

Reactie ter zake van het pakket Belastingplan 2023

Amsterdam, 30 september 2022

Geachte lezer,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de NOB) heeft met belangstelling kennisgenomen van het pakket Belastingplan 2023 bestaande uit:

1. Belastingplan 2023
2. Wet rechtsherstel box 3
3. Overbruggingswet box 3
4. Wet minimum CO₂-prijs industrie
5. Wijziging van de Wet milieubeheer in verband met de overgangperiode bij de invoering van een mechanisme voor koolstofcorrectie aan de grens
6. Wet delegatiebepaling geen invorderingsrente in specifieke gevallen
7. Wijziging van de Wet op het kindgebonden budget tot tijdelijke intensivering van het kindgebonden budget in verband met koopkrachtondersteuning en tot wijziging van de Algemene Ouderdomswet en enkele andere wetten in verband met het afschaffen van de inkomensondersteuning voor AOW'ers

In deze reactie richten we ons op de technische analyse van de concrete voorstellen zoals die nu voorliggen. Op het moment dat nota's van wijziging verschijnen en deze daar aanleiding toe geven, geven we een aanvullende reactie. Met haar reactie wil de NOB bijdragen aan de ontwikkeling van kwalitatieve wetgeving ten behoeve van de rechtszekerheid en rechtsbescherming van burgers en tevens bijdragen aan de ontwikkeling van eenvoudigere, uitvoerbare wetgeving. Dat doet zij vanuit haar expertise en ervaring.

Hoogachtend,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs



drs. R.A. van der Jagt
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen



Inleiding

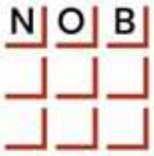
Op Prinsjesdag heeft het nieuwe kabinet Rutte-IV het Pakket Belastingplan 2023 gepresenteerd. Er zitten dit jaar op het eerste gezicht weinig verrassingen in de verschillende voorstellen, aangezien deze plannen grotendeels reeds voor de zomer waren bekendgemaakt. De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB vindt deze vroegtijdige communicatie een blijvende positieve ontwikkeling.

De voorstellen worden ditmaal overschaduwd door de geopolitieke situatie in Europa en daarmee gepaard gaande energiecrisis. De komende periode zal het aangekondigde energieprijslafond evenals de wijziging van de Mijnbouwwet inzake de tijdelijke verhoging van de cijns een belangrijke thema zijn en door de NOB op de voet worden gevolgd.

Verder staat het Pakket Belastingplan 2023 in het teken van verschillende actuele maatschappelijke thema's zoals het klimaatvraagstuk, de vermogensongelijkheid en de codificatie van het box 3 herstel- en overbruggingsbeleid naar aanleiding van het Kerstarrest.

De NOB is verheugd om te zien dat er daadwerkelijke stappen worden gezet om de fiscale wetgeving te vereenvoudigen door bepaalde fiscale regelingen, zoals de fiscale oudedagsreserve, af te schaffen. De NOB spreekt de wens uit dat de komende tijd hier nog meer werk van gemaakt gaat worden. Verder juicht de NOB het toe dat de ODE wordt geïntegreerd in de energiebelasting. Tot slot is de NOB wel onaangenaam verrast dat het fiscale beleggingsregime per 1 januari 2024 niet langer zal worden opengesteld voor directe investeringen in vastgoed mede gelet op het feit dat er alternatieven mogelijk zijn om het heffingsrecht over Nederlands vastgoed te verzekeren waarbij de voordelen van het fbi-regime behouden blijven (voorkoming van economische dubbele belastingheffing).





