WML met 4% wordt verhoogd, dan past dit waarschijnlijk binnen het budgettaire beslag uit het CA (deze berekening dient nog herijkt te worden).

Variant met dekking uit fiscaliseren en arbeidskorting (optie 1)

- In deze variant wordt de 0,2 mld. dekking door het afbouwtraject van de ouderenkorting naar voren te halen vervangen door het verlagen van de schijfgrens voor AOW-gerechtigden.
- Deze grens wordt verlaagd met 1700 euro. Over dit deel van het inkomen betalen gepensioneerden 17,9% extra belasting. Het maximale financiële nadeel van deze stap dat ouderen ondervinden bedraagt dus 300 euro.

Tabel 1: FIN-optie 1

Maatregelen optie 1	**2025**
Verhogen AOW	2,5
Verhoging ouderenkorting CA terugdraaien	-0,7
Verlagen IOAOW	-1,2
Verlagen schijfgrens met € 1.700 voor AOW-gerechtigden (fiscaliseren)	-0,2

Arbeidskorting generiek verlagen	-0,4
Totaal	**0**

Variant met dekking uit fiscaliseren (optie 2)

- In deze variant wordt geen dekking gevonden bij werkenden en wordt alleen herverdeeld tussen ouderen. Het afbouwpunt van de ouderenkorting wordt niet naar voren gehaald, waardoor voor ongeveer 600 miljoen gefiscaliseerd moet worden. Dit levert t.o.v. de varianten waarbij dekking gevonden wordt bij werkenden een grote achteruitgang op voor ouderen met hoge en middeninkomens.

Tabel 2: FIN-optie 2

Maatregelen optie 2	**2025**
Verhogen AOW	2,5
Verhoging ouderenkorting CA terugdraaien	-0,7
Verlagen IOAOW	-1,2
Verlagen schijfgrens met € 4.800 voor AOW-gerechtigden (fiscaliseren)	-0,6
Totaal	**0**

Voor een aantal voorbeeldhuishoudens (gepensioneerden) zijn de effecten van de pakketten van SZW en FIN doorgerekend. In alle gevallen gaan de AOW'ers zonder aanvullend pensioen er ongeveer €40 per maand op vooruit. De kosten van deze herverdeling verschilt binnen de drie pakketten. Omdat fiscalisering leidt van een verschuiving van midden en hoge inkomens naar lage inkomens, adviseren wij optie 2.

Tabel 3: Toename netto besteedbaar inkomen (jaarbasis) voor verschillende inkomensgroepen in de verschillende pakketten

	Inkomenseffect Pakket SZW	**Inkomenseffect FIN** optie 1	**Inkomenseffect FIN** optie 2
Alleenstaande AOW-er zonder aanvullend pensioen	+€ 495	+€ 495	+€ 495
Alleenstaande AOW-er met een laag middeninkomen[1]	-€ 75	-€ 79	-€ 75
Alleenstaande AOW-er met middeninkomen[2]	-€ 75	-€ 79	-€ 597
Alleenstaande AOW-er met hoog middeninkomen[3]	-€ 838	-€ 485	-€ 1.038
Alleenstaande AOW-er met hoog inkomen[4]	+€ 265	-€ 39	-€ 594
Werkende niet-AOW-er[5]	-€ 57	-€ 57	€ 0

Inverdieneffecten

[1] Met een inkomen van € 28.711 (AOW + € 10.000 aanvullend pensioen).
[2] Met een inkomen van € 36.000
[3] Met een inkomen van € 45.000
[4] Met een inkomen boven de € 58.000
[5] Inkomenseffect van deze orde grootte treedt op voor alle werkenden met een inkomen tussen de ca. € 20.000 en € 110.000

- SZW zal waarschijnlijk voorstellen om een deel van de verhoging van de AOW te dekken met een zogeheten inverdieneffect. Een in- of uitverdieneffect betreft de autonome doorwerking op belastinginkomsten die optreedt na een beleidswijziging. In- en uitverdieneffecten kunnen conform de begrotingssystematiek niet ingezet worden als dekkingsbron. Dit is vanwege de scheiding inkomsten-uitgaven en de automatische stabilisatiefunctie van de inkomstenkant van de rijksbegroting. Daarnaast kunnen niet alle effecten goed gekwantificeerd en dus geraamd worden, wat het meenemen van inverdieneffecten extra complex maakt. Onderstaande voorbeelden illustreren de discussie rondom in- en uitverdieneffecten.
- Stel dat er wordt gekozen om op infrastructuur te bezuinigen om het budget voor defensie te verhogen. De middelen voor infrastructuur worden nationaal besteed, terwijl de defensie-uitgaven worden ingezet om in het buitenland materieel aan te schaffen. Als we de uitverdieneffecten mee zouden moeten nemen, zou deze verschuiving dus leiden tot lagere belastinginkomsten. Dit zou betekenen dat de defensie-uitgaven duurder uitvallen en dat er dus extra moet worden bezuinigd op infrastructuur.
- Ten tijde van het Pensioenakkoord is afgesproken om de AOW-leeftijd voor 2/3 te koppelen aan de levensverwachting i.p.v. 1-op-1. Hierdoor stijgt de AOW-leeftijd minder hard. Bij de berekening van de kosten van deze beleidswijziging zijn destijds alleen de extra AOW-uitgaven meegenomen, terwijl deze veranderde koppeling ook negatieve belastingeffecten met zich meebracht. Uitverdieneffecten hadden de kosten van deze beleidswijziging met 40% verhoogd en hadden dus geleid tot een hogere AOW-leeftijd.

AOW-franchise en aanvullende pensioenen

- Pensioenfondsen gaan voor elke deelnemer uit van een maandelijkse uitkering na het behalen van de pensioengerechtigde leeftijd. Voor de berekening van deze uitkering gaan zij uit van de AOW en het aanvullende pensioen. Er wordt dus alleen pensioenpremie geheven over het loon boven de AOW-uitkering (de AOW-franchise).
- Als de AOW stijgt, dan is er minder aanvullend pensioen nodig om hetzelfde uiteindelijke pensioendoel te bereiken. Dit leidt tot lagere pensioenpremies voor de toekomstige gepensioneerden die hun aanvullend pensioen nog aan het opbouwen zijn.
- Voor de huidige gepensioneerden geldt dit niet, die hebben immers hun aanvullend pensioen al opgebouwd. Zij ontvangen vanwege de extra AOW-verhoging een hogere uitkering. Werkenden betalen echter via premies en belastingen wel mee aan de hogere AOW-lasten.

Een AOW-verhoging leidt hiermee dus tot een verschuiving van de tweede pensioenpijler (het aanvullend pensioen) naar de eerste pensioenpijler (de AOW) en dus van het kapitaalstelsel naar het omslagstelsel.

Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden
Niet van toepassing.

Aanleiding
U heeft in de vierhoek op 18 maart gesproken over de lastenbesluitvorming. De conclusies uit die vierhoek zijn in de notitie verwerkt. Daarnaast wordt voor twee openstaande punten een nieuw voorstel voorgelegd waar u over kunt beslissen.

Advies

- U kunt aangeven dat het (conform de notitie) noodzakelijk is dekking te vinden voor de lagere opbrengst in Pillar II.
- U kunt akkoord gaan met dekking van Pillar II via het verlagen van de vpb-schijfgrens en/of het verhogen van het lage vpb-tarief.
- Vanwege mogelijke onduidelijkheid in de notitie kunt u daarbij mondeling toelichten dat ook de incidentele derving van 412 mln in 2023 gedekt kan worden via een tijdelijke (extra) verhoging van het lage tarief of (extra) verlaging van de schijfgrens. Een overweging daarbij is om deze aanpassing structureel te maken en de opbrengst vanaf 2024 in te zetten voor andere dekkingsopgaves (zoals box 3).
- U kunt akkoord gaan met het vinden van dekking voor de Belastingplan-maatregelen (inclusief verlaging invorderingsrente bij de zorgtoeslag) via de opbrengst van het verlagen van de schenkingsvrijstelling en via een deel van de opbrengst van het afschaffen van de FOR.

Kern/Toelichting

- Conform de begrotingsregels en de afspraken die gemaakt zijn bij het coalitie-akkoord, dient de lagere opbrengst binnen OESO Pillar II gedekt te worden. Dit geldt zowel voor de structurele derving van 588 mln per jaar vanaf 2023 als voor de additionele incidentele derving van 412 miljoen in 2023.
- In de belastingplan-maatregelen is maatregel 9 toegevoegd: de wens om geen invorderingsrente te heffen over de vorderingen binnen de zorgtoeslag die nog niet opgestart zijn en voor de vorderingen waarvoor een betalingsregeling wordt aangegaan. Dit leidt tot een derving in 2023 en 2024 van cumulatief 4,3 mln.
- Voor dekking van de belastingplan-maatregelen is eerder geen overeenstemming bereikt om dekking te vinden via de ODE. In plaats daarvan wordt voorgesteld om de Fiscale Oudedagreserve (FOR) af te schaffen en een deel van de opbrengst daarvan in te zetten als dekking voor dit pakket aan maatregelen. De overige opbrengst (circa 85 mln per jaar) kan dan nog gereserveerd worden voor bijvoorbeeld box 3.

