

Uitvoeringsgevolgen tegenbewijsregeling herstel box 3

Bij een praktische benadering met forfaits is de optie verkend dat belastingplichtigen via een tegenbewijsregeling alsnog volgens hun persoonlijke werkelijke rendement belast worden. Eerder is u gemeld dat volledig handmatige verwerking van het arrest door voor iedereen die daar recht op heeft het werkelijk rendement toe te passen niet uitvoerbaar is. In dit deel van de notitie gaan we verder in op de uitvoeringsgevolgen van een tegenbewijsregeling. Het betreft hier eerst kwantitatieve inschattingen op basis van handmatige verwerking.

Kern

- Voor Variant 2 schatten in dat orde grootte **800.000** keer een beroep wordt gedaan op een tegenbewijsregeling (over 2017 t/m 2021). Dat aantal is erg onzeker en zou ook **twee keer zo groot** kunnen blijken.
- De gemiddelde behandeltijd voor een verzoek om toepassing van de tegenbewijsregeling is kan oplopen tot 8 uur, afhankelijk van de manier van toezicht en het aanleveren van bewijsstukken. De huidige inschatting van experts, bij een minimale controle op de aangeleverde informatie, is **2 uur behandeltijd** per verzoek.
- De totale beschikbare toezichtcapaciteit per jaar wordt ingeschat op 200.000 uur voor particulieren en 137.000 uur voor MKB. Daarmee is de totale toezichtcapaciteit 337.000 uur.
- Het verwerken van 800.000 verzoeken met een gemiddelde verwerkingstijd van 2 uur, kost de Belastingdienst **1.600.000 uur**. Dit vereist dus zo'n **500% van de totale toezichtcapaciteit voor 1 jaar**. In de optimale situatie (zonder externe versterking) duurt de verwerking van de tegenbewijsverzoeken **5 jaar**. Deze uren komen overeen met zo'n **1280 FTE een jaar lang**. De wettelijke termijn voor het behandelen van een tegenbewijsverzoek zal bovendien aanzienlijk korter zijn dan een jaar.
- Als al deze capaciteit wordt ingezet, betekent dit dat verder vijf jaar **geen enkel toezicht** meer kan plaatsvinden in de IH.
- Deze informatie leidt tot de onvermijdelijke voorlopige conclusie dat zo'n massale tegenbewijsregeling **niet uitvoerbaar** is.
- Deze analyse is geen uitvoeringstoets. Bij een eventueel concreet plan zal een grondige uitvoeringstoets moeten plaatsvinden om definitieve conclusies te trekken.

De uitgewerkte variant voor tegenbewijs

Ter indicatie is voor deze notitie Variant 2 uitgewerkt. Voor Variant 1 zijn er nog wat meer verzoeken voor een tegenbewijsregeling en daarmee gepaard gaande uitvoeringsproblemen. Uitgangspunt bij de berekeningen, is dat de Belastingdienst eerst op basis van forfaitaire rendementen per vermogenstitel rechtsherstel biedt. We gaan daarbij uit van het **totale rendement**, inclusief waardeontwikkeling van aandelen en vastgoed. Per vermogenscomponent op het aangifteformulier nemen we als forfaitair rendement (een schatting van) **het gemiddelde netto rendement**¹.

¹ Er wordt nog nader onderzocht welke "gemiddelde netto rendementen" van de verschillende vermogenstitels op het aangifteformulier het beste aansluiten bij de werkelijkheid; deze en andere ramingen kunnen daarom in de toekomst nog enigszins wijzigen.

Vervolgens zijn we ervan uit gegaan dat belastingplichtigen een beroep kunnen doen op de tegenbewijsregeling wanneer hun werkelijke rendement lager ligt dan het rendement waarmee de Belastingdienst bij het massale rechtsherstel heeft gerekend.

Aantal keren beroep op de tegenbewijsregeling

Onderstaande tabel geeft een inschatting van het aantal aangiftes van belastingplichtigen die ten minste **€ 100 voordeel** zouden hebben van een tegenbewijsregeling. Dit geeft een indicatie van het aantal keren dat belastingplichtigen een beroep op de regeling gaan doen.

Tabel 1: Het aantal aangiftes van belastingplichtigen die ten minste € 100 voordeel zouden hebben van een tegenbewijsregeling. In de rechter kolom staat het bedrag dat deze mensen tezamen ontvangen via zo'n regeling.

Jaar	Aantal	Budgettair inkomstenkant
2017	273.496	-€ 370 mln
2018	124.007	-€ 149 mln
2019	167.496	-€ 179 mln
2020	142.598	-€ 176 mln
2021	126.249	-€ 165 mln
Totaal	833.846	-€ 1039 mln

Het daadwerkelijke aantal keren dat gebruik gaat worden gemaakt van een tegenbewijsregeling is moeilijk te voorspellen. Dit hangt sterk af van de vorm van zo'n regeling, de communicatie naar de burger en het gedrag van deze burgers. Het aantal aangiftes van belastingplichtigen die enig voordeel (meer dan € 0) hebben van een tegenbewijsregeling is bijvoorbeeld ruim twee keer zo groot als het aantal in de tabel. Onderaan deze notitie staat meer uitleg over de totstandkoming van deze schattingen.

Deze schatting is gemaakt op basis van microdata van alle aangiftes van burgers. Iedereen is per vermogenstitel een "werkelijk rendement" toegekend. Dat werkelijke rendement is niet bekend bij de Belastingdienst. Daarom zijn zulke rendementen ten behoeve van de schatting op willekeurige wijze gekozen, volgens een normale verdeling rond het gemiddelde. Met deze kunstmatig bepaalde spreiding is vervolgens gerekend en is per persoon bepaald hoeveel voordeel deze zou hebben van een tegenbewijsregeling.

Ook deze schatting kent onzekerheden. Zowel de gemiddeldes als de standaarddeviaties van de toegepaste normale verdelingen kennen onzekerheid. Bovendien is dit slechts een simulatie van de werkelijkheid, weliswaar gebaseerd op daadwerkelijke aangiftes.

Uitvoeringsgevolgen

Er zijn een aantal mogelijkheden manieren om verzoeken te voor toepassing van de tegenbewijsregeling te behandelen. We gaan hier uit van een minimale variant, waar een medewerker van de Belastingdienst informatie gestructureerd aangeleverd krijgt en alleen de getallen hoeft te verwerken en de stukken op minimale wijze toetst. De aanname is dat deze verwerking zo'n 2 uur kost.

Daarbij is wel de aanname dat belastingplichtige een vast sjabloon invult en alle bewijsstukken juist aanlevert. Experts zien deze variant als de beste optie. Daarbij geldt ook weer de aanname dat belastingplichtige alle informatie juist aanlevert en gebruik maakt van een vast sjabloon. De totale behandeltijd en geschatte kosten aan personele inzet is uiteengezet in de volgende tabel. Deze wordt in de rest van de notitie verder toegelicht.

Eerste inschatting van de uitvoeringskosten

Aantal verzoeken tegenbewijsregeling	Benodigde uren	Uren vertaald naar FTE (jaarbasis) ²	Personele kosten
800.000	1.600.000	1.280	€ 135 mln

Zowel het aantal benodigde uren per verzoek als het aantal verzoeken voor een tegenbewijsregeling is zeer onzeker. In werkelijkheid zouden beide getallen ook twee keer zo groot kunnen blijken te zijn.

Een variant waarbij een medewerker van de Belastingdienst contact heeft met belastingplichtige over de verdeling tussen partners kost naar inschatting tussen 4 en 6 uur.

De laatste variant ziet op een uitgebreide uitvraag door een medewerker van de Belastingdienst. Hierbij is er dus geen sjabloon beschikbaar en levert belastingplichtige vooraf geen informatie aan. Deze variant kost naar inschatting 8 uur. Deze optie is ook van toepassing indien werkelijk rendement uitgevoerd moet worden zonder enige IV ondersteuning.