Inhoud

| | | |
|-----|---|----|
| A. | Belastingplan 2023 | 4 |
| 1. | Afschaffen middelingsregeling | 4 |
| 2. | Actualiseren leegwaarderatio | 5 |
| 3. | Afbouw algemene heffingskorting met verzamelinkomen | 6 |
| 4. | Beperken 30%-regeling | 6 |
| 5. | Verlagen schijfgrens vennootschapsbelasting naar € 200.000 en verhogen laag tarief naar 19% | 11 |
| 6. | Afschaffen en verlagen van de schenkingsvrijstelling eigen woning | 11 |
| 7. | Btw-nultarief op de levering en installatie van zonnepanelen | 12 |
| 8. | Aanscherpen CO ₂ -heffing industrie | 14 |
| 9. | Verhogen vliegbelasting | 15 |
| B. | Wet rechtsherstel box 3 | 15 |
| C. | Overbruggingswet box 3 | 16 |
| 10. | Artikel I, onderdeel C (artikel 5.2 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001) | 18 |
| 11. | Artikel I, onderdeel E (artikel 5.24 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001) | 21 |
| 12. | Artikel I, onderdeel F (artikel 10.6ter van de Wet op de inkomstenbelasting 2001) | 21 |
| D. | Wet minimum CO ₂ -prijs industrie | 22 |
| E. | Tot slot | 23 |





A. Belastingplan 2023

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten

1. Afschaffen middelingsregeling

Artikel I, onderdelen W en JJ, artikel VIII, onderdeel B, en artikel XIV (afdeling 3.14 en artikel 10a.28 van de Wet inkomstenbelasting 2001, artikel 49 van de Zorgverzekeringswet en artikel 58 van de Wet financiering sociale verzekeringen)

1. De NOB heeft kennisgenomen van het feit dat wordt voorgesteld de middelingsregeling van artikel 3.154 Wet IB 2001 af te schaffen. De argumentatie hiervoor is dat ‘slechts’ 15 procent van de belastingplichtigen die recht heeft op een teruggaaf hiervan gebruik maakt. Bovendien leidt de beperking van de progressie in de tarieven ertoe dat het financiële belang beperkt zou zijn.
2. De middelingsregeling mitigeert op dit moment belastingheffing bij pieken of dalen in het inkomen en leidt dus tot een beperking in het progressienadeel voor vele belastingplichtigen. Het financiële belang van de regeling is met name groot voor belastingplichtigen met, gemiddeld genomen, niet al te hoge inkomens. Naar de mening van de NOB is het feit dat weinigen gebruik maken van de regeling, geen dragend argument om de regeling af te schaffen. Hoewel de groep waarvoor de regeling belangrijk is, mogelijk beperkt is, doet dit immers niet af aan het (relatief) grote financiële belang voor hen. Bovendien neutraliseert de regeling de belastingheffing zo in vergelijking met burgers die wel een regelmatig, jaarlijks inkomensniveau hebben. Het feit dat ‘slechts’ 15 procent van de belastingplichtigen die recht hebben op een teruggaaf hiervan gebruik maakt, pleit naar de mening van de NOB juist voor een betere bekendheid en wellicht zelfs automatische toepassing van de regeling in de (aangifte-) software van de Belastingdienst. Hiermee wordt een mogelijke kans gemist voor de overheid om de burger proactief te wijzen op voordelen die niet worden benut. Is de staatsecretaris bereid te onderzoeken of een automatische toepassing van de regeling in de (aangifte-)software van de Belastingdienst haalbaar is alvorens tot afschaffing over te gaan? (*vraag 1*)
3. In de Memorie van toelichting (‘MvT’) wordt terecht gesignaleerd dat de middelingsregeling maar beperkt werkt. Het compenseert onder meer niet voor de effecten van de op- of afbouw van de heffingskortingen. De NOB pleit er dan ook voor dat de middelingsregeling wordt gemoderniseerd, waarbij ook de effecten op de heffingskortingen worden meegewogen aangezien deze heffingskortingen in de loop der jaren steeds inkomensafhankelijker zijn geworden. Het afschaffen van de middelingsregeling leidt tot een belastingverzwaring voor belastingplichtigen in situaties waar dit – onder meer bezien vanuit het draagkrachtbeginsel – niet het geval zou moeten zijn.