Ministerie van Financiën

WO 30/3 16.45 u

HEDEN
TER BESPREKING: 30 MAART 16:45
Aan
de minister
de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst

Directie Algemene Financiële en Economische Politiek

persoonsgegevens

nota

Notitie dekkingsstrategie herstel box 3

Datum
29 maart 2022

Notanummer
2022-0000108815

Bijlagen
1. Notitie dekkingsvarianten I

Aanleiding
Bij de politieke vierhoek van 18 maart 2022 zijn dekkingsopties besproken voor de herstelbetaling in het kader van het box 3-arrest. In de politieke vierhoek van 1 april zullen de dekkingsopties nader worden besproken. Daarom vindt op 30 maart een voorbespreking plaats over de dekkingsstrategie. In de bijlage vindt u varianten rondom de dekkingsvoorstellen zoals deze naar de ambtelijke vierhoek zijn gestuurd.

Bespreekpunten
Bent u akkoord met de dekkingsrichtingen zoals beschreven in bijgevoegde notitie zodat deze geagendeerd kan worden in de politieke vierhoek van a.s. vrijdag?

30.03.2022
Besproken, wordt aangepast.
Tule

Kern
- In de bijlage vindt u de notitie met dekkingsopties zoals deze in de ambtelijke vierhoek wordt voorgelegd. Hierbij worden enkel varianten geschetst om conform de begrotingsregel binnen de kabinetsperiode te dekken.
- Er kan ook druk ontstaan om de dekking niet alleen binnen de kabinetsperiode te regelen maar ook jaren na de kabinetsperiode voor dekking te gebruiken.
- De dekkingsopties zoals geschetst in de bijlage zijn vrijwel allen vormgegeven om incidenteel te lopen tot en met 2025, maar kunnen desgewenst ook nog gelden voor de jaren erna of structureel.
- Hoewel de derving vanuit box 3 plaatsvindt, is het verstandig om bij dekking ook box 2 in ogenschouw te houden. Zeker bij de (zeer) vermogenden is schuiven tussen box 3 en box 2 relatief makkelijk, waardoor dekking idealiter binnen zowel box 2 als box 3 plaatsvindt.

Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden
Niet van toepassing.

Notitie dekkingspakketten herstel box 3

Aanleiding
Bij de politieke vierhoek van 18 maart 2022 zijn dekkingsopties besproken voor de herstelbetaling in het kader van het box 3-arrest. In deze notitie wordt een aantal mogelijke dekkingspakketten in kaart gebracht.

Dekkingsopgave
In dit memo wordt uitgegaan van een dekkingsopgave van 6,9 mld, gebaseerd op de spaarvariant zonder tegenbewijsregeling. Bij de variant op basis van een forfait voor alle vermogenscategorieën zou deze opgave oplopen tot 10,3 mld en met tegenbewijsregeling naar circa 11,5 mld.[1] Deze bedragen gaan uit van herstel voor alle belastingplichtigen (ook niet-bezwaarmakers) en doorwerking naar toeslagen en uitvoeringskosten zijn hierin nog niet meegenomen. Orde grootte van deze doorwerking naar de uitgavenkant is in deze variant enige honderden miljoenen.

Naast een dekkingsopgave voor herstelbetalingen, ontstaat waarschijnlijk ook een dekkingsopgave als gevolg van de spoedwetgeving van 0,4 mld voor de jaren dat de spoedwetgeving geldt (volgens de huidige inzichten enkel voor 2023 en 2024). In tabel 1 staat de inschatting van de derving voor zowel de herstelbetaling, de derving door de spoedwetgeving. In dit memo worden enkel dekkingsopties geschetst voor de derving als gevolg van de herstelbetaling. De dekking voor de spoedwetgeving kan binnen de spoedwetgeving zelf worden opgelost. Conform de begrotingsregels wordt de derving van 6,9 mld gedekt in de jaren binnen de kabinetsperiode.

Bij dekkingsopties in de Vpb is er mogelijk samenloop met de opgave m.b.t. Pillar 2, die meeloopt in de reguliere besluitvorming: de benodigde dekking van 1 mld euro in 2023 en 588 mln euro structureel is niet meegenomen in deze tabellen, maar er is waar mogelijk wel ruimte voor oploop van bijvoorbeeld het lage vpb-tarief.

De juridische haalbaarheid van de dekkingspakketten is niet onderzocht. Het is daarmee onduidelijk of deze voldoen aan de proportionaliteitstoets van 1 EP EVRM. Daarnaast is de uitvoerbaarheid afhankelijk van besluitvorming over box 3. Het is nog niet mogelijk om goede inschattingen te geven wanneer de wetgeving inwerking kan treden. Tevens zullen de maatregelen uiteindelijk ook met een uitvoeringstoets moeten worden beoordeeld.

Tabel 1: Totale derving box 3 herstel lastenkant (spaarvariant zonder tegenbewijsregeling)

In € mld, standen, - is lastenverlichting	cum 2018-2022	2023	2024	struc (vanaf 2025)
Derving herstelbetaling (spaarvariant zonder tegenbewijsregeling)	-6,9	0	0	0
Derving spoedwetgeving	0	-0,4	-0,4	0
Totaal derving lasten	**-6,9**	**-0,4**	**-0,4**	**0**

Vbl. 1ken

Varianten dekking
De tabel toont een aantal verschillende dekkingsvarianten, die hieronder nader worden toegelicht.

(in € mld, + is lastenverzwaring, in standen)	2022	2023	2024	2025	Cum. 2022-2025	struc
Variant 1a:						
~~Tijdelijk verlagen HVV naar €32.000~~*		0,4	0,5	0,6	1,6	0
Tijdelijk verhogen box 3-tarief naar 32%*		0,1	0,1	0,1	0,4	0
Tijdelijk afschaffen doelmatigheidsmarge gebruikelijk loon		0,3	0,3	0,3	1,0	0
Tijdelijk verlagen schijfgrens vpb naar €200.000		1,3	1,3	1,3	3,9	0

[1] Inclusief verwachte doorwerking naar de ouderenkorting van circa € 200 mln

Totaal**	2,2	2,3	2,4	**6,9**	0

Variant 1b:					
Uitstellen verder verhogen HVV	0,1	0,2	0,3	0,6	0
Tijdelijk verhogen box 3-tarief naar 47%*	2,1	2,1	2,1	6,3	0
Totaal**	2,2	2,3	2,4	**6,9**	0

Variant 1c:					
Vermogensbelasting box 3 met tarief 1,25%	0	3,5	3,5	**6,9**	0
Totaal**	0	3,5	3,5	**6,9**	0

** Maatregel doorgerekend bij spaarvariant van de spoedwetgeving. Kan anders uitvallen bij de andere variant.*
*** Totalen zijn gebaseerd op onafgeronde bedragen en kunnen dus afwijken van de som van de getoonde reeksen*

- Op basis van de begrotingsregels dient dekking gevonden te worden binnen de kabinetsperiode, met als uitgangspunt dekking zoveel mogelijk bij dezelfde belastingsoort. Met de drie varianten wordt de benodigde dekking binnen de kabinetsperiode opgehaald:
  - 1a: Een combinatie van maatregelen die betrekking hebben op zowel box 2 als box 3. Om belastingarbitrage tussen box 2 en box 3 te voorkomen, is het te adviseren om zowel maatregelen in box 2 als box 3 te nemen.
  - 1b: Een tijdelijke verhoging van het box 3-tarief naar 47% in 2023-2025.
  - 1c: Een tijdelijke, vlakke vermogensbelasting van 1,25% in 2024 en 2025. Deze vermogensbelasting wordt geheven over de huidige box 3-grondslag (inclusief huidige niveau van het heffingsvrij vermogen).[2]

Alternatieve dekkingsopties

- Los van bovenstaande varianten kan de derving ook op een andere wijze gedekt worden. Hieronder worden sleutels (en in het geval waar sleutels niet te geven zijn varianten in maatvoering) gegeven van verschillende opties binnen box 2 en box 3 (maatregelen t.a.v. het lage vpb-tarief hebben in veel gevallen betrekking op vermogensinkomsten binnen box 2). Daarnaast bij de afschaffing van de FOR een gedeelte van deze opbrengst, ca 85 mln, ook als dekking worden gebruikt.
- NB: veel van onderstaande maatregelen hebben een doorwerkingseffect op andere maatregelen, onder meer door gedragseffecten. Voor een volledige budgettaire inschatting dient een nieuw pakket in zijn geheel te worden doorgerekend.