Beschikbare capaciteit belastingdienst

Particulieren heeft 350.000 uren beschikbaar voor toezicht IH in 2022. Hiervan is ongeveer 150.000 uur noodzakelijk voor processen als Ambtshalve en systeemherstel. Er resteren dus 200.000 uren .

MKB heeft 337.000 uren beschikbaar voor toezicht IH in 2022. Hiervoor is ongeveer 250.000 uur nodig voor het ambtshalve proces, afspraken externe overheid en ebu regeling 2018 en 2019. Hierdoor resteert er 87.000 uur. Bij deze keuze wordt er geen toezicht uitgeoefend op belastingjaar 2020. Verder kan ook het de transactieproces risicotool "verzoeken voor ambtshalve vermindering" uitgezet worden voor het jaar 2020. Hiermee kan circa 40.000 uur worden vrijgespeeld. Ook kan overwogen worden het project VHV voor recente jaren te staken en deze capaciteit ook te benutten in het tegenbewijsproces.

In dit verband kan niet onvermeld blijven dat ook substantiële correctieopbrengsten niet alleen dit jaar, maar ook komende twee jaar gemist zullen worden.

MKB stelt voor om te onderzoeken of een externe afdeling hulp kan bieden om buiten de huidige organisatie voor uitvoeringsondersteuning te zorgen. Daarnaast stelt MKB voor om te onderzoeken of de Fiscale Dienstverlener kan helpen bij een juiste en zorgvuldige afhandeling van deze problematiek. Een ander idee dat is geopperd is om de RVO het proces (mede) te laten uitvoeren.

² In werkelijkheid zal de wettelijke termijn voor de behandeling van een tegenbewijsverzoek waarschijnlijk korter zijn dan een jaar. Bij een termijn van 2 maanden is 6 keer zoveel personeel nodig dan wanneer het een jaar mag duren.

In totaal heeft de belastingdienst dus 337.000 uur beschikbaar in het toezicht IH. Ieder jaar komen veel meer aangiften in de uitworp terecht, waardoor er al drastische keuzes gemaakt moeten worden in de inzet van toezicht. Er vanuit gaande dat we al deze kiesbare capaciteit inzetten op de tegenbewijsregeling levert dit dus 337.000 uur per jaar op. Hierbij is geen rekening gehouden met het inzetten van ander personeel, bijvoorbeeld van CAP of KI&S. Daarnaast is ook nog niet gekeken of er medewerkers van andere middelen, zoals de OB, VPB of LH hiervoor ingezet kunnen worden. Zowel Particulieren als MKT geven aan dat inzet van deze capaciteit zal leiden tot verdringing van andere werkzaamheden.

Verwerkingstijd

De totale som die gemaakt kan worden is 800.000 verzoeken maal een gemiddelde behandeltermijn van 2 uur, is een totaal van 1.600.000 uur. Zoals hierboven aangegeven kunnen er per jaar 337.000 uur ingezet worden op dit proces, waardoor dit resulteert in een 500% claim voor één jaar op het gebied van toezicht. De verwerking zal de belastingdienst, met de huidige IH bezetting, 5 jaar kosten. In die 5 jaar wordt er vrijwel geen andere vorm van toezicht uitgeoefend.

B. Conceptuitspraak 4 februari

- Aangezien nog geen duidelijkheid bestaat over de invulling van het begrip 'werkelijke rendement' en eveneens geen duidelijkheid bestaat over de wijze waarop de Belastingdienst het rechtsherstel gaat uitvoeren, kan de collectieve uitspraak op massaal bezwaar niet anders dan op hoofdlijnen zijn.
- De concept collectieve uitspraak bevat daarom tot op heden enkel een weergave van het oordeel van de Hoge Raad op de rechtsvraag en de beslissing van de inspecteur dat de bezwaarschriften – die meelopen in de massaalbezwaarprocedure – gegrond worden verklaard. Volgens het ingewonnen advies van de Landsadvocaat voldoet de collectieve uitspraak daarmee aan de minimale vereisten.
- De collectieve uitspraak zal daarmee geen duidelijkheid bieden voor belastingplichtigen (en de Belastingdienst), omdat uit de collectieve uitspraak niet volgt op welke wijze de betreffende aanslagen inkomstenbelasting zullen worden verminderd. Dit zal ongetwijfeld vragen gaan oproepen.
- In bijgaande versie van de collectieve uitspraak is tevens uitspraak gedaan over de jaren 2019 en 2020. De rechtsvraag over 2019 en 2020 is namelijk hetzelfde als de rechtsvraag uit de massaalbezwaarprocedure over 2017 en 2018 en zal daarom niet tot een ander oordeel van de Hoge Raad leiden. Het arrest van de Hoge Raad kan daarmee ook als definitief antwoord worden gezien in de lopende procedure over 2019 en 2020.
- In de beantwoording van de Kamervragen heeft u ook al uitgedragen dat het voorleggen van de rechtsvraag voor 2019 en 2020 aan de Hoge Raad niet zal leiden tot een ander oordeel en dat de verwachting is dat de aanslagen over 2019 en 2020 op dezelfde wijze zullen worden verminderd als de aanslagen over 2017 en 2018.
- N.B.: In de massaalbezwaarprocedure over 2020 is een extra rechtsvraag opgenomen, te weten of het voordeel uit sparen en beleggen voor zover gesteld op 5,28% van het gedeelte van de grondslag dat behoort tot rendementsklasse II op de juiste wijze is bepaald. Omdat deze rechtsvraag nog niet is beantwoord, kan de massaalbezwaarprocedure over 2020 door de collectieve uitspraak nog niet volledig worden beëindigd. Samen met de Bond voor Belastingbetalers zal moeten worden gezien in hoeverre doorprocederen over deze extra rechtsvraag zinvol is. Dit zal mede afhangen van het geboden rechtsherstel.

C. (tweede) Advies van de Landsadvocaat

Het oordeel van de Landsadvocaat over de juridische houdbaarheid kan als volgt samengevat worden:

Geen strijd met art. 13 EVRM

- Art. 45aa, letter b, van het Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 (URIB) bepaalt dat de inspecteur een onjuiste belastingaanslag niet ambtshalve vermindert, als de onjuistheid voortvloeit uit jurisprudentie die gewezen is nadat de belastingaanslag onherroepelijk is komen vast te staan (tenzij de Minister (Staatssecretaris) van Financiën anders bepaalt). Aan de Landsadvocaat is gevraagd of deze bepaling wel verenigbaar is met het recht op effectieve rechtsbescherming van art. 13 het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (EVRM).
- De Landsadvocaat is van mening dat artikel 13 EVRM niet dwingt tot het buiten toepassing laten van artikel 45aa, letter 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. Art. 13 EVRM vereist alleen dat de belanghebbende een rechtsmiddel kan aanwenden. Dit hebben belanghebbenden gekund; zij hadden bezwaar en beroep kunnen aantekenen. E.e.a. is niet anders omdat hier sprake is van een massaal bezwaarprocedure.

Geen andere gronden

- Ook in de rechtspraak van de fiscale en civiele rechter over ambtshalve vermindering ziet de Landsadvocaat geen gronden waarop toch tot ambtshalve vermindering zou moeten worden overgegaan.
- De (niet-fiscale) bestuursrechter heeft de lijn ontwikkeld dat het afwijzen van een herzieningsverzoek – zoals een verzoek om ambtshalve vermindering gekwalificeerd zou kunnen worden – niet evident onredelijk mag zijn. Hoewel er pro's en con's zijn, meent de Landsadvocaat alles bij elkaar dat het niet ambtshalve verminderen van onherroepelijk vaststaande belastingaanslagen niet evident onredelijk is.

Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden

Niet van toepassing.