4. Waarom wordt niet gekeken naar de mogelijkheden voor een modernisering van de middelingsregeling zodat het bijvoorbeeld wel rekening houdt met de effecten van de op- of afbouw van de heffingskortingen? (**vraag 2**)

2. Actualiseren leegwaarderatio

Artikel I, onderdeel Y (artikel 5.20 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

5. Voorgesteld wordt om de leegwaarderatio niet meer te laten gelden voor tijdelijke huurcontracten. Hiervan is sprake als het contract een looptijd heeft van maximaal twee jaar. De NOB vraagt zich af of sprake is van een tijdelijk of vast contract als een contract is aangegaan voor de duur van één jaar met de mogelijkheid tot stilzwijgende verlenging met telkens een jaar en van die mogelijkheid tweemaal gebruik is gemaakt. Het contract loopt dan effectief drie jaar (en mogelijk meer), hoewel formeel-juridisch steeds sprake is van een contract van één jaar. Dient een jaarcontract na een tweede (stilzwijgende) verlenging nog steeds te worden aangemerkt als een tijdelijk contract of is het in die situatie een vast contract in de zin van de leegwaarderatieregeling geworden? (**vraag 3**)
6. Voorts is het de NOB opgevallen dat contracten tussen 'gelieerde partijen' standaard worden uitgesloten van de leegwaarderatio. Noch in de voorgestelde wettekst noch in de toelichting heeft de NOB een definitie aangetroffen van wat onder een gelieerde partij wordt verstaan. De toelichting geeft als voorbeeld de verhuur van een woning aan een zoon of dochter. De NOB verneemt graag of de 'gelieerde partijen' beperkt blijven tot situaties tussen ouders en kinderen dan wel of de kring ruimer wordt getrokken en, in dit laatste geval, hoe ruim die dan zal worden getrokken. Kan de staatssecretaris duidelijk aangeven wat wordt verstaan onder gelieerde partijen? (**vraag 4**)
7. Verder vraagt de NOB zich af of het wel terecht is dat elk contract tussen 'gelieerde partijen' buiten de toepassing van de leegwaarderatio wordt geplaatst. De NOB meent dat hier een zakelijkheidstoets zou moeten worden aangelegd en alleen die contracten tussen gelieerde partijen moeten worden uitgesloten van de leegwaarderatio als de overeengekomen huurprijs onzakelijk laag is vastgesteld. Betreft het een zakelijk vastgestelde huurprijs, dan komt het naar de mening van de NOB in strijd met doel en strekking van de leegwaarderatio om dergelijke contracten tussen gelieerde partijen standaard, per definitie, uit te sluiten van de leegwaarderatio. Is overwogen een zakelijkheidstoets te introduceren en zo ja, waarom daarvoor niet is gekozen. (**vraag 5**) In de fiscaliteit is het immers zeer gebruikelijk om situaties tussen gelieerde partijen - terecht - kritisch te bekijken aan de hand van een zakelijkheidstoets, zodat de vraag rijst waarom voor toepassing van de leegwaarderatio een andere, meer rigide benadering is gekozen.



3. Afbouw algemene heffingskorting met verzamelinkomen

Artikel III, onderdeel F (artikel 8.10 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

8. Vanaf het belastingjaar 2025 is het verzamelinkomen van alle drie de boxen tezamen bepalend voor de hoogte van de algemene heffingskorting (AHK). De NOB constateert dat dit mede de kleine directeur-grotaandeelhouder (dga) fors raakt. Bij een verzamelinkomen tussen de afgerond euro 22.000 en euro 73.000 wordt de AHK met ongeveer 6 procent per euro inkomen afgebouwd. Uitgaande van een gebruikelijk loon van euro 48.000 betekent dit dat dividenden tot een bedrag van euro 25.000 de facto worden belast tegen ongeveer 30,5 procent. Dat is het lage ab-tarief van 24,5 procent plus de afbouw van de AHK van ruim 6 procent. De kleine dga heeft over zijn dividenden daarmee een vergelijkbare belastingdruk als een grote dga. Kan de staatssecretaris aangeven of dit effect zo beoogd is, mede gelet op het feit dat dit de belastingwetgeving wederom complexer maakt? (**vraag 6**) Indien dit niet het geval is, zou het onbedoelde effect kunnen worden weggenomen door niet uit te gaan van het verzamelinkomen, maar van het gezamenlijk inkomen van box 1 en box 3. Indien wordt beoogd ook het ‘passieve’ box 2 inkomen mee te nemen, kan er voor worden gekozen het box 2 inkomen buiten aanmerking te laten bij het de afbouw van de AHK indien en voor zover er een (gebruikelijk) loon wordt aangegeven in box 1.