Alternatieve dekkingsopties (in € mld, in standen)	2023	2024	2025	**Cum 2022-2025**	struc
Tijdelijk verlagen schijfgrens vpb naar €300.000	0,5	0,5	0,5	1,5	0,0
Tijdelijk verlagen schijfgrens vpb naar €100.000	2,6	2,6	2,6	7,8	0,0
Tijdelijk verhogen lage vpb-tarief (gegeven huidige schijfgrens) (per %-punt)	0,5	0,5	0,5	1,5	0,0
Beperken excessief lenen eigen BV tot 17.500	0,0	0,0	0,0	0,1	0,0
Tijdelijk verhogen box 3 tarief (per %-punt)[3]	0,1	0,1	0,1	0,4	0,0
Afschaffen FOR (resterend na inzet regulier kader)	0,1	0,1	0,1	0,3	0,1

[2] De juridische haalbaarheid van deze maatregel is in deze notitie buiten beschouwing gelaten.
[3] De sleutel box 3 gaat uit van de spaarvariant van de spoedwetgeving en van het huidige heffingsvrij vermogen.

Notitie dekkingspakketten herstel box 3

Aanleiding
Bij de politieke vierhoek van 18 maart 2022 zijn dekkingsopties besproken voor de herstelbetaling in het kader van het box 3-arrest. In deze notitie wordt een aantal mogelijke dekkingspakketten in kaart gebracht.

Bespreekpunten
- Graag uw reactie op onderstaande geschetste varianten.

Dekkingsopgave
In dit memo wordt uitgegaan van een dekkingsopgave van 6,9 mld, gebaseerd op de spaarvariant zonder tegenbewijsregeling. Bij de variant op basis van een forfait voor alle vermogenscategorieën zou deze opgave oplopen tot 10,3 mld en met tegenbewijsregeling naar circa 11,5 mld.[1] Deze bedragen gaan uit van herstel voor alle belastingplichtigen (ook niet-bezwaarmakers). Hierin is de uitgavenkant nog niet meegenomen. De uitgavenkant bestaat uit o.a. de doorwerking naar toeslagen, andere departementen en de bijbehorende uitvoeringskosten. Orde grootte van deze doorwerking naar de uitgavenkant is in deze variant enige honderden miljoenen.

Naast een dekkingsopgave voor herstelbetalingen, ontstaat waarschijnlijk ook een dekkingsopgave als gevolg van de spoedwetgeving van 0,4 mld voor de jaren dat de spoedwetgeving geldt (volgens de huidige inzichten enkel voor 2023 en 2024). In tabel 1 staat de inschatting van de derving voor zowel de herstelbetaling, de derving door de spoedwetgeving. In dit memo worden enkel dekkingsopties geschetst voor de derving als gevolg van de herstelbetaling. De dekking voor de spoedwetgeving kan binnen de spoedwetgeving zelf worden opgelost. Conform de begrotingsregels wordt de derving van 6,9 mld gedekt in de jaren binnen de kabinetsperiode.

Bij dekkingsopties in de Vpb is er mogelijk samenloop met de opgave m.b.t. Pillar 2, die meeloopt in de reguliere besluitvorming: de benodigde dekking van 1 mld euro in 2023 en 588 mln euro structureel is niet meegenomen in deze tabellen, maar er is waar mogelijk wel ruimte voor oploop van bijvoorbeeld het lage vpb-tarief.

De juridische haalbaarheid van de dekkingspakketten is niet onderzocht. Het is daarmee onduidelijk of deze voldoen aan de proportionaliteitstoets van 1 EP EVRM. Daarnaast is de uitvoerbaarheid afhankelijk van besluitvorming over box 3. Het is nog niet mogelijk om goede inschattingen te geven wanneer de wetgeving inwerking kan treden. Tevens zullen de maatregelen uiteindelijk ook met een uitvoeringstoets moeten worden beoordeeld.

Tabel 1: Totale derving box 3 herstel lastenkant (spaarvariant zonder tegenbewijsregeling)

In € mld, standen, - is lastenverlichting	cum 2018-2022	2023	2024	struc (vanaf 2025)
Derving herstelbetaling (spaarvariant zonder tegenbewijsregeling)	-6,9	0	0	0
Derving spoedwetgeving	0	-0,4	-0,4	0
Totaal derving lasten	**-6,9**	**-0,4**	**-0,4**	**0**

Varianten dekking
De tabel toont een aantal verschillende dekkingsvarianten, die hieronder nader worden toegelicht.

(in € mld, + is lastenverzwaring, in standen)	2022	2023	2024	2025	**Cum. 2022-**	struc

[1] Inclusief verwachte doorwerking naar de ouderenkorting van circa € 200 mln

				2025	
Variant 1a:					
Uitstellen verder verhogen HVV	0,1	0,2	0,3	0,6	0
Tijdelijk verhogen box 3-tarief naar 32%*	0,1	0,1	0,1	0,4	0
Tijdelijk afschaffen doelmatigheidsmarge gebruikelijk loon	0,3	0,3	0,3	1,0	0
Tijdelijk verlagen schijfgrens vpb naar €200.000	1,3	1,3	1,3	3,9	0
Tijdelijk verhogen lage vpb-tarief naar 15,8%	0,3	0,3	0,3	1,0	0
Totaal**	2,2	2,3	2,4	**6,9**	0
Variant 1b:					
Uitstellen verder verhogen HVV	0,1	0,2	0,3	0,6	0
Tijdelijk verhogen box 3-tarief naar 47%*	2,1	2,1	2,1	6,3	0
Totaal**	2,2	2,3	2,4	**6,9**	0
Variant 1c:					
Vermogensbelasting box 3 met tarief 1,25%	0	3,5	3,5	**6,9**	0
Totaal**	0	3,5	3,5	**6,9**	0

** Maatregel doorgerekend bij spaarvariant van de spoedwetgeving. Kan anders uitvallen bij de andere variant.*
*** Totalen zijn gebaseerd op onafgeronde bedragen en kunnen dus afwijken van de som van de getoonde reeksen*

- Op basis van de begrotingsregels dient dekking gevonden te worden binnen de kabinetsperiode, met als uitgangspunt dekking zoveel mogelijk bij dezelfde belastingsoort. Met de drie varianten wordt de benodigde dekking binnen de kabinetsperiode opgehaald:
  - 1a: Een combinatie van maatregelen die betrekking hebben op zowel box 2 als box 3. Om belastingarbitrage tussen box 2 en box 3 te voorkomen, is het te adviseren om zowel maatregelen in box 2 als box 3 te nemen.
  - 1b: Een tijdelijke verhoging van het box 3-tarief naar 47% in 2023-2025.
  - 1c: Een tijdelijke, vlakke vermogensbelasting van 1,25% in 2024 en 2025. Deze vermogensbelasting wordt geheven over de huidige box 3-grondslag (inclusief huidige niveau van het heffingsvrij vermogen).[2]
- NB: bovenstaande budgettaire bedragen zijn een eerste inschatting en dienen bij verdere uitwerking nader te worden bekeken, dit geldt zeker voor de varianten 1b en 1c, waarin significante gedragseffecten kunnen optreden.

Alternatieve dekkingsopties

- Los van bovenstaande varianten kan de derving ook op een andere wijze gedekt worden. Hieronder worden sleutels (en in het geval waar sleutels niet te geven zijn varianten in maatvoering) gegeven van verschillende opties binnen box 2 en box 3 (maatregelen t.a.v. het lage vpb-tarief hebben in veel gevallen betrekking op vermogensinkomsten binnen box 2). Daarnaast bij de afschaffing van de FOR een gedeelte van deze opbrengst, ca 85 mln, ook als dekking worden gebruikt.
- NB: veel van onderstaande maatregelen hebben een doorwerkingseffect op andere maatregelen, onder meer door gedragseffecten. Voor een volledige budgettaire inschatting dient een nieuw pakket in zijn geheel te worden doorgerekend.

Alternatieve dekkingsopties (in € mld, in standen)	2023	2024	2025	**Cum 2022-2025**	struc
Tijdelijk verlagen schijfgrens vpb naar €300.000	0,5	0,5	0,5	1,5	0,0

[2] De juridische haalbaarheid van deze maatregel is in deze notitie buiten beschouwing gelaten.

Tijdelijk verlagen schijfgrens vpb naar €100.000	2,6	2,6	2,6	7,8	0,0
Tijdelijk verhogen lage vpb-tarief (gegeven huidige schijfgrens) (per %-punt)	0,5	0,5	0,5	1,5	0,0
Beperken excessief lenen eigen BV tot 17.500	0,0	0,0	0,0	0,1	0,0
Tijdelijk verhogen box 3 tarief (per %-punt)[3]	0,1	0,1	0,1	0,4	0,0
Afschaffen FOR (resterend na inzet regulier kader)	0,1	0,1	0,1	0,3	0,1

[3] De sleutel box 3 gaat uit van de spaarvariant van de spoedwetgeving en van het huidige heffingsvrij vermogen.