TER INFORMATIE

Aan

de minister

de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst

Directie Algemene
Fiscale Politiek

Persoonsgegevens

nota

Scenario's en conceptuitspraak arrest HR box 3

Aanleiding

Deze verzamelnota gaat in op drie verschillende onderwerpen. Ten eerste informeren we u over de huidige stand van denken over verschillende scenario's voor het rechtsherstel. Daarnaast gaan we in op de inhoud van de uitspraak op massaal bezwaar, waarvan een concept is bijgevoegd. De inhoud van de uitspraak is aangepast aan het (eerste) advies van de Landsadvocaat. Ten slotte vindt u bij deze nota een tweede advies van de Landsadvocaat over het ambtshalve verminderen. U ontvangt separaat een nota ter voorbereiding op het TK-debat.

Voor u (minister) is deze nota ter achtergrond. Maandag ontvangt u de advisering voor de politieke vierhoek op dinsdag.

N.B. Deze nota is onder grote tijdsdruk tot stand gekomen met de huidige stand van kennis. Grondige toetsing was vanwege het tijdpad niet mogelijk.

Kern

A. Scenario's voor herstel: forfaits en tegenbewijs

Uitgangspunt voor het rechtsherstel is een oplossing waarbij met gebruikmaking van (evt nieuwe) forfaits zoveel mogelijk geautomatiseerde verwerking van bezwaren en aanslagen kan plaatsvinden. Hieronder leggen wij verschillende varianten voor de vormgeving aan u voor. Over de invulling van het begrip werkelijk rendement (alleen direct rendement of ook (on)gerealiseerde vermogenswinsten), en over de reikwijdte van de doelgroep (alle belastingplichtigen of enkel degenen die bezwaar hebben gemaakt) is extern advies gevraagd. Enkele aspecten zoals de vormgeving van het heffingsvrij vermogen onderzoeken we nog. Nadere uitwerking zal nodig zijn, om varianten op uitvoerbaarheid te toetsen.

Belangrijke nieuwe informatie in deze notitie zijn de uitvoeringsgevolgen van een tegenbewijsregeling. Deze gevolgen zijn met een eerste kwantitatieve schatting in kaart gebracht en staan uitgebreid beschreven in de toelichting.

Voor de vormgeving van het herstel zien wij op dit moment vier hoofdvarianten, die hieronder worden toegelicht.

Datum

28 januari 2022

Notanummer

2022-0000033748

Bijlagen

1. Conceptuitspraak
2. Advies landsadvocaat

30/1/2022

Besproken

Inclusief
advies PR.

Mull

Vergelijking	Variant 1 Werkelijke mix ex > 1 mln	Variant 2 Werkelijke mix	Variant 3 Alleen spaargeld	Variant 4 Alles terug
Conform arrest HR	Ja, maar discriminatie naar vermogen kwetsbaar	Ja	Niet zeker	Ja
Budgettair lastenkant incl. tegenbewijs (excl. uitvoeringskosten en evt. overige gevolgen uitgavenkant)	-€ 10,4 mld	-€ 10,8 mld	-€ 6,1 mld	-€ 21,7 mld
Wie profiteert?	Spaarders en beleggers	Spaarders en beleggers	Alleen spaarders	Spaarders en beleggers
Inschatting aantallen tegenbewijs	1.000.000	800.000	N.v.t.	N.v.t.
Minimale uitvoeringsbelasting tegenbewijs als percentage totale jaarlijkse toezichtcapaciteit IH	600%	500%	N.v.t.	N.v.t.
Maakbaarheid systemen IH	Niet maakbaar	Maakbaar	Maakbaar	Maakbaar
Voorlopig uitvoeringsoordeel	Niet uitvoerbaar	Niet uitvoerbaar	Nader te onderzoeken	Nader te onderzoeken

1. Forfaitair rendement op basis van de werkelijke vermogensmix met tegenbewijsregeling. Voor hoge vermogens boven 1 miljoen euro per definitie een tegenbewijsregeling.

- Per vermogensbestanddeel wordt een forfaitair rendement vastgesteld dat (macro) aansluit op de totale werkelijk behaalde rendementen in dat jaar voor dat vermogensbestanddeel.
- Dit forfaitair rendement wordt vergeleken met het eerder aangegeven voordeel uit sparen en beleggen. De voor de belastingplichtige meest voordelige uitkomst wordt gehanteerd. Als de belastingplichtige een (nog) lager werkelijk rendement heeft dan gehanteerd bij het automatische herstel, kan hij dat met een tegenbewijsregeling aantonen.
- Voor hoge vermogens (boven de € 0,5 of 1 mln) heeft u gevraagd deze methodiek niet automatisch toe te passen maar altijd te vragen om tegenbewijs om een eventueel lager werkelijk rendement aan te tonen.
- Het is in de systemen van de Belastingdienst echter niet maakbaar om Belastingplichtigen met een hoog vermogen uit te zonderen van de aangepaste berekeningsmethode.
- Als deze variant voor alle belastingplichtigen wordt toegepast en de forfaits worden gebaseerd op het totale rendement (direct en indirect), kost deze optie aan de lastenkant cumulatief circa **€ 10,4 mld** voor de jaren 2017-2021, inclusief kosten van de tegenbewijsregeling. In dit bedrag (en de dervingen die hieronder zijn genoemd) zijn de uitvoeringskosten en eventuele

- aan toename
- (44.000)

andere kosten aan de uitgavenkant (dwangsommen, immateriële schadevergoedingen) niet inbegrepen.

2. Conform variant 1, zonder apart regime voor hoge vermogens:

- Als deze variant voor alle belastingplichtigen wordt toegepast en de forfaits worden gebaseerd op een ruime uitleg van werkelijk rendement (inclusief ongerealiseerde vermogenswinsten- en verliezen), kost deze optie cumulatief circa **€ 10,8 mld** voor de jaren 2017-2021, inclusief kosten van de tegenbewijsregeling. Qua budgettair beslag is een groot deel van deze derving toe te rekenen aan beleggingsvermogen, al varieert dit per jaar afhankelijk van de rendementen in dat jaar.
- Naar verwachting hebben 800.000 belastingplichtigen een (extra) voordeel van € 100 of meer als zij gebruik maken van de tegenbewijsregeling. Het aantal dat daadwerkelijk gebruik maakt is zeer onzeker en zou ook twee keer zo hoog kunnen uitpakken.
- Een eerste inschatting is dat het verwerken van deze verzoeken de Belastingdienst minimaal 1.600.000 uur, ofwel 500% van de totale beschikbare toezichtcapaciteit voor 1 jaar kost. Dit leidt tot de voorlopige conclusie dat deze variant niet uitvoerbaar is. N.B. In deze notitie wordt nog niet ingegaan op de extra belastingderving als gevolg van verdringing van b.v. toezichtstaken.
- Het ruimhartiger (lager) vaststellen van het forfaitair rendement vermindert het aantal belastingplichtigen dat voordeel zou hebben bij een tegenbewijsregeling maar vergroot het budgettair beslag omdat ook belastingplichtigen met hoge rendementen hiervan profiteren. Dit vergroot daarmee ook de overcompensatie aanzienlijk. Zo is het mogelijk het verwachte aantal beroepen op de tegenbewijsregeling terug te brengen tot ca. 100.000, maar loopt de budgettaire derving daardoor op tot ca. € 16 mld. In deze variant wordt met een rendement op onroerend goed gerekend dat 4 procentpunt lager ligt dan gemiddeld en een rendement op effecten dat 8 procentpunt lager ligt dan gemiddeld. Beleggers worden in dit geval sterk bevoordeeld t.o.v. spaarders.