4. Beperken 30%-regeling

Artikel IX, onderdeel H (artikel 31a van de Wet op de loonbelasting 1964)

Aftopping grondslag 30%-regeling

9. In het wetsvoorstel wordt voorgesteld om de grondslag voor de 30%-regeling voor expats te beperken tot maximaal euro 216.000 (maximale WNT-inkomen). De NOB heeft in 2017 uitgebreid commentaar gegeven op de consequenties van het aftoppen van de grondslag (zie Reactie NOB op de “Evaluatie 30%-regeling”¹)

Overgangsregeling aftopping 30%-regeling

10. Er bestaat bij de NOB onduidelijkheid over de vraag wanneer nog een beroep op de overgangsregeling, die loopt tot en met 31 december 2025, kan worden gedaan bij wisseling van werkgever. Als een werknemer bijvoorbeeld binnen drie maanden na het einde van de tewerkstelling door zijn eerste werkgever een nieuwe werkgever vindt, dan heeft hij recht op voortzetting van de 30%-regeling.

¹ <https://www.nob.net/reactie-nob-op-de-evaluatie-30-regeling>.



Het is de NOB niet duidelijk of in een dergelijk geval de overgangsregeling op deze werknemer van toepassing is. Bij een overstap binnen een samenhangende groep ondernemingen (SGI – dus binnen concernverband) lijkt dit wel het geval te zijn, omdat een opvolgende inhoudingsplichtige die tot dezelfde SGI behoort, voor de toepassing van de 30%-regeling geacht wordt dezelfde inhoudingsplichtige te zijn (mits aan bepaalde voorwaarden voldaan). Het is onduidelijk in welke situaties een beroep kan worden gedaan op de overgangsregeling. Kan de staatssecretaris de overgangsregeling bij de aftopping van de 30%-regeling verduidelijken? (**vraag 7**)

11. In artikel XIII Belastingplan 2023 is bepaald dat het overgangsrecht van toepassing is voor de werknemer die over het laatste loontijdvak van 2022 een vergoeding genoot waarop artikel 31a lid 8 Wet LB 1964 zoals dat op 31 december 2022 luidde van toepassing was. In de MvT wordt vervolgens gesproken over de situatie dat de 30%-regeling in het laatste loontijdvak is ‘toegepast’. Een redelijke toepassing van overgangsregeling zou er in moeten voorzien dat alle werknemers voor wie de 30%-regeling beschikking is of nog zal worden toegekend over (een gedeelte van) de maand december 2022, onder de overgangsregeling zouden moeten vallen. Ook als de beschikking wel was afgegeven maar de werkgever in 2022 werkelijke ET-kosten vergoedt, en ook als de beschikking op een later moment met terugwerkende kracht wordt toegekend waarbij de startdatum in 2022 is gelegen, zelfs indien de werkgever de regeling dan niet met terugwerkende kracht in de loonadministratie toepast. De huidige tekst geeft op dit punt ruimte tot discussie. De staatssecretaris wordt verzocht te bevestigen dat in de hiervoor genoemde situaties het overgangsrecht van toepassing is (**vraag 8**)
12. Naar het oordeel van de NOB zal dit slechts een beperkte uitbreiding van de overgangsregeling inhouden, omdat niet alle werknemers die beschikken over een 30%-regeling hier ook de volle termijn van 5 jaar gebruik van maken en er slechts een beperkte groep een loon geniet dat hoger is dan de WNT-norm.
13. Het valt de NOB op dat wordt verwacht dat er veel werknemers bezwaar zullen maken tegen de gevolgen van deze relatief korte overgangsregeling. Blijkens de Uitvoeringstoetsen Belastingplan 2023 wordt ingeschat dat de Belastingdienst ca. 280 FTE zal moeten inzetten/aantrekken om deze verwachte stroom van bezwaren af te wikkelen. In de huidige arbeidsmarkt zal het niet eenvoudig blijken om deze werknemers te vinden. Daar komt nog bij dat als deze inschatting werkelijkheid wordt, er ook een stroom beroepszaken bij de rechtelijke macht op gang zal komen. Ook zij kampen momenteel met achterstanden door personeelsgebrek. De NOB vraagt zich af of en hoeverre dit is meegewogen bij de vraag of het zinvol is om de overgangsregeling te beperken tot 3 jaar en of de schaarse capaciteit van de Belastingdienst niet beter voor andere zaken kan worden ingezet.