Politieke vierhoek 1 april 2022 – Doelgroep rechtsherstel box 3

Aanleiding
In de vierhoek van 18 maart is afgesproken om de doelgroep voor het rechtsherstel [Verleden 2017-2020] te bespreken in een bewindspersonenoverleg ter voorbereiding op de politieke vierhoek van 29 maart. Dit memo bevat de overwegingen bij de keuze voor de doelgroep, met aanvullende uitleg.

De opdracht
In box 3 zijn in de jaren 2017 en verder de rechten van belastingplichtigen geschonden. Van het schenden van rechten is sprake als in enig jaar over een hoger forfaitair inkomen belasting is geheven dan over het werkelijke inkomen in dat jaar. In de uitspraak van 24 december 2021 draagt de Hoge Raad het kabinet op dit te herstellen.

De inzet
- Recht doen aan burgers en zo snel mogelijk duidelijkheid geven aan burgers. Vertrouwen in de overheid herstellen. Uitvoerbaarheid hoog in het vaandel dragen. Uitstel van toekomstig stelsel op basis van werkelijk rendement voorkomen.
- Het herstel bieden aan spaarders sluit het meest nauw aan bij de achtergrond van het arrest. Dit is in mindere mate het geval bij beleggers in aandelen en onroerend goed wiens rechten in slechte beleggingsjaren zijn geschonden, maar die bezien over meerdere jaren vaak wel een goed rendement hebben behaald.
- Zoveel mogelijk de budgettaire derving beperken.

De overwegingen:

In onderstaande tabel zijn de voor en nadelen van het beperken van de doelgroep voor rechtsherstel tot de 60.000 bezwaarmakers voor de periode 2017-2020 uiteengezet. In dit geval krijgen niet-bezwaarmakers geen rechtsherstel. Belastingplichtigen kunnen echter wel altijd een verzoek om ambtshalve vermindering doen.
NB. Voor de jaren 2021 en 2022 krijgen alle belastingplichtigen rechtsherstel. Deze aanslagen staan immers nog niet vast.

Categorie	Voordelen beperken doelgroep	Nadelen beperken doelgroep
Juridisch	Het is volgens de Landsadvocaat juridisch verdedigbaar om belastingaanslagen die definitief zijn geworden uit te sluiten van het rechtsherstel. Arresten waarin een nieuw antwoord op een rechtsvraag wordt gegeven gelden doorgaans slechts voor degene die bezwaar maken en/of waarbij de aanslag op dat moment nog niet onherroepelijk is. Dit biedt rechtszekerheid voor belastingplichtigen.	Voor niet-bezwaarmakers kan het beperken van de doelgroep aanleiding zijn om alsnog met een rechtstreeks beroep op het arrest een verzoek om ambtshalve vermindering in te dienen. De Rechtbank Noord-Holland heeft in een uitspraak van 7 januari jl. een belastingplichtige die niet tijdig bezwaar heeft gemaakt het rechtsherstel geboden dat in het arrest is vastgesteld. Dit gaat in tegen het advies van de Landsadvocaat. Hiertegen is hoger beroep ingesteld. Risico dat meer uitspraken in deze lijn zullen volgen en dat het niet juridisch houdbaar is om slechts de bezwaarmakers rechtsherstel te bieden. Dit gaat tevens gepaard met aanvullende verzoeken om ambtshalve vermindering, die momenteel al bij de Belastingdienst binnenkomen.
	Dit betreft een uniek arrest waarvan de gevolgen lastig te overzien zijn. Rechtsherstel bieden aan niet-bezwaarmakers zou mogelijk een precedent kunnen scheppen dat in toekomstige situaties ook rechtsherstel moet plaatsvinden voor niet-bezwaarmakers, hoewel juridisch er geen sprake van precedentwerking is. Het politieke risico is moeilijk nader te duiden, omdat er geen vergelijkbare uitspraken zijn om deze inschatting op te baseren. Bijlage 2 gaat hier nader op in.	

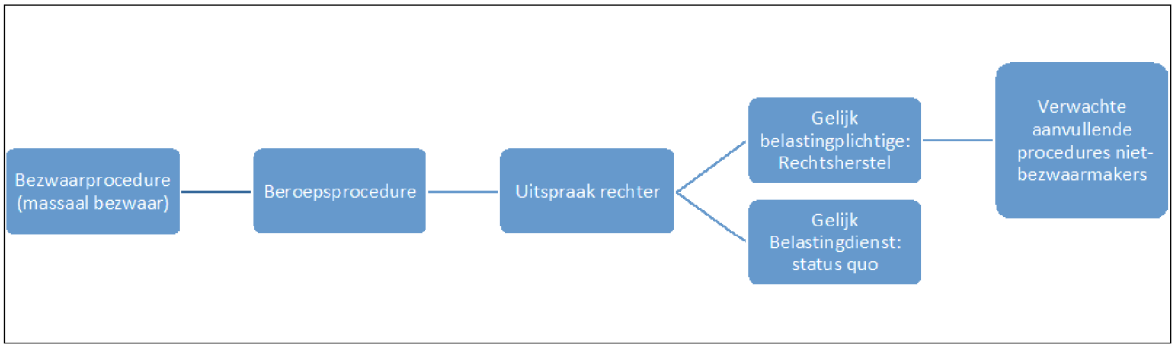
Maatschappelijk - Politiek	Het bieden van ruimhartig herstel en het vervolgens opnieuw ophalen bij dezelfde doelgroep is moeilijk uitlegbaar. Ook dit kan leiden tot vertrouwensschade bij burgers.	Beperken van de doelgroep kan als onrechtvaardig worden beschouwd. Dit heeft ook gevolgen voor het vertrouwen van de burger in de overheid. De grondrechten van burgers zijn geschonden. Onder de niet-bezwaarmakers vallen ook "kleine spaarders" waar een Kamerbrede motie over is aangenomen.
		Het beperken van de doelgroep zorgt voor langere rechtsonzekerheid bij niet-bezwaarmakers. Verwachting dat er nieuwe procedures zullen komen. Negatieve impact vertrouwen in de overheid als bij nieuwe procedures de HR de nieuwe bezwaarmakers in het gelijk stelt.
		Indien slechts bezwaarmakers recht wordt gedaan kan de redenering moeilijk worden gevolgd dat de kosten van compensatie weer (deels) bij de gehele doelgroep wordt teruggehaald. Immers, slechts een beperkte groep heeft recht gekregen.
Uitvoering	Hoe kleiner de doelgroep, hoe minder beroep zal worden gedaan op een gestructureerde tegenbewijsregeling. Dit hangt echter af van de vormgeving van het rechtsherstel en de tegenbewijsregeling (zie nadelen).	Beperken van de doelgroep leidt tot verzoeken ambtshalve vermindering van niet-bezwaarmakers, wat kan leiden tot vele nieuwe bezwaar- en beroepsprocedures. Dit zal veel behandelcapaciteit vergen van de Belastingdienst. De impact hiervan is afhankelijk van hoeveel verzoeken tot ambtshalve vermindering worden gedaan. Om een indicatie te geven van de mogelijke impact: Er zijn bij de spaarvariant 4,5 miljoen aangiften van niet-bezwaarmakers cumulatief over de jaren 2017 t/m 2020 waarbij een redelijk substantieel voordeel[1] bestaat als het rechtsherstel zou worden toegepast. Deze mensen hebben dus een belang om een verzoek in te dienen voor ambtshalve vermindering. Qua capaciteit een indicatie: 2 uur per ambtshalve vermindering, 8 uur per bezwaar, 40 uur per beroep, 40 uur hoger beroep. Naast een juridische risico heeft dit dus ook grote impact op de uitvoering.
	In eerste instantie zal met een kleine doelgroep de afhandeling van het arrest m.b.t. de massaal bezwaarprocedure snel afgerond worden.	Risico dat er opnieuw rechtsherstel moet worden geboden als nieuwe groep bezwaarmakers in het gelijk worden gesteld. De lopende hersteloperatie (en aanvullend spoedwetgeving en toekomstig stelsel) legt al aanzienlijk beslag op de uitvoeringscapaciteit. Een opeenvolging van hersteloperaties door het beperken van de doelgroep en daaropvolgende nieuwe procedures is voor de uitvoering zeer onwenselijk en leidt tot risico's in de reguliere processen.
		Op dit moment zijn reeds veel

[1] Ten minste € 100.

		telefoontjes, verzoeken om ambtshalve vermindering en bezwaren ingediend. Langere rechtsonzekerheid voor een grotere groep draagt hieraan bij en legt aanvullende druk op de capaciteit van de uitvoering.
Budgettair	Derving fors beperkter. Geraamde derving: 3,4/3,5 mld (excl derving uitgavenkant). Derving mogelijk groter als mensen via ambtshalve vermindering in het gelijk worden gesteld.	Derving is groter. Geraamde derving: 6,9/11,6 mld voor de grote doelgroep (afhankelijk van vormgeving, excl derving uitgavenkant).

Kader 1: Proces bezwaar- en beroepsprocedures

Belastingplichtigen kunnen in bezwaar gaan tegen de aanslag inkomstenbelasting. Als de belastingplichtige het niet eens is met de uitspraak over het bezwaar kan deze in beroep gaan. Als er niet tijdig bezwaar wordt aangetekend kan een belastingplichtige een verzoek om ambtshalve vermindering indienen. We zien nu reeds dat veel belastingplichtigen die geen bezwaar hebben gemaakt een verzoek indienen tot ambtshalve vermindering (3 keer zo veel verzoeken om ambtshalve vermindering en bezwaren in het eerste kwartaal van 2022). In de eerste rechterlijke uitspraak hierover (RB Noord-Holland d.d. 7 januari) stelt de rechtbank deze belastingplichtigen in het gelijk.



Kader 2: juridische houdbaarheid beperkte doelgroep

Lopende procedures

- Bij de Hoge Raad loopt een procedure van een niet (tijdige) bezwaarmaker waarin de Advocaat-Generaal (AG) op 24 februari jl de Hoge Raad heeft geadviseerd over de toepassing van het arrest van 24 december 2021 voor de nog lopende box 3-procedures. Het arrest heeft volgens de AG geen gevolgen voor de box 3-heffing t/m 2016. Voor de jaren 2017 en 2018 vindt hij dat rechtsherstel moet worden geboden aan belastingplichtigen die tijdig bezwaar hebben gemaakt en die bewijzen dat het werkelijk door hen behaalde rendement op het box 3-vermogen lager is dan het wettelijk berekende rendement. Het is niet bekend wanneer de HR in deze procedure een arrest zal wijzen.
- De rechtbank Noord-Holland heeft op 7 januari uitspraak gedaan in een zaak waarin invulling is gegeven aan het box-3 arrest van de Hoge Raad van 24 december 2021.
    - De inspecteur verklaarde het bezwaar niet-ontvankelijk wegens termijnoverschrijding, merkte het bezwaar aan als een verzoek om ambtshalve vermindering en wees dit af. X ging in beroep. Rechtbank Noord-Holland stelde hem in het gelijk. De Rechtbank verklaarde het beroep gegrond op grond van het box 3-arrest van 24 december 2021 van de Hoge Raad.
    - De rechtbank heeft de belastingplichtige gelijk gegeven en biedt rechtsherstel door alleen het werkelijke rendement in de heffing te betrekken.
    - De Belastingdienst is in hoger beroep gegaan tegen deze uitspraak.

Taxatie

In eerste instantie lijkt het beperken van de doelgroep tot alleen de bezwaarmakers voordelen te hebben: het beperkt de hersteloperatie bij de Belastingdienst en de budgettaire derving. Hier zitten echter haken en ogen aan. De verwachting is dat het beperken van de doelgroep zal leiden tot nieuwe procedures en verzoeken om ambtshalve vermindering. Dit kan leiden tot een aanvullende hersteloperatie wat nog grotere druk zal leggen op de uitvoering, en daarnaast kan leiden tot aanvullende derving. De eerste rechtbankuitspraak wijst ook in de richting dat rechters de verzoeken om ambtshalve vermindering zullen goedkeuren. Bovendien zijn er ook maatschappelijke overwegingen om de doelgroep uit te breiden: burgers zijn geschonden in hun grondrechten.

Alles overwegende geeft Financiën de voorkeur aan het uitbreiden van de doelgroep.

Bijlage 1 – Populatie box 3

In Tabel 1.2 geven we weer hoeveel belastingplichtigen box 3 betalen in 2019 (laatste jaar waarover we nagenoeg alle aangiften hebben), opgesplitst naar omvang vermogen en aandeel spaargeld in het vermogen.

- De groep zonder spaargeld is het kleinst en betreft vooral buitenlanders met onroerend goed in Nederland.
- Verreweg de grootste groep, ruim 1 miljoen belastingplichtigen (bijna 40% van de populatie) heeft uitsluitend spaargeld.
- De belastingplichtigen met meer dan een miljoen vermogen zijn voornamelijk beleggers met 0 – 25% spaargeld.

In Tabel 1.3 staat de opbrengst per categorie.

- De groep met uitsluitend spaargeld betaalde ongeveer 10% van de totale box 3 opbrengst.
- De groep beleggers met minder dan 25% spaargeld betaalde ongeveer de helft van de box 3 opbrengst.

Tabel 1.2 Aantal belastingplichtigen die box 3 betaalden in 2019, uitgesplitst naar het box 3 vermogen en het aandeel van het spaargeld in het vermogen.

Box 3 vermogen **Aandeel spaargeld**	**< € 50.000**	**€ 50.000 - € 100.000**	**€ 100.000 - € 250.000**	**€ 250.000 - € 1 mln**	**> € 1 mln**	**Totaal**
0%	6.000	11.000	15.000	7.000	1.000	*40.000*
0% - 25%	53.000	120.000	187.000	128.000	35.000	*522.000*
25%-50%	42.000	88.000	119.000	62.000	9.000	*320.000*
50%-75%	50.000	96.000	109.000	46.000	4.000	*306.000*
75%-100%	82.000	148.000	157.000	48.000	3.000	*438.000*
100%	334.000	417.000	247.000	37.000	1.000	*1.036.000*
Totaal	*567.000*	*879.000*	*834.000*	*328.000*	*53.000*	*2.661.000*

Tabel 1.3 Opbrengst box 3 in 2019, uitgesplitst naar het box 3 vermogen en het aandeel van het spaargeld in het vermogen.

Box 3 vermogen **Aandeel spaargeld**	**< € 50.000**	**€ 50.000 - € 100.000**	**€ 100.000 - € 250.000**	**€ 250.000 - € 1 mln**	**> € 1 mln**	**Totaal**
0%	€ 0 mln	€ 3 mln	€ 17 mln	€ 34 mln	€ 31 mln	*€ 85 mln*
0% - 25%	€ 3 mln	€ 32 mln	€ 190 mln	€ 692 mln	€ 1.242 mln	*€ 2.158 mln*
25%-50%	€ 2 mln	€ 22 mln	€ 114 mln	€ 313 mln	€ 253 mln	*€ 705 mln*
50%-75%	€ 3 mln	€ 22 mln	€ 101 mln	€ 223 mln	€ 104 mln	*€ 453 mln*
75%-100%	€ 4 mln	€ 32 mln	€ 138 mln	€ 218 mln	€ 70 mln	*€ 462 mln*
100%	€ 16 mln	€ 78 mln	€ 199 mln	€ 150 mln	€ 18 mln	*€ 460 mln*
Totaal	*€ 28 mln*	*€ 188 mln*	*€ 759 mln*	*€ 1.629 mln*	*€ 1.718 mln*	*€ 4.323 mln*

Bijlage 2 – precedentwerking

- Nadat een belastingaanslag onherroepelijk vaststaat, geeft de fiscale wetgeving de inspecteur de bevoegdheid deze op verzoek van de belanghebbende of uit eigen beweging gedurende 5 jaar ambtshalve te verminderen. Deze bevoegdheid heeft de inspecteur niet als de onjuistheid van de belastingaanslag voortvloeit uit jurisprudentie die pas gewezen is nadat de belastingaanslag onherroepelijk is komen vast te staan ("nieuwe jurisprudentie"), tenzij de Staatssecretaris van Financiën anders beslist.
- Er zijn tot nu toe geen zaken waarin de Staatssecretaris van Financiën van deze discretionaire bevoegdheid gebruik gemaakt heeft. Er zijn wel andere voorbeelden waarin de Staatssecretaris – nog steeds binnen zijn discretionaire bevoegdheid – tot tegemoetkoming besloten heeft. Daarbij kan gedacht worden aan het verlenen van ambtshalve vermindering buiten de 5-jaarstermijn maar ook (veel vaker voorkomend) het tegemoet komen door toepassing van de hardheidsclausule (art. 63 AWR).
- Telkens wordt daarbij een afweging per zaak of per groep van zaken gemaakt, afhankelijk van de feiten en omstandigheden. Het tegemoet komen in een zaak of een groep van zaken schept juridisch geen precedent voor de afweging in een andere zaak of een andere groep van zaken; deze zijn juridisch niet vergelijkbaar (andere fiscale bepalingen of andere feitelijke omstandigheden).
- Politiek en maatschappelijk kan wel een zekere druk ontstaan om ook tegemoet te komen in andere zaken, zeker gezien de toegenomen aandacht voor de bescherming van burgers tegenover de overheid ("menselijke maat").
- Het afleggen van verantwoording door bewindspersonen over het gebruik van hun discretionaire bevoegdheden is naar onze mening niet per se een onwenselijke ontwikkeling; ook aan de politiek en de maatschappij moet de bewindspersoon immers kunnen uitleggen waarin zaken verschillen.
- Toepassing van de hardheidsclausule, welke toepassing in beginsel vastgelegd wordt in een beleidsbesluit en dus kenbaar is, heeft tot nu toe niet geleid tot juridische of politieke/maatschappelijke discussies over precedentwerking.