3. Aanpassen forfaitair rendement spaargeld zonder tegenbewijsregeling:

- Alleen het spaargeld van belastingplichtigen (geld dat is opgegeven als bank- of spaartegoed) wordt hersteld. Voor (het daadwerkelijk aangehouden) spaargeld wordt een lager forfaitair rendement gehanteerd. De overige vermogensbestanddelen worden belast tegen het bestaande tarief voor beleggingsvermogen in box 3 (bijvoorbeeld 5,35% in 2018). In deze variant wordt ook de werkelijke vermogensmix gehanteerd. Er wordt niet meer uitgegaan van een fictieve verdeling.
- Deze variant leidt tot een cumulatieve derving in de jaren 2017-2021 van circa **€ 6,1 mld.**
- Niet alle belastingplichtigen met een lager werkelijk rendement dan het op basis van het geldende stelsel forfaitair berekende rendement wordt volledig herstel geboden voor dat verschil. Dit wijkt af van het rechtsherstel dat de HR in de beoordeelde casus heeft geboden en zal mogelijk tot nieuwe procedures leiden. Ook dit legt naar verwachting veel beslag op de capaciteit van de Belastingdienst. De impact hiervan moet nog nader in kaart worden gebracht.
- Dit herstel kan worden gepresenteerd als eerste stap om mensen met spaargeld rechtsherstel te bieden, waarbij u nader wilt procederen over de uitleg van werkelijk rendement ten aanzien van beleggingsvermogen.

Wahelghe
van hofstede
spaargeld +
beleggingen

4. De box 3-heffing geheel teruggeven

- De verschuldigde belasting in box 3 de jaren 2017-2021 wordt voor alle belastingplichtigen op nihil gezet.
- Deze optie kost cumulatief circa € 21,7 mld voor de jaren 2017-2021.
- Voordeel van deze optie is dat deze voor de Belastingdienst tot minder arbeidsintensief werk leidt in de vorm van tegenbewijs of juridische procedures en daarmee het best uitvoerbaar is. En er geen risico op klachten is van betrokken belastingplichtigen.
- Nadeel is de hogere budgettaire derving, die terecht komt bij belastingplichtigen met (goed renderend) beleggingsvermogen. Naar verwachting is dat maatschappelijk en politiek lastig uit te leggen.

B. Conceptuitspraak 4 februari

Op 4 februari as. zal de collectieve uitspraak op massaal bezwaar moeten worden gepubliceerd in de Staatscourant en op de site van de Belastingdienst. Een concept daarvan is bijgevoegd. Medio volgende week zal moeten worden besloten of de uitspraak ook geldt voor 2019 en 2020.

C. (tweede) Advies van de Landsadvocaat

Volgens de Landsadvocaat is het afwijzen van verzoeken om ambtshalve vermindering van onherroepelijk vaststaande aanslagen op grond van art. 45aa, letter b, URIB juridisch houdbaar. De Minister (Staatssecretaris) van Financiën heeft evenwel de bevoegdheid om anders te bepalen. Het advies noemt een aantal argumenten die bij deze politiek-bestuurlijke afweging een rol zouden kunnen spelen.

Toelichting

A. Scenario's voor herstel: forfaits en tegenbewijs

We splitsen de derving aan de lastenkant uit naar belastingjaar. Deze kosten zijn inclusief tegenbewijsregeling (bij varianten 1 en 2). De kosten voor 2022 zijn zeer onzeker en daarom nu nog niet meegenomen.

Kosten per jaar	Variant 1	Variant 2	Variant 3	Variant 4
2017	-€ 1,8 mld	-€ 1,9 mld	-€ 1,5 mld	-€ 4,7 mld
2018	-€ 3,4 mld	-€ 3,5 mld	-€ 1,2 mld	-€ 4,4 mld
2019	-€ 1,3 mld	-€ 1,3 mld	-€ 1,2 mld	-€ 4,3 mld
2020	-€ 2,9 mld	-€ 3,1 mld	-€ 1,1 mld	-€ 4,1 mld
2021	-€ 1,0 mld	-€ 1,0 mld	-€ 1,1 mld	-€ 4,2 mld
Totaal	-€ 10,4 mld	-€ 10,8 mld	-€ 6,1 mld	-€ 21,7 mld

1. Forfaitair rendement op basis van de werkelijke vermogensmix met tegenbewijsregeling. Voor hoge vermogens per definitie een tegenbewijsregeling.

- Een belangrijk nadeel van het generiek verminderen van de aanslag op basis van nieuwe forfaits is dat sprake zal zijn overcompensatie: ook belastingplichtigen die in werkelijkheid hoge rendementen hebben behaald profiteren hiervan. Door een lagere belasting op basis van nieuwe forfaits niet automatisch te verlenen bij hoge vermogens kan dit effect iets worden verkleind.
- Het is in de systemen van de Belastingdienst echter niet mogelijk om dit onderscheid naar de hoogte van het vermogen in te bouwen. Het is namelijk niet mogelijk om op basis van de hoogte van het vermogen een andere berekeningsmethode voor box 3 toe te passen. Het is ook onzeker of een juridisch houdbare rechtvaardiging kan worden gevonden voor de verschillende behandeling enkel op basis van de hoogte van het vermogen.
- Om overcompensatie (bij vermogende beleggers) te voorkomen kan variant 3 worden overwogen.
- Onderstaande tabel geeft de herstelbetalingen aan belastingplichtigen met verschillende vermogens en verschillende vermogenssamenstellingen weer voor het jaar 2018, als percentage van de betaalde box 3 belasting. Hieruit valt af te leiden dat bij belastingplichtigen met bijvoorbeeld zowel spaar als beleggingsvermogen gemiddeld circa 84% van de aangifte als herstelbedrag wordt uitgekeerd. Voor belastingplichtigen met enkel spaargeld is dat gemiddeld circa 96%. Ook is een tabel opgenomen met het aantal aangiftes waarvoor herstel wordt verleend.
- In 2018 daalden aandelenmarkten, terwijl in box 3 een beleggingsrendement van 5,35% werd gerekend. Ook beleggers profiteren daarom sterk van deze variant.

Waar is dat op gebaseerd?

Percentages herstelbedrag van box 3 belasting Variant 1	< € 100.000	€ 100.000 - € 1 mln	> € 1 mln	Totaal
Alleen spaar	95%	97%	93%	96%
Spaar en schuld	100%	100%	100%	100%
Spaar en beleg	80%	82%	88%	84%
Spaar, beleg en schuld	55%	57%	72%	66%
Alleen beleg	50%	50%	60%	53%
Beleg en schuld	100%	67%	67%	68%
Totaal	83%	78%	80%	79%

Aantal aangiftes met herstel 2018 (x 1.000)	< € 100.000	€ 100.000 - € 1 mln	> € 1 mln	Totaal
Alleen spaar	717	263	1	980
Spaar en schuld	22	10	0	32
Spaar en beleg	460	576	28	1.064
Spaar, beleg en schuld	95	133	17	246
Alleen beleg	9	12	0	22
Beleg en schuld	5	5	0	11
Totaal	1.308	1.000	47	2.355

2. Conform variant 1, zonder apart regime voor hoge vermogens.

- Met deze variant wordt het arrest van de Hoge Raad ruim uitgelegd. Nadeel is dat dit resulteert in een hoge budgettaire derving die voor een deel het gevolg is van uitkeringen aan belastingplichtigen met hoogrenderend vermogen.
- Er zal nog worden onderzocht of het mogelijk en juridisch houdbaar is om alleen rechtsherstel te verlenen - naar aanleiding van aangeleverd tegenbewijs voor individuele belastingjaren - indien de belastingplichtige cumulatief over de jaren 2017-2020 minder rendement heeft behaald dan volgens de forfaitaire berekening. Voordeel kan zijn dat het rechtvaardiger is en minder mensen mogelijk een beroep zullen doen op het tegenbewijs. Naar verwachting is dit echter lastig te implementeren omdat de belastingaanslag per jaar wordt opgelegd.
- Het beeld is vergelijkbaar met de vorige variant. Onderstaande tabel geeft de herstelbetalingen aan belastingplichtigen met verschillende vermogens en verschillende vermogenssamenstellingen weer voor het jaar 2018, als percentage van de betaalde box 3 belasting.
- In 2018 daalden aandelenmarkten, terwijl in box 3 een beleggingsrendement van 5,35% werd gerekend. Ook beleggers profiteren daarom sterk van deze variant.