14. Kan de staatssecretaris aangeven waarom er niet voor is gekozen om de overgangsregeling te laten gelden voor de gehele looptijd van de op 31 december 2022 reeds afgegeven 30%-regelingen?
(vraag 9)

Praktische problemen jaarbasistoets 30%-regeling.

15. De NOB voorziet behoorlijke uitvoeringstechnische bezwaren met betrekking tot de aftopping van de 30%-regeling. Deze bezwaren hangen ermee samen dat, zoals wij uit de stukken begrijpen, de maximering per kalenderjaar dient plaats te vinden. Dit kan het beste worden geïllustreerd aan de hand van een tweetal voorbeelden.

Voorbeeld 1

Stel dat een werknemer op 1 januari naar Nederland wordt gehaald en hier twee jaar blijft. Hij heeft een basissalaris van euro 150.000 per jaar en recht op een eenmalige bonus van euro 150.000 bij het einde van zijn dienstbetrekking in jaar twee in Nederland. Het inkomen in jaar twee bedraagt derhalve euro 300.000. De totale beloning over jaar één en jaar twee bedraagt dus euro 450.000 (tweemaal basissalaris van euro 150.000 plus een bonus van euro 150.000).

Een tweede werknemer heeft in beide jaren een basissalaris van euro 225.000 en geen recht op een bonus. Ook hij komt op 1 januari naar Nederland en blijft ook twee jaar. De totale beloning over jaar één en jaar twee bedraagt voor deze tweede werknemer dus ook euro 450.000.

Beide werknemers voldoen aan de voorwaarden van de 30%-regeling. De eerste werknemer heeft gedurende zijn verblijf in Nederland recht op euro 45.000 ET-kosten in jaar één (30 procent van 150.000), en euro 64.800 in jaar twee (30 procent van het afgetopt inkomen op 216.000). In totaal heeft hij dus recht op een ET-kostenvergoeding van ca. euro 110.000.

De tweede werknemer heeft zowel in het eerste als in het tweede jaar recht op een afgetopte ET-kostenvergoeding van euro 64.800, in totaal derhalve ca. euro 130.000.

Beide werknemers hebben gedurende hun periode van verblijf in Nederland evenveel verdiend en maken gedurende deze periode dezelfde extraterritoriale kosten. De maximale ET-kostenvergoeding van deze werknemers verschilt echter aanzienlijk van elkaar. Dit leidt tot een niet te verklaren verschil in fiscale behandeling van beide werknemers en duidt op een ongelijke behandeling van gelijke gevallen.





Voorbeeld 2

Stel dat een werknemer euro 15.000 per maand verdient en in maart een bonus ontvangt van euro 36.000. Als de voorgestelde maximering per loontijdvak moet worden toegepast (het vigerende systeem), dan betekent dit dat er geen recht op de ET-kostenvergoeding bestaat voor het gedeelte van het loon dat op maandbasis boven een bedrag van euro 18.000 uitkomt (euro 216.000 / 12). In de eerste twee maanden van het jaar vindt er dan geen aftopping van de 30%-vergoeding plaats. In maart wordt de grondslag voor de vergoeding echter gemaximeerd op euro 18.000. In de daaropvolgende maanden blijft de 30%-vergoeding beperkt tot 30 procent van het loon, zonder dat er een mogelijkheid bestaat om in eerdere of latere maanden rekening te houden met deze bonus. De 30%-vergoeding kan per loontijdvak immers niet meer bedragen van 30 procent van het in dat loontijdvak uitbetaalde loon. “Inhaal” is dus niet mogelijk.

In dit voorbeeld loopt de werknemer dus tegen een maximering van de 30%-vergoeding aan, hoewel zijn loon op jaarbasis gezien niet boven het maximale loon voor de toepassing van de 30%-regeling uitkomt. Dit komt door de wijze waarop de 30%-vergoeding moet worden aangewezen als eindheffingsloon (per loontijdvak) om gebruik te kunnen maken van de vrijstelling voor ET-kosten in combinatie met de loontijdvakken-systematiek van de Wet LB 1964.

16. Als de maximering zoals voorgesteld op jaarbasis dient te worden toegepast, rijst de vraag hoe het maximum in de praktijk dient te worden toegepast (**probleem 1**). Mogelijk zal een vorm van voortschrijdend cumulatief rekenen (VCR-methode) moeten worden geïntroduceerd om van maand tot maand bij te houden of het maximum niet is overschreden. De salarisssoftware zal hier dan op ingericht moeten worden. Het gevolg hiervan voor de werknemer is, dat het netto basisloon van de werknemer aan het einde van het kalenderjaar aanzienlijk lager kan zijn dan in het begin van het jaar. De vraag die hierbij verder nog opkomt is, hoe hiermee omgegaan moet worden als de werknemer na het genieten van de bonus uit dienst treedt (**probleem 2**). Hij heeft dan in de regel immers meer 30%-vergoeding genoten dan waarop hij recht zou hebben bij proratering van de maximale grondslag over de periode dat hij in dienst was bij zijn werkgever.
17. Omdat de werkgever de – naar achteraf blijkt – te hoge vergoeding al aangewezen heeft als eindheffingsloon, kan hij dit in de huidige systematiek van de wet niet meer corrigeren. De werkgever heeft immers geen fout gemaakt op het moment dat hij de 30%-vergoeding aanwees als eindheffingsloon. Als de werkgever de voor hem geldende gerichte vrijstelling op jaarbasis moet toepassen, rekening houdende met de proratering, dan leidt dit ertoe dat hij in het hiervoor opgenomen voorbeeld voor een gedeelte van de toegekende 30%-vergoeding geen vrijstelling kan claimen en hier dan 80 procent belasting over verschuldigd is (**probleem 3**). Dit zou anders kunnen zijn als het loon voorwaardelijk als eindheffingsloon zou kunnen worden aangewezen.



Op basis van de huidige jurisprudentie is dit echter niet mogelijk. De praktische uitvoering van de voorgestelde maatregel zou er naar de mening van de NOB mee gebaat zijn als het mogelijk zou worden gemaakt om ook een voorwaardelijke aanwijzing van loon aan te merken als een aanwijzing in de zin van artikel 31 lid 1 onderdeel f Wet LB 1964.