Precedentwerking rechtsherstel Box 3

Aan JenV en BZK is gevraagd te reflecteren op de mogelijke precedentwerking van een eventuele uitbreiding van de doelgroep voor het geven van compensatie buiten de groep van 60.000 bezwaarmakers (zoals uitgewerkt in onderstaande notitie ¨Doelgroep rechtsherstel box 3¨). Wij spreken hierin geen oordeel uit over de wenselijkheid van enige oplossingsrichting. Dat is een politiek/bestuurlijke afweging waarin alle op de kwestie betrekking hebbende belangen moeten worden betrokken. Eventuele precedentwerking is daar slechts één van.

Alvorens een inschatting te maken van de mogelijke precedentwerking, hebben wij beoordeeld waartoe men rechtens is gehouden. Bestudering van de op 24 maart jl. aan BZK en JenV ter beschikking gestelde stukken stukken (w.o. met name het advies van de LA van 27 januari jl.) en overleg met de materiedeskundigen van de LA en het Ministerie van Financiën en BZK op 30 maart jl., leidt tot de voorlopige conclusie dat de Staatssecretaris van Financiën juridisch niet verplicht is aan een grotere groep compensatie te bieden dan degenen die in het geding waren betrokken (de 60.000 bezwaarmakers dus), zeker indien de Staat tegelijkertijd vaart maakt met het treffen van een oplossing voor toekomstige gevallen.

Deze kwestie mag niet verward worden met de maatwerkdiscussies in de toeslagenaffaire, omdat het bij deze box 3 kwestie gaat om het toepassen van het belastingrecht en niet om een materieel gebrek van de regelgeving waar belanghebbenden geen enkel effectief rechtsmiddel hebben gehad, maar om het belang dat rechten ook kunnen worden afgebakend in tijd en doelgroep.

Er bestaat – naar het zich nu laat aanzien – op basis van de huidige jurisprudentie dus ook geen rechtsplicht om deze groep op basis van de discretionaire bevoegdheden van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 uit te breiden. Het is, zoals ook door de Landsadvocaat uiteengezet, evenwel niet uit te sluiten dat hierover in nieuwe procedures anders wordt beslist (procesrisico).

Ervan uitgaande dat er geen rechtsplicht bestaat de groep uit te breiden, zou het uit een oogpunt van het beperken van precedentwerking de eerste voorkeur verdienen de groep niet eigener beweging uit te breiden. Daarmee wordt het geldend recht gevolgd en blijven gevolgen voor toekomstige zaken in deze of andere dossiers achterwege. Wanneer wordt besloten de groep onverplicht uit te breiden, zal dit precedentwerking hebben, omdat afbreuk wordt gedaan aan het beginsel van de formele rechtskracht van besluiten. De mate van precedentwerking wordt in hoge mate bepaald door **(1)** de grond die daarvoor wordt gekozen, **(2)** de motivering die er aan wordt verbonden en **(3)** de mate van uitbreiding van de groep Omdat het ondervonden nadeel bij spaarders en beleggers onderling zal verschillen, lijkt een hersteloperatie maatwerkdiscussies mogelijk in de hand te werken, hetgeen tot uitvoeringsproblemen kan leiden.

Ad 1. Rechtsgrond

Onverplichte uitbreiding van de groep op basis van art. 45aa Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 schept potentieel precedenten op andere terreinen van het belastingrecht waarop deze bepaling ziet, alsmede op andere terreinen waaronder bijstandszaken, sociale zekerheid en omgevingsbesluiten. De vergaande discretionaire ruimte op basis van dit artikel is uitzonderlijk, waardoor de toepassing ervan vermoedelijk in eerste instantie zich zal afspelen op het domein van de belastingheffing. Het uitstralingseffect kan evenwel groter worden, naar mate meer wettelijke stelsels worden voorzien van discretionaire bevoegdheden voor bestuursorganen om terug te komen op eerder genomen beslissingen. En dit geldt ook voor besluiten waar bezwaar en beroep doorlopen is – maar er geen discretionaire bevoegdheid is tot afwijking. Ook dan kan van deze hersteloperatie een sneeuwbaleffect uitgaan – en vraagstukken over onverplichte betaling oproepen - als met deze herstel operatie de formele rechtskracht wordt losgelaten. De mate waarin de overheid dat doet schept verwachtingen voor de toekomst die mogelijk ook juridisch afgedwongen kunnen worden.

Kwetsbaarheid van uitbreiding van de groep op basis van art. 45aa Uitvoeringsregeling is dat deze, enkel in een ministeriële regeling van de Staatssecretaris vervatte, bepaling oorspronkelijk niet voor grootschalige compensaties bedoeld lijkt te zijn. De wet schrijft voor dat de Belastingdienst (inspecteur) ambtshalve een onjuiste belastingaanslag verlaagt 'in bij ministeriële regeling te

bepalen gevallen'.[1] Uit de aard van een ministeriële regeling volgt dat deze bevoegdheid niet bedoeld is voor een hersteloperatie waarmee ingrijpende politiek-bestuurlijke keuzes met grote financiële gevolgen zijn gemoeid.[2] Dezelfde beperking geldt voor de 'discretionaire bevoegdheid' van de Staatssecretaris in de ministeriële regeling; ook de uitoefening van die bevoegdheid moet binnen de grenzen van de wettelijke delegatiegrondslag blijven (de Staatssecretaris kan zichzelf bij ministeriële regeling niet machtigen tot meer dan waartoe hij bij ministeriële regeling bevoegd zou zijn). Anders gezegd: wij betwijfelen of de Staatssecretaris binnen de grenzen van zijn wettelijke bevoegdheden blijft als hij de discretionaire bevoegdheid zou aanwenden voor het op politiek-bestuurlijke gronden uitbreiden van de doelgroep. Dit risico wordt groter als de herstelregeling ook bepalingen zou bevatten over rechtsbescherming, zoals afbakening van gevallen waarin tegenbewijs kan worden geleverd.[3]

Een optie die aan deze bezwaren tegemoetkomt, is om deze grootschalige compensatie te baseren op een wet in formele zin (herstelwet). Hier kan precedentwerking niet uitgesloten worden..Ook buiten het belastingrecht (sociale zekerheidsrecht/omgevingsrecht) kan er sprake zijn precedentwerking.

De mate van de precedentwerking hangt af van de uitzonderlijkheid van de aanleiding, en de kracht om die te motiveren. Dat is belangrijk want andere dossiers kennen weer andere 'uitzonderlijke' omstandigheden (actueel onder meer de compensatie van het AOW-tekort van voormalige inwoners van Suriname of de tegemoetkoming aan de 'pechgeneratie' van de basisbeurs); er zal hoe dan ook een zeker opdrijvend effect uitgaan vanwege de omvang en (kennelijk) beschikbare middelen van een box-3 hersteloperatie. Deze optie kent niettemin als voordeel dat ze mogelijke toekomstige discussies over de grondslag van de compensatie – die wij niet uitgesloten achten – voorkomt door deze specifiek en op het juiste niveau te legitimeren.

Ad 2. Motivering

Wanneer gebruik wordt gemaakt van de uitbreiding van de groep op basis van art. 45aa Uitvoeringsregeling verdient het aanbeveling zo scherp mogelijk en op basis van geobjectiveerde argumenten te onderbouwen waarom de discretionaire bevoegdheid wordt gebruikt. De motivering kan daartoe grotendeels op juridische argumenten worden gestoeld, al zullen deze niet doorslaggevend kunnen zijn. Er bestaat immers vermoedelijk geen rechtsplicht tot toepassing van de bevoegdheid. De motivering zal dus ook helder moeten zijn over overige (politieke/beleidsmatige) argumenten om haar toe te passen. In zijn algemeenheid geldt; hoe specifieker en objectiever de argumentatie, hoe beperkter de precedentwerking. Juridische onzekerheid over het rechtsherstel waartoe men gehouden is en daaruit voortvloeiende procesrisico's, kan ook een effectief argument zijn. Echter maatwerkdiscussies zijn niet uit te sluiten en kunnen de uitvoerbaarheid en gelijke behandeling van de gecompenseerde groepen van de hersteloperatie treffen.

Wanneer gekozen wordt voor een aparte herstelwet, kan de motivering met name zich toespitsen op de bijzonderheid van de situatie (grootschalige toepassing van regelgeving in strijd met het EVRM, aantal gedupeerden, negeren van eerdere waarschuwingen, tussenfase op weg naar nieuw stelsel enz.).

Buiten een wettelijk kader voor een hersteloperatie van onherroepelijk geworden gevallen, is het ook raadzaam dat FIN perspectief biedt voor nieuwe gevallen en (door middel van spoedwetgeving) wettelijk herstel biedt voor gevallen onder het huidige/aankomende belastingjaar. Gelet op de duidelijke strekking van het Hoge Raad arrest kan hiermee niet worden gewacht tot de aangekondigde wetswijziging in 2025. Aldus wordt ook politiek perspectief geboden voor de groep die in het voorgaande jaar niet tijdig in bezwaar is gegaan en daardoor geen rechtsherstel heeft gekregen.

---

[1] Artikel 9.6, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001.
[2] Zie aanwijzingen 2.19 e.v. van de Aanwijzingen voor de regelgeving en met name 2.24 over toelaatbaarheid van delegatie aan een minister. Die blijft kort gezegd beperkt tot voorschriften van administratieve of technische aard en de nadere uitwerking van wettelijke voorschriften.
[3] Zie Aanwijzing 2.21, aanhef en onder d, van de Aanwijzingen voor de regelgeving.

Ad 3. Mate van uitbreiding

Ten aanzien van de te kiezen groep, binnen de box-3 belastingplichtigen, voor wie compensatie wordt geboden geldt o.i. grofweg dat hoe groter de uitbreiding is (hoe meer wordt gedaan in aanvulling op hetgeen waartoe de Staatssecretaris juridisch is gehouden), hoe groter de precedentwerking wordt. Het zal immers steeds moeilijker te motiveren zijn waarom de noodzaak/bijzondere omstandigheden specifiek in deze gevallen bestaat de bevoegdheid toe te passen (en in andere gevallen niet). Het is van belang dat de motivering die wordt gekozen voor de uitbreiding en beperking van de groep, goed past op de keuze van welke groep dat is. In dit verband merken wij op dat het maken van onderscheid tussen groepen gedupeerden (bijvoorbeeld tussen spaarders en beleggers) aanzienlijke juridische risico´s en uitvoeringsrisico's kent. Wanneer bepaalde groepen gedupeerden wel en andere geen compensatie zal worden geboden schept dat ongelijkheid die juridisch kan worden aangevochten (gelijkheidsbeginsel, effectieve rechtsgang). Om deze risico´s enigszins in te perken, dienen eventuele onderscheiden robuust gemotiveerd te worden.

De bovenstaande afwegingspunten, en de te maken keuzes en compensatiemodellen hebben overigens ook hun doorwerking naar de mate waarin over box 3 zal worden blijven (door)geprocedeerd. Dit geldt ook voor regelingen waar het fiscale inkomen relevant is en waar een soort schaduw-hersteloperatie nodig zal zijn (toeslagen, Wlz, verhuur ed). JenV hecht er aan hier bij betrokken te blijven, ook voor haar vereiste aandeel in de uitvoeringskosten door de rechtspraak.

Ambtelijke vierhoek 22 maart 2022 – Doelgroep rechtsherstel box 3

Aanleiding
In de vierhoek van 18 maart is afgesproken om de doelgroep voor het rechtsherstel [Verleden 2017-2020] te bespreken in een bewindspersonenoverleg ter voorbereiding op de politieke vierhoek van 29 maart. Dit memo bevat de overwegingen bij de keuze voor de doelgroep, met aanvullende uitleg.

De opdracht
In box 3 zijn in de jaren 2017 en verder de rechten van belastingplichtigen geschonden. Van het schenden van rechten is sprake als in enig jaar over een hoger forfaitair inkomen belasting is geheven dan over het werkelijke inkomen in dat jaar. In de uitspraak van 24 december 2021 draagt de Hoge Raad het kabinet op dit te herstellen.

De inzet
- Recht doen aan burgers en zo snel mogelijk duidelijkheid geven aan burgers. Vertrouwen in de overheid herstellen. Uitvoerbaarheid hoog in het vaandel dragen. Uitstel van toekomstig stelsel op basis van werkelijk rendement voorkomen.
- Het herstel bieden aan spaarders sluit het meest nauw aan bij de achtergrond van het arrest. Dit is in mindere mate het geval bij beleggers in aandelen en onroerend goed wiens rechten in slechte beleggingsjaren zijn geschonden, maar die bezien over meerdere jaren vaak wel een goed rendement hebben behaald.
- Zoveel mogelijk de budgettaire derving beperken.

De overwegingen:

In onderstaande tabel zijn de voor en nadelen van het beperken van de doelgroep voor rechtsherstel tot de 60.000 bezwaarmakers voor de periode 2017-2020 uiteengezet. In dit geval krijgen niet-bezwaarmakers geen rechtsherstel. Belastingplichtigen kunnen echter wel altijd een verzoek om ambtshalve vermindering doen.
NB. Voor de jaren 2021 en 2022 krijgen alle belastingplichtigen rechtsherstel. Deze aanslagen staan immers nog niet vast.

Categorie	Voordelen beperken doelgroep	Nadelen beperken doelgroep
Juridisch	Het is volgens de Landsadvocaat juridisch verdedigbaar om belastingaanslagen die definitief zijn geworden uit te sluiten van het rechtsherstel. Arresten waarin een nieuw antwoord op een rechtsvraag wordt gegeven gelden doorgaans slechts voor degene die bezwaar maken en/of waarbij de aanslag op dat moment nog niet onherroepelijk is. Dit biedt rechtszekerheid voor belastingplichtigen. Dit betreft een uniek arrest waarvan de gevolgen lastig te overzien zijn. Rechtsherstel bieden aan niet-bezwaarmakers zou mogelijk een precedent kunnen scheppen dat in toekomstige situaties ook rechtsherstel moet plaatsvinden voor niet-bezwaarmakers, hoewel juridisch er geen sprake van precedentwerking is. Het politieke risico is moeilijk nader te duiden, omdat er geen vergelijkbare	Voor niet-bezwaarmakers kan het beperken van de doelgroep aanleiding zijn om alsnog met een rechtstreeks beroep op het arrest een verzoek om ambtshalve vermindering in te dienen. De Rechtbank Noord-Holland heeft in een uitspraak van 7 januari jl. een belastingplichtige die niet tijdig bezwaar heeft gemaakt het rechtsherstel geboden dat in het arrest is vastgesteld. Dit gaat in tegen het advies van de Landsadvocaat. Hiertegen is hoger beroep ingesteld. Risico dat meer uitspraken in deze lijn zullen volgen en dat het niet juridisch houdbaar is om slechts de bezwaarmakers rechtsherstel te bieden. Dit gaat tevens gepaard met aanvullende verzoeken om ambtshalve vermindering, die momenteel al bij de Belastingdienst binnenkomen.

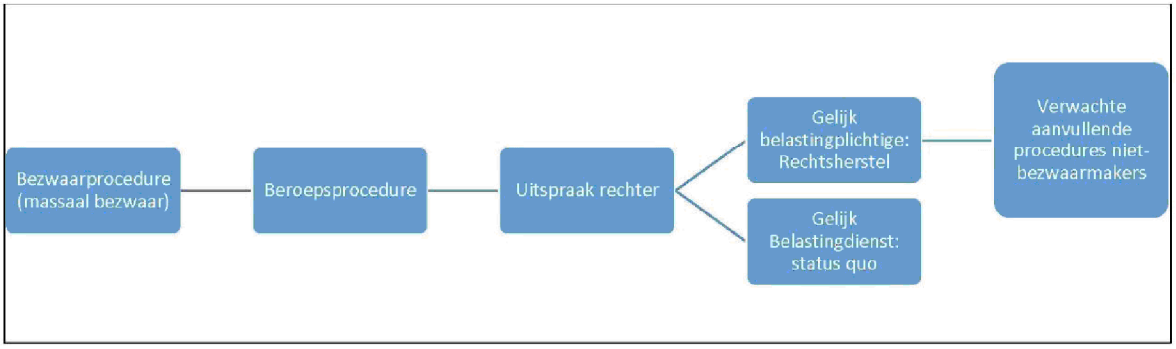
	uitspraken zijn om deze inschatting op te baseren.	
Maatschappelijk - Politiek	Het bieden van ruimhartig herstel en het vervolgens opnieuw ophalen bij dezelfde doelgroep is moeilijk uitlegbaar. Ook dit kan leiden tot vertrouwensschade bij burgers.	Beperken van de doelgroep kan als onrechtvaardig worden beschouwd. Dit heeft ook gevolgen voor het vertrouwen van de burger in de overheid. De grondrechten van burgers zijn geschonden. Onder de niet-bezwaarmakers vallen ook "kleine spaarders" waar een Kamerbrede motie over is aangenomen.
		Het beperken van de doelgroep zorgt voor langere rechtsonzekerheid bij niet-bezwaarmakers. Verwachting dat er nieuwe procedures zullen komen. Negatieve impact vertrouwen in de overheid als bij nieuwe procedures de HR de nieuwe bezwaarmakers in het gelijk stelt.
		Indien slechts bezwaarmakers recht wordt gedaan kan de redenering moeilijk worden gevolgd dat de kosten van compensatie weer (deels) bij de gehele doelgroep wordt teruggehaald. Immers, slechts een beperkte groep heeft recht gekregen.
Uitvoering	Hoe kleiner de doelgroep, hoe minder beroep zal worden gedaan op een gestructureerde tegenbewijsregeling. Dit hangt echter af van de vormgeving van het rechtsherstel en de tegenbewijsregeling (zie nadelen).	Beperken van de doelgroep leidt tot verzoeken ambtshalve vermindering van niet-bezwaarmakers, wat kan leiden tot vele nieuwe bezwaar- en beroepsprocedures. Dit zal veel behandelcapaciteit vergen van de Belastingdienst. De impact hiervan is afhankelijk van hoeveel verzoeken tot ambtshalve vermindering worden gedaan. Om een indicatie te geven van de mogelijke impact: Er zijn bij de spaarvariant 4,5 miljoen aangiften van niet-bezwaarmakers cumulatief over de jaren 2017 t/m 2020 waarbij een redelijk substantieel voordeel[4] bestaat als het rechtsherstel zou worden toegepast. Deze mensen hebben dus een belang om een verzoek in te dienen voor ambtshalve vermindering. Qua capaciteit een indicatie: 2 uur per ambtshalve

[4] Ten minste € 100.

		vermindering, 8 uur per bezwaar, 40 uur per beroep, 40 uur hoger beroep. Naast een juridische risico heeft dit dus ook grote impact op de uitvoering.
	In eerste instantie zal met een kleine doelgroep de afhandeling van het arrest m.b.t. de massaal bezwaarprocedure snel afgerond worden.	Risico dat er opnieuw rechtsherstel moet worden geboden als nieuwe groep bezwaarmakers in het gelijk worden gesteld. De lopende hersteloperatie (en aanvullend spoedwetgeving en toekomstig stelsel) legt al aanzienlijk beslag op de uitvoeringscapaciteit. Een opeenvolging van hersteloperaties door het beperken van de doelgroep en daaropvolgende nieuwe procedures is voor de uitvoering zeer onwenselijk en leidt tot risico's in de reguliere processen.
		Op dit moment zijn reeds veel telefoontjes, verzoeken om ambtshalve vermindering en bezwaren ingediend. Langere rechtsonzekerheid voor een grotere groep draagt hieraan bij en legt aanvullende druk op de capaciteit van de uitvoering.
Budgettair	Derving fors beperkter. Geraamde derving: 3,4/3,5 mld (excl derving uitgavenkant). Derving mogelijk groter als mensen via ambtshalve vermindering in het gelijk worden gesteld.	Derving is groter. Geraamde derving: 6,9/11,6 mld voor de grote doelgroep (afhankelijk van vormgeving, excl derving uitgavenkant).

Kader 1: Proces bezwaar- en beroepsprocedures

Belastingplichtigen kunnen in bezwaar gaan tegen de aanslag inkomstenbelasting. Als de belastingplichtige het niet eens is met de uitspraak over het bezwaar kan deze in beroep gaan. Als er niet tijdig bezwaar wordt aangetekend kan een belastingplichtige een verzoek om ambtshalve vermindering indienen. We zien nu reeds dat veel belastingplichtigen die geen bezwaar hebben gemaakt een verzoek indienen tot ambtshalve vermindering (100.000 ambtshalve verminderingen en bezwaren in Q1 2022; normaal gesproken jaarlijks 140.000 op jaarbasis). In de eerste rechterlijke uitspraak hierover (RB Noord-Holland d.d. 7 januari) stelt de rechtbank deze belastingplichtigen in het gelijk.



Kader 2: juridische houdbaarheid beperkte doelgroep

Lopende procedures

- Bij de Hoge Raad loopt een procedure van een niet (tijdige) bezwaarmaker waarin de Advocaat-Generaal (AG) op 24 februari jl de Hoge Raad heeft geadviseerd over de toepassing van het arrest van 24 december 2021 voor de nog lopende box 3-procedures. Het arrest heeft volgens de AG geen gevolgen voor de box 3-heffing t/m 2016. Voor de jaren 2017 en 2018 vindt hij dat rechtsherstel moet worden geboden aan belastingplichtigen

die tijdig bezwaar hebben gemaakt en die bewijzen dat het werkelijk door hen behaalde rendement op het box 3-vermogen lager is dan het wettelijk berekende rendement. Het is niet bekend wanneer de HR in deze procedure een arrest zal wijzen.

- De rechtbank Noord-Holland heeft op 7 januari uitspraak gedaan in een zaak waarin invulling is gegeven aan het box-3 arrest van de Hoge Raad van 24 december 2021.
    - De inspecteur verklaarde het bezwaar niet-ontvankelijk wegens termijnoverschrijding, merkte het bezwaar aan als een verzoek om ambtshalve vermindering en wees dit af. X ging in beroep. Rechtbank Noord-Holland stelde hem in het gelijk. De Rechtbank verklaarde het beroep gegrond op grond van het box 3-arrest van 24 december 2021 van de Hoge Raad.
    - De rechtbank heeft de belastingplichtige gelijk gegeven en biedt rechtsherstel door alleen het werkelijke rendement in de heffing te betrekken.
    - De Belastingdienst is in hoger beroep gegaan tegen deze uitspraak.

Taxatie

In eerste instantie lijkt het beperken van de doelgroep tot alleen de bezwaarmakers voordelen te hebben: het beperkt de hersteloperatie bij de Belastingdienst en de budgettaire derving. Hier zitten echter haken en ogen aan. De verwachting is dat het beperken van de doelgroep zal leiden tot nieuwe procedures en verzoeken om ambtshalve vermindering. Dit kan leiden tot een aanvullende hersteloperatie wat nog grotere druk zal leggen op de uitvoering, en daarnaast kan leiden tot aanvullende derving. De eerste rechtbankuitspraak wijst ook in de richting dat rechters de verzoeken om ambtshalve vermindering zullen goedkeuren. Bovendien zijn er ook maatschappelijke overwegingen om de doelgroep uit te breiden: burgers zijn geschonden in hun grondrechten.

Bijlage – Populatie box 3

In Tabel 1.2 geven we weer hoeveel belastingplichtigen box 3 betalen in 2019 (laatste jaar waarover we nagenoeg alle aangiften hebben), opgesplitst naar omvang vermogen en aandeel spaargeld in het vermogen.

- De groep zonder spaargeld is het kleinst en betreft vooral buitenlanders met onroerend goed in Nederland.
- Verreweg de grootste groep, ruim 1 miljoen belastingplichtigen (bijna 40% van de populatie) heeft uitsluitend spaargeld.
- De belastingplichtigen met meer dan een miljoen vermogen zijn voornamelijk beleggers met 0 – 25% spaargeld.

In Tabel 1.3 staat de opbrengst per categorie.

- De groep met uitsluitend spaargeld betaalde ongeveer 10% van de totale box 3 opbrengst.
- De groep beleggers met minder dan 25% spaargeld betaalde ongeveer de helft van de box 3 opbrengst.

Tabel 1.2 Aantal belastingplichtigen die box 3 betaalden in 2019, uitgesplitst naar het box 3 vermogen en het aandeel van het spaargeld in het vermogen.

Box 3 vermogen **Aandeel spaargeld**	**< € 50.000**	**€ 50.000 - € 100.000**	**€ 100.000 - € 250.000**	**€ 250.000 - € 1 mln**	**> € 1 mln**	**Totaal**
0%	6.000	11.000	15.000	7.000	1.000	*40.000*
0% - 25%	53.000	120.000	187.000	128.000	35.000	*522.000*
25%-50%	42.000	88.000	119.000	62.000	9.000	*320.000*
50%-75%	50.000	96.000	109.000	46.000	4.000	*306.000*
75%-100%	82.000	148.000	157.000	48.000	3.000	*438.000*

100%	334.000	417.000	247.000	37.000	1.000	*1.036.000*
Totaal	*567.000*	*879.000*	*834.000*	*328.000*	*53.000*	*2.661.000*

Tabel 1.3 Opbrengst box 3 in 2019, uitgesplitst naar het box 3 vermogen en het aandeel van het spaargeld in het vermogen.

Box 3 vermogen / **Aandeel spaargeld**	**< € 50.000**	**€ 50.000 - € 100.000**	**€ 100.000 - € 250.000**	**€ 250.000 - € 1 mln**	**> € 1 mln**	**Totaal**
0%	€ 0 mln	€ 3 mln	€ 17 mln	€ 34 mln	€ 31 mln	*€ 85 mln*
0% - 25%	€ 3 mln	€ 32 mln	€ 190 mln	€ 692 mln	€ 1.242 mln	*€ 2.158 mln*
25%-50%	€ 2 mln	€ 22 mln	€ 114 mln	€ 313 mln	€ 253 mln	*€ 705 mln*
50%-75%	€ 3 mln	€ 22 mln	€ 101 mln	€ 223 mln	€ 104 mln	*€ 453 mln*
75%-100%	€ 4 mln	€ 32 mln	€ 138 mln	€ 218 mln	€ 70 mln	*€ 462 mln*
100%	€ 16 mln	€ 78 mln	€ 199 mln	€ 150 mln	€ 18 mln	*€ 460 mln*
Totaal	*€ 28 mln*	*€ 188 mln*	*€ 759 mln*	*€ 1.629 mln*	*€ 1.718 mln*	*€ 4.323 mln*