Percentages herstelbedrag van box 3 belasting Variant 2	< € 100.000	€ 100.000 - € 1 mln	> € 1 mln	Totaal
Alleen spaar	95%	97%	93%	96%
Spaar en schuld	100%	100%	100%	100%
Spaar en beleg	80%	82%	91%	85%
Spaar, beleg en schuld	55%	57%	76%	69%
Alleen beleg	50%	50%	67%	55%
Beleg en schuld	100%	67%	80%	71%
Totaal	83%	78%	83%	80%

Aantal aangiftes met herstel 2018 (x 1.000)	< € 100.000	€ 100.000 - € 1 mln	> € 1 mln	Totaal
Alleen spaar	717	263	1	980
Spaar en schuld	22	10	0	32
Spaar en beleg	460	576	29	1.065
Spaar, beleg en schuld	95	133	18	247
Alleen beleg	9	12	0	22
Beleg en schuld	5	5	0	11
Totaal	1.308	1.000	49	2.357

3. Aanpassen forfaitair rendement spaargeld zonder tegenbewijsregeling

- Vrijwel alle belastingplichtigen met spaargeld krijgen geld terug – dat zijn vrijwel alle box 3-belastingplichtigen. De enige uitzondering betreft belastingplichtigen met (zeer) hoge vermogens en verhoudingsgewijs weinig spaargeld wanneer in het forfaitaire stelsel een hoger aandeel spaargeld is verondersteld in de totale vermogensmix.
- Onderstaande tabel geeft de herstelbetalingen aan belastingplichtigen met verschillende vermogens en verschillende vermogenssamenstellingen weer voor het jaar 2018, als percentage van de betaalde box 3 belasting.
- In 2018 daalden aandelenmarkten, terwijl in box 3 een beleggingsrendement van 5,35% werd gerekend. Dat blijft zo, alleen spaarders profiteren van deze variant. Iedereen met alleen spaargeld profiteert.

Rendement
me. blanke

Percentages herstelbedrag van box 3 belasting 2018, Variant 3				
	< € 100.000	€ 100.000 - € 1 mln	> € 1 mln	Totaal
Alleen spaar	95%	97%	93%	96%
Spaar en schuld	100%	100%	100%	94%*
Spaar en beleg	48%	30%	18%	27%
Spaar, beleg en schuld	24%	8%	7%	7%
Alleen beleg	0%	0%	0%	0%
Beleg en schuld	0%	0%	0%	0%
Totaal	65%	34%	13%	27%

*Komt niet uit op 100% vanwege afronding

Aantal aangiftes met herstel 2018 (x 1.000)	< € 100.000	€ 100.000 - € 1 mln	> € 1 mln	Totaal
Alleen spaar	717	263	1	980
Spaar en schuld	25	10	0	35
Spaar en beleg	410	408	18	836
Spaar, beleg en schuld	72	44	6	122
Alleen beleg	1	0	0	1
Beleg en schuld	1	0	0	1
Totaal	1.226	725	25	1.976

- Rechtvaardiging voor deze variant kan mogelijk worden gevonden in het inherente verschil tussen spaargeld en beleggingsvermogen. Bij spaargeld (aangehouden in euro's) ontbreken volatiele vermogensresultaten waardoor het werkelijke rendement voorspelbaar en relatief eenvoudig kenbaar is.
- De Hoge Raad merkt op dat het huidige stelsel een verhoudingsgewijs zware financiële last verbindt aan de keuze om niet over te gaan tot het risicovol beleggen van vermogen. Door de heffing te baseren op het werkelijk aangehouden spaargeld wordt dit bezwaar weggenomen.

107.

- Bij beleggingsvermogen zullen de rendementen per jaar en per belastingplichtige meer variëren. Het arrest roept bovendien ten aanzien van beleggingsvermogen vragen op die niet of minder gelden voor spaargeld (moet (on)gerealiseerd indirect rendement ook worden belast, hoe om te gaan met verliezen in het ene jaar en winsten in het andere jaar).
- Bovendien is bij beleggingen van belang dat de situatie op peildatum (flink) kan afwijken van het in dat jaar behaalde rendement. Bijvoorbeeld omdat vlak na de peildatum afstand is gedaan van een bepaalde vermogenstitel. Bij de hersteloperatie is geen informatie over vermogens anders dan op peildatum 1 jaar beschikbaar. »
- Overwogen kan worden om over deze vragen verder te procederen.
- Daarmee kan deze optie worden gepresenteerd als eerste stap waarbij in ieder geval voor spaargeld een oplossing wordt geboden, en waarbij aanvullende rechtsvragen over de behandeling van beleggingsvermogen aan de rechter zullen worden voorgelegd. //
- Een grote groep belastingplichtigen heeft (uitgaande van het totale rendement) een lager werkelijk rendement dan op basis van de nieuwe forfaits berekend. In 2018 alleen al gaat dit om 800.000 belastingplichtigen. Een deel van deze groep zal mogelijk via procedures proberen rechtsherstel af te dwingen. Op het moment dat zij in het gelijk worden gesteld, betekent dit niet alleen een extra budgettaire derving, maar ook een extra uitvoeringslast. //

Houdbaarheid niet opnemen tegenbewijsregeling

- De HR oordeelt dat sprake is van schending van het EVRM voor degenen die door het forfaitaire stelsel worden belast naar een hoger (forfaitair berekend) rendement dan zij daadwerkelijk behaald hebben.
- Het niet bieden van de mogelijkheid tot tegenbewijs staat op gespannen voet met de rechtsregel uit het arrest van de Hoge Raad.
- Belastingplichtigen die deelnemen aan de massaalbezwaarprocedures kunnen tegen de beslissing op bezwaar in beroep. Gelet op het arrest van de HR is het aannemelijk dat rechters in volgende procedures de heffing zullen baseren op het werkelijk genoten rendement.
- Belastingplichtigen die geen bezwaar hebben gemaakt kunnen in bezwaar gaan tegen een eventuele ambtshalve vermindering of kunnen zelf een ambtshalve vermindering aanvragen.
- Mogelijk kan het bieden van rechtsherstel in ieder geval in de vorm van lagere forfaits voor spaargeld rechters terughoudender maken in het bieden van (aanvullend) rechtsherstel, in het bijzonder wanneer dit wordt gecombineerd met het perspectief op een nieuw stelsel voor het belasten van vermogen of vermogensinkomsten. Het zou echter ook aangemerkt kunnen worden als het niet toepassen van het arrest van de HR.
- De drempel om juridische procedures te voeren zal hoger zijn dan een gefaciliteerde tegenbewijsregeling. Daardoor zullen mogelijk minder belastingplichtigen hiervoor kiezen dan voor een tegenbewijsregeling.

Uitvoeringsgevolgen tegenbewijsregeling herstel box 3

Bij een praktische benadering met forfaits is de optie verkend dat belastingplichtigen via een tegenbewijsregeling alsnog volgens hun persoonlijke werkelijke rendement belast worden. Eerder is u gemeld dat volledig handmatige verwerking van het arrest door voor iedereen die daar recht op heeft het werkelijk rendement toe te passen niet uitvoerbaar is. In dit deel van de notitie gaan we verder in op de uitvoeringsgevolgen van een tegenbewijsregeling. Het betreft hier eerst kwantitatieve inschattingen op basis van handmatige verwerking.