18. Als voor de hiervoor bedoelde VCR-systematiek wordt gekozen, acht de NOB het niet wenselijk dat een reeds binnen de kaders van de wetgeving toegekende 30%-vergoeding bij het einde van de dienstbetrekking te herzien door middel van een nacalculatie. Dit past niet bij een VCR-methodiek voor de berekening van de vergoeding. Dit is ook niet het geval bij de reeds bestaande VCR-methode die wordt gebruikt voor de berekening van de verschuldigde sociale verzekeringspremies.
19. Een eventuele opvolgende werkgever start dan weer met een “schone lei” met een geprorateerd maximum van de grondslag voor de 30%-regeling voor de resterende maanden van het kalenderjaar bij de nieuwe werkgever. Een opvolgende werkgever zal immers bij de toepassing van de gerichte vrijstelling geen rekening kunnen houden met een vrijstelling die reeds door een eerdere werkgever is genoten (het betreft immers een vrijstelling voor de werkgever en niet voor de werknemer). (**probleem 4**)
20. Het is de NOB ook niet duidelijk op welke wijze omgegaan moet worden met de maximering van de 30%-grondslag als een werknemer op deeltijdbasis werkzaam is bij twee werkgevers, en bij beide werkgevers een 30%-regeling heeft. Op basis van de voorgestelde regeling zouden beide werkgevers de gerichte vrijstelling kunnen inroepen tot een maximale grondslag van euro 216.000, met als gevolg dat de werknemer per saldo een hogere 30%-vergoeding kan ontvangen dan euro 64.800 op jaarbasis. De hoogte van de 30%-vergoeding is immers uitsluitend afhankelijk van de gerichte vrijstelling die de betreffende inhoudingsplichtige kan claimen. (**probleem 5**)
21. Het wetsvoorstel voorziet in een verplichte keuze tussen het vergoeden van de werkelijke extraterritoriale kosten en het toepassen van de 30%-regeling. Voor de eerste vier maanden van tewerkstelling in Nederland wordt hierop een uitzondering gemaakt. Het is de NOB niet duidelijk hoe dit moet worden toegepast indien de viermaandsperiode over de jaargrens heen gaat, bijvoorbeeld als een werknemer op 1 november in dienst treedt. Mag de werkgever dan - bij tijdige aanvraag - in november en december kiezen voor de toepassing van de 30%-vergoeding, in januari en februari van het volgende jaar voor de vergoeding van de werkelijke ET kosten en daarna weer de 30%-vergoeding? (**probleem 6**)
22. Er zijn een behoorlijk aantal uitvoeringstechnische problemen gesignaleerd met betrekking tot de jaarbasistoets van de 30%-regeling die tal van vragen oproepen. De staatssecretaris wordt verzocht op al de zes genoemde probleempunten te reageren (**vraag 10**)



5. Verlagen schijfgrens vennootschapsbelasting naar € 200.000 en verhogen laag tarief naar 19%

Artikel XV (artikel 8 lid 2 onderdeel b Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

23. De NOB verwijst voor dit onderdeel naar haar eerdere reactie van 9 augustus 2022 (“Enige kanttekeningen bij het initiatiefwetsvoorstel inzake o.a. het vervangen van het box 2-tarief door een progressief tarief”²).

6. Afschaffen en verlagen van de schenkingsvrijstelling eigen woning

Artikel XVI, onderdelen B, C en XVIII (art. 33 en 33a Successiewet 1956)

24. Per 1 januari 2023 wordt de hoogte van de schenkingsvrijstelling eigen woning verlaagd van euro 106.671 naar euro 28.947. Hierop wordt artikel 33 onderdeel 5^o onder c en onderdeel 7^o SW 1956 aangepast. Per 1 januari 2024 komt de schenkingsvrijstelling eigen woning te vervallen.
25. Op dit moment heeft de schenker op grond van artikel 33a lid 2 SW 1956 de mogelijkheid het bedrag ten behoeve van de eigen woning in drie opeenvolgende kalenderjaren te schenken (spreidingsmogelijkheid). Als gevolg van het vervallen van artikel 33a lid 2 en 3 SW 1956 per 1 januari 2023 vervalt de spreidingsmogelijkheid.
26. Op grond van artikel XXIII lid 2 wordt goedgekeurd dat schenkingen in 2022 mogen worden aangevuld in 2023, oftewel een verkorting van de spreidingsmogelijkheid voor deze schenkers van drie naar twee opeenvolgende kalenderjