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 arrrest 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