Kern

- Voor Variant 2 schatten in dat orde grootte **800.000** keer een beroep wordt gedaan op een tegenbewijsregeling (over 2017 t/m 2021). Dat aantal is erg onzeker en zou ook **twee keer zo groot** kunnen blijken.
- De gemiddelde behandeltijd voor een verzoek om toepassing van de tegenbewijsregeling is kan oplopen tot **8 uur**, afhankelijk van de manier van toezicht en het aanleveren van bewijsstukken. De huidige inschatting van experts, bij een minimale controle op de aangeleverde informatie, is **2 uur behandeltijd** per verzoek.
- De totale beschikbare toezichtcapaciteit per jaar wordt ingeschat op **200.000 uur** voor particulieren en **137.000 uur** voor MKB. Daarmee is de totale toezichtcapaciteit **337.000 uur**.
- Het verwerken van 800.000 verzoeken met een gemiddelde verwerkingstijd van 2 uur, kost de Belastingdienst **1.600.000 uur**. Dit vereist dus zo'n **500% van de totale toezichtcapaciteit voor 1 jaar**. In de optimale situatie (zonder externe versterking) duurt de verwerking van de tegenbewijsverzoeken **5 jaar**. Deze uren komen overeen met zo'n **1280 FTE een jaar lang**. De wettelijke termijn voor het behandelen van een tegenbewijsverzoek zal bovendien aanzienlijk korter zijn dan een jaar.
- Als al deze capaciteit wordt ingezet, betekent dit dat verder vijf jaar **geen enkel toezicht** meer kan plaatsvinden in de IH.
- Deze informatie leidt tot de onvermijdelijke voorlopige conclusie dat zo'n massale tegenbewijsregeling **niet uitvoerbaar** is.
- Deze analyse is geen uitvoeringstoets. Bij een eventueel concreet plan zal een grondige uitvoeringstoets moeten plaatsvinden om definitieve conclusies te trekken.

De uitgewerkte variant voor tegenbewijs

Ter indicatie is voor deze notitie Variant 2 uitgewerkt. Voor Variant 1 zijn er nog wat meer verzoeken voor een tegenbewijsregeling en daarmee gepaard gaande uitvoeringsproblemen. Uitgangspunt bij de berekeningen, is dat de Belastingdienst eerst op basis van forfaitaire rendementen per vermogenstitel rechtsherstel biedt. We gaan daarbij uit van het **totale rendement**, inclusief waardeontwikkeling van aandelen en vastgoed. Per vermogenscomponent op het aangifteformulier nemen we als forfaitair rendement (een schatting van) **het gemiddelde netto rendement¹**.

¹ Er wordt nog nader onderzocht welke "gemiddelde netto rendementen" van de verschillende vermogenstitels op het aangifteformulier het beste aansluiten bij de werkelijkheid; deze en andere ramingen kunnen daarom in de toekomst nog enigszins wijzigen.

Vervolgens zijn we ervan uit gegaan dat belastingplichtigen een beroep kunnen doen op de tegenbewijsregeling wanneer hun werkelijke rendement lager ligt dan het rendement waarmee de Belastingdienst bij het massale rechtsherstel heeft gerekend.

Aantal keren beroep op de tegenbewijsregeling

Onderstaande tabel geeft een inschatting van het aantal aangiftes van belastingplichtigen die ten minste **€ 100 voordeel** zouden hebben van een tegenbewijsregeling. Dit geeft een indicatie van het aantal keren dat belastingplichtigen een beroep op de regeling gaan doen.

Tabel 1: Het aantal aangiftes van belastingplichtigen die ten minste € 100 voordeel zouden hebben van een tegenbewijsregeling. In de rechter kolom staat het bedrag dat deze mensen tezamen ontvangen via zo'n regeling.

Jaar	Aantal	Budgettair inkomstenkant
2017	273.496	-€ 370 mln
2018	124.007	-€ 149 mln
2019	167.496	-€ 179 mln
2020	142.598	-€ 176 mln
2021	126.249	-€ 165 mln
Totaal	833.846	-€ 1039 mln

Het daadwerkelijke aantal keren dat gebruik gaat worden gemaakt van een tegenbewijsregeling is moeilijk te voorspellen. Dit hangt sterk af van de vorm van zo'n regeling, de communicatie naar de burger en het gedrag van deze burgers. Het aantal aangiftes van belastingplichtigen die enig voordeel (meer dan € 0) hebben van een tegenbewijsregeling is bijvoorbeeld ruim twee keer zo groot als het aantal in de tabel. Onderaan deze notitie staat meer uitleg over de totstandkoming van deze schattingen.

Deze schatting is gemaakt op basis van microdata van alle aangiftes van burgers. Iedereen is per vermogenstitel een "werkelijk rendement" toegekend. Dat werkelijke rendement is niet bekend bij de Belastingdienst. Daarom zijn zulke rendementen ten behoeve van de schatting op willekeurige wijze gekozen, volgens een normale verdeling rond het gemiddelde. Met deze kunstmatig bepaalde spreiding is vervolgens gerekend en is per persoon bepaald hoeveel voordeel deze zou hebben van een tegenbewijsregeling. Ook deze schatting kent onzekerheden. Zowel de gemiddeldes als de standaarddeviaties van de toegepaste normale verdelingen kennen onzekerheid. Bovendien is dit slechts een simulatie van de werkelijkheid, weliswaar gebaseerd op daadwerkelijke aangiftes.

Uitvoeringsgevolgen

Er zijn een aantal mogelijkheden manieren om verzoeken te voor toepassing van de tegenbewijsregeling te behandelen. We gaan hier uit van een minimale variant, waar een medewerker van de Belastingdienst informatie gestructureerd aangeleverd krijgt en alleen de getallen hoeft te verwerken en de stukken op minimale wijze toetst. De aanname is dat deze verwerking zo'n 2 uur kost.

Daarbij is wel de aanname dat belastingplichtige een vast sjabloon invult en alle bewijsstukken juist aanlevert. Experts zien deze variant als de beste optie. Daarbij geldt ook weer de aanname dat belastingplichtige alle informatie juist aanlevert en gebruik maakt van een vast sjabloon. De totale behandeltijd en geschatte kosten aan personele inzet is uiteengezet in de volgende tabel. Deze wordt in de rest van de notitie verder toegelicht.

Eerste inschatting van de uitvoeringskosten

Aantal verzoeken tegenbewijsregeling	Benodigde uren	Uren vertaald naar FTE (jaarbasis) ²	Personele kosten
800.000	1.600.000	1.280	€ 135 mln

Zowel het aantal benodigde uren per verzoek als het aantal verzoeken voor een tegenbewijsregeling is zeer onzeker. In werkelijkheid zouden beide getallen ook twee keer zo groot kunnen blijken te zijn.

Een variant waarbij een medewerker van de Belastingdienst contact heeft met belastingplichtige over de verdeling tussen partners kost naar inschatting tussen 4 en 6 uur.

De laatste variant ziet op een uitgebreide uitvraag door een medewerker van de Belastingdienst. Hierbij is er dus geen sjabloon beschikbaar en levert belastingplichtige vooraf geen informatie aan. Deze variant kost naar inschatting 8 uur. Deze optie is ook van toepassing indien werkelijk rendement uitgevoerd moet worden zonder enige IV ondersteuning.

Beschikbare capaciteit belastingdienst

Particulieren heeft 350.000 uren beschikbaar voor toezicht IH in 2022. Hiervan is ongeveer 150.000 uur noodzakelijk voor processen als Ambtshalve en systeemherstel. Er resteren dus 200.000 uren .

MKB heeft 337.000 uren beschikbaar voor toezicht IH in 2022. Hiervoor is ongeveer 250.000 uur nodig voor het ambtshalve proces, afspraken externe overheid en ebu regeling 2018 en 2019. Hierdoor resteert er 87.000 uur. Bij deze keuze wordt er geen toezicht uitgeoefend op belastingjaar 2020. Verder kan ook het de transactieproces risicotool "verzoeken voor ambtshalve vermindering" uitgezet worden voor het jaar 2020. Hiermee kan circa 40.000 uur worden vrijgespeeld. Ook kan overwogen worden het project VHV voor recente jaren te staken en deze capaciteit ook te benutten in het tegenbewijsproces.

In dit verband kan niet onvermeld blijven dat ook substantiële correctieopbrengsten niet alleen dit jaar, maar ook komende twee jaar gemist zullen worden.

MKB stelt voor om te onderzoeken of een externe afdeling hulp kan bieden om buiten de huidige organisatie voor uitvoeringsondersteuning te zorgen. Daarnaast stelt MKB voor om te onderzoeken of de Fiscale Dienstverlener kan helpen bij een juiste en zorgvuldige afhandeling van deze problematiek. Een ander idee dat is geopperd is om de RVO het proces (mede) te laten uitvoeren.

² In werkelijkheid zal de wettelijke termijn voor de behandeling van een tegenbewijsverzoek waarschijnlijk korter zijn dan een jaar. Bij een termijn van 2 maanden is 6 keer zoveel personeel nodig dan wanneer het een jaar mag duren.

In totaal heeft de belastingdienst dus 337.000 uur beschikbaar in het toezicht IH. Ieder jaar komen veel meer aangiften in de uitworp terecht, waardoor er al drastische keuzes gemaakt moeten worden in de inzet van toezicht. Er vanuit gaande dat we al deze kiesbare capaciteit inzetten op de tegenbewijsregeling levert dit dus 337.000 uur per jaar op. Hierbij is geen rekening gehouden met het inzetten van ander personeel, bijvoorbeeld van CAP of KI&S. Daarnaast is ook nog niet gekeken of er medewerkers van andere middelen, zoals de OB, VPB of LH hiervoor ingezet kunnen worden.

Zowel Particulieren als MKT geven aan dat inzet van deze capaciteit zal leiden tot verdringing van andere werkzaamheden.

Verwerkingstijd

De totale som die gemaakt kan worden is 800.000 verzoeken maal een gemiddelde behandeltermijn van 2 uur, is een totaal van 1.600.000 uur. Zoals hierboven aangegeven kunnen er per jaar 337.000 uur ingezet worden op dit proces, waardoor dit resulteert in een 500% claim voor één jaar op het gebied van toezicht. De verwerking zal de belastingdienst, met de huidige IH bezetting, 5 jaar kosten. In die 5 jaar wordt er vrijwel geen andere vorm van toezicht uitgeoefend.

B. Conceptuitspraak 4 februari

- Aangezien nog geen duidelijkheid bestaat over de invulling van het begrip 'werkelijke rendement' en eveneens geen duidelijkheid bestaat over de wijze waarop de Belastingdienst het rechtsherstel gaat uitvoeren, kan de collectieve uitspraak op massaal bezwaar niet anders dan op hoofdlijnen zijn.
- De concept collectieve uitspraak bevat daarom tot op heden enkel een weergave van het oordeel van de Hoge Raad op de rechtsvraag en de beslissing van de inspecteur dat de bezwaarschriften – die meelopen in de massaalbezwaarprocedure – gegrond worden verklaard. Volgens het ingewonnen advies van de Landsadvocaat voldoet de collectieve uitspraak daarmee aan de minimale vereisten.
- De collectieve uitspraak zal daarmee geen duidelijkheid bieden voor belastingplichtigen (en de Belastingdienst), omdat uit de collectieve uitspraak niet volgt op welke wijze de betreffende aanslagen inkomstenbelasting zullen worden verminderd. Dit zal ongetwijfeld vragen gaan oproepen.
- In bijgaande versie van de collectieve uitspraak is tevens uitspraak gedaan over de jaren 2019 en 2020. De rechtsvraag over 2019 en 2020 is namelijk hetzelfde als de rechtsvraag uit de massaalbezwaarprocedure over 2017 en 2018 en zal daarom niet tot een ander oordeel van de Hoge Raad leiden. Het arrest van de Hoge Raad kan daarmee ook als definitief antwoord worden gezien in de lopende procedure over 2019 en 2020.
- In de beantwoording van de Kamervragen heeft u ook al uitgedragen dat het voorleggen van de rechtsvraag voor 2019 en 2020 aan de Hoge Raad niet zal leiden tot een ander oordeel en dat de verwachting is dat de aanslagen over 2019 en 2020 op dezelfde wijze zullen worden verminderd als de aanslagen over 2017 en 2018.
- N.B.: In de massaalbezwaarprocedure over 2020 is een extra rechtsvraag opgenomen, te weten of het voordeel uit sparen en beleggen voor zover gesteld op 5,28% van het gedeelte van de grondslag dat behoort tot rendementsklasse II op de juiste wijze is bepaald. Omdat deze rechtsvraag nog niet is beantwoord, kan de massaalbezwaarprocedure over 2020 door de collectieve uitspraak nog niet volledig worden beëindigd. Samen met de Bond voor Belastingbetalers zal moeten worden bezien in hoeverre doorprocederen over deze extra rechtsvraag zinvol is. Dit zal mede afhangen van het geboden rechtsherstel.

→ *ewel*

C. (tweede) Advies van de Landsadvocaat

Het oordeel van de Landsadvocaat over de juridische houdbaarheid kan als volgt samengevat worden:

Geen strijd met art. 13 EVRM

- Art. 45aa, letter b, van het Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 (URIB) bepaalt dat de inspecteur een onjuiste belastingaanslag niet ambtshalve vermindert, als de onjuistheid voortvloeit uit jurisprudentie die gewezen is nadat de belastingaanslag onherroepelijk is komen vast te staan (tenzij de Minister (Staatssecretaris) van Financiën anders bepaalt). Aan de Landsadvocaat is gevraagd of deze bepaling wel verenigbaar is met het recht op effectieve rechtsbescherming van art. 13 het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (EVRM).
- De Landsadvocaat is van mening dat artikel 13 EVRM niet dwingt tot het buiten toepassing laten van artikel 45aa, letter 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. Art. 13 EVRM vereist alleen dat de belanghebbende een rechtsmiddel kan aanwenden. Dit hebben belanghebbenden gekund; zij hadden bezwaar en beroep kunnen aantekenen. E.e.a. is niet anders omdat hier sprake is van een massaal bezwaarprocedure.

Geen andere gronden

- Ook in de rechtspraak van de fiscale en civiele rechter over ambtshalve vermindering ziet de Landsadvocaat geen gronden waarop toch tot ambtshalve vermindering zou moeten worden overgegaan.
- De (niet-fiscale) bestuursrechter heeft de lijn ontwikkeld dat het afwijzen van een herzieningsverzoek – zoals een verzoek om ambtshalve vermindering gekwalificeerd zou kunnen worden – niet evident onredelijk mag zijn. Hoewel er pro's en con's zijn, meent de Landsadvocaat alles bij elkaar dat het niet ambtshalve verminderen van onherroepelijk vaststaande belastingaanslagen niet evident onredelijk is.

Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden

Niet van toepassing.



TER BESLISSING

Aan

de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst

Directeur Generaal
Belastingdienst

Persoonsgegevens

nota

Toepassing heffingsvrij vermogen box 3

Datum

3 februari 2022

Notanummer

2022-0000041864

Bijlagen

geen

Aanleiding

Naar aanleiding van de uitspraak van de Hoge Raad inzake box 3 is besloten dat er rechtsherstel geboden zal worden voor de massale bezwaren 2017 tot en met 2020. In afwachting van de keuzes die worden gemaakt over de vormgeving van het rechtsherstel bereidt de Belastingdienst conform afspraak een mogelijke IV-oplossing voor die, als daartoe wordt besloten, kan worden toegepast. Eerder bent u geïnformeerd dat daarvoor zo snel mogelijk besluitvorming nodig is over de wijze waarop het heffingsvrij vermogen daarbij wordt toegepast. Maandag 31 januari is de mogelijkheid van het toepassen van het heffingsvrije vermogen 'pro rato' al met u besproken.

09.02.2022

Akkoord

Mk

Beslispunten

Bent u akkoord dat de Belastingdienst bij de voorbereiding van de mogelijke IV-oplossing uitgaat van een pro rato toerekening van het forfaitaire rendement aan de grondslag sparen en beleggen?

Kern

- Op 24 januari heeft u akkoord gegeven op het alvast uitwerken van een IV-oplossing voor het toepassen van rechtsherstel voortvloeiend uit de bezwaarschriften die onderdeel waren van de massaal bezwaarprocedure over 2017 tot en met 2020, waarbij het uitgangspunt een gedifferentieerd forfait is afgezet tegen de werkelijke vermogensmix.
- Dit is geadviseerd omdat daarmee een optie bestaat om geautomatiseerde massale verwerking – voor zover dat mogelijk is – te laten plaatsvinden en waarbij er geen gegevensuitvraag van belastingplichtigen nodig is.
- Om deze vormgeving van het rechtsherstel als optie te kunnen aanbieden is de Belastingdienst conform uw besluit op 24 januari om de systemen te gaan voorbereiden op deze oplossing.
- Door nu te starten met bouwen, is deze oplossing beschikbaar, mocht politieke besluitvorming daarmee in lijn zijn.
- Het is daarbij van belang om duidelijkheid te hebben over de wijze waarop rekening gehouden dient te worden met het heffingsvrije vermogen.
- Wij adviseren het heffingsvrije vermogen pro rata toe te rekenen. Dit gebeurt door in de uitwerking een rekensystematiek te hanteren die als uitkomst heeft dat het per vermogensbestanddeel berekende forfaitaire

rendement naar rato wordt toegerekend aan de in aanmerking genomen grondslag sparen en beleggen. Dit betekent concreet dat een deel van het forfaitaire rendement niet in de heffing wordt betrokken, door de invloed van het heffingsvrije vermogen.

- Dit past technisch het beste binnen de huidige IV-oplossing.
- Het is uitlegbaar omdat er geen arbitraire toedelingskeuze aan vermogensbestandsdelen nodig is.
- Het past bij het oordeel van de externe deskundigen dat 'zou geoordeeld worden dat het heffingsvrije vermogen wel meegerekend moeten worden voor de omvang van het rechtsherstel, dan dient toerekening aan het heffingsvrije vermogen pro rata parte te geschieden'.
- Het blijft in de systemen nog wel mogelijk om op een later moment het heffingsvrije vermogen bij het rechtsherstel niet toe te passen door deze parameter op nul te zetten, mocht daartoe later besloten worden.

Toelichting

Bij rechtsherstel dient de vraag zich aan hoe om te gaan met het heffingsvrije vermogen.

De Hoge Raad past in het arrest van 24 december rechtsherstel toe door het voordeel uit sparen en beleggen te corrigeren naar het bedrag aan werkelijk rendement dat is behaald uit de tot de rendementsgrondslag behorende bezittingen zonder rekening te houden met het heffingsvrije vermogen. In de onderliggende zaak was het werkelijk rendement een gegeven en stond deze niet ter discussie.

De deskundigen aan wie de vraag is voorgelegd of bij de bepaling van het werkelijke rendement rekening gehouden dient te worden met het heffingsvrije vermogen, zijn van mening dat de Hoge Raad het huidige stelsel niet volledig afkeurt, maar enkel voor zover de veronderstelde vermogensmix in combinatie met de forfaitaire rendementen niet overeenkomt met het werkelijk behaalde rendement. De deskundigen zijn van mening dat er nauwelijks overtuigende argumenten zijn om bij het rechtsherstel, middels toepassing van het werkelijke rendement, rekening te houden met het heffingsvrije vermogen als element van het wettelijk stelsel van box 3. Zou geoordeeld worden dat het heffingsvrije vermogen wel meegerekend moeten worden voor de omvang van het rechtsherstel, dan dient toerekening aan het heffingsvrije vermogen volgens de deskundigen pro rata parte te geschieden.

In de IV-oplossing die wordt gebouwd wordt een forfaitaire benadering van het werkelijke rendement gehanteerd waarbij de werkelijke vermogensmix het uitgangspunt vormt met een vastgesteld forfaitair rendement per vermogensbestanddeel. Omdat deze optie nog met een forfaitair element werkt, is het logisch om ook nog steeds een heffingsvrij vermogen toe te passen. Dit kan anders liggen wanneer werkelijk rendement volledig wordt toegepast, zoals bij het toegepaste rechtsherstel in het arrest van de Hoge Raad.

Deze geadviseerde pro rata parte berekening kan de Belastingdienst maken in de systemen en is IV-technisch gezien bovendien de voorkeursoptie. Dit komt er dan als volgt uit te zien.

Voorbeeld:

Belastingplichtige heeft op 1 januari 2017 een netto vermogen van € 300.000. De belastingplichtige heeft in dit voorbeeld geen partner. Op nog te bepalen wijze wordt er forfaitair een "rendement" vastgesteld, dat (bij wijze van voorbeeld) uitkomt op € 2.500. Dat is een rendement van 0,83% uit het netto vermogen. Dit percentage wordt vervolgens toegepast op de in aanmerking genomen grondslag sparen en beleggen van € 275.000 (in 2017 was het heffingsvrij vermogen € 25.000). Dat levert een voordeel uit sparen en beleggen van € 2.291 op.

Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden

Niet van toepassing.



Ni 8-2

9.30 - 10.00

TER BESPREKING

Aan

de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst

Directie Directe
Belastingen & Toeslagen

Persoonsgegevens

nota

Planning box 3 en richtingennotitie

Datum
7 februari 2022

Notanummer
2022-0000041994

Bijlagen
geen

Aanleiding

Tijdens het Kamerdebat inzake box 3 op 2 februari heeft u toegezegd de Kamer te informeren over de dilemma's en besluitvorming over box 3 met een richtingennotitie voor 1 april. In deze nota wordt de initiële invulling van deze notitie en de eerste opzet van de planning omtrent box 3 ter bespreking aan u voorgelegd.

Kern

In deze nota worden de volgende onderwerpen aan u voorgelegd:

- De invulling van de richtingennotitie van 1 april;
 - NB. Definitieve besluitvorming over de richting zal plaatsvinden bij de voorjaarsbesluitvorming.
- De planning voor de richtingennotitie, de voorjaarsbesluitvorming, en 2022.

U zult nog nader worden geïnformeerd over de wijze waarop we het proces intern Financien organiseren zodat we u –en minister- op tijdige wijze kunnen consulteren in een klein gezelschap over de voortgang op dit dossier.

09.02.2022

Besproken, ook
afhandeld
met
organisatie
Pul

Toelichting

Invulling richtingennotitie

- In het Kamerdebat van 2 februari jl. is toegezegd de Kamer uiterlijk 1 april te informeren over de richtingen voor:
 - Doelgroep rechtsherstel;
 - Rechtsherstel 2017-2021;
 - Dekkingsopties;
 - Tijdpaden;
 - Doorwerking naar andere inkomensafhankelijke regelingen; en
 - Belastingarbitrage.
- Voor 1 april wordt een richtingennotitie voorbereid waarin onder andere deze onderwerpen aan bod komen.
- 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.
- Niettemin is de vraag op welke wijze de Kamer wilt informeren. Er kan gedacht worden aan het nader schetsen van de dilemma's of bijvoorbeeld het voorleggen van de verschillende opties.
- De mate van detail is van belang voor de voorbereidingen op en besluitvorming in de politieke vierhoeken en MR in aanloop naar 1 april en uiteraard ook voor de voorbereidingen in de uitvoering.

Eerste opzet planning richting 1 april
 NB. Deadlines voor de uitvoering worden nader in kaart gebracht; precieze data voor de vierhoeken moeten nog met AZ worden afgestemd.

Planning richtingennotitie box 3												
Week	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
Vorming en start projectgroepen	week 6											
Deadline input voor notitie		18-feb										
Eerste concept delen			25-feb									
Voorjaarsreces			week 8									
Start aangiftecampagne				1-mrt								
Aanbieding stuk ambtelijke vierhoek				1-mrt								
Ambtelijke vierhoek					8-mrt							
1 ^e politieke vierhoek					11-mrt							
2 ^e politieke vierhoek						15-mrt						
Aanbieding stukken MR						18-mrt						
Bespreking notitie in MR + verzending TK							25-mrt					
UITLOOP: Aanpassingen nav MR								week 13				
UITLOOP: Uiterlijke verzending notitie								1-apr				
Vorbereiding debat?									week 14	week 15	week 16	
Kamerdebat?									?	?		
Besluitvorming richtingen Voorjaarsnota in MR												29-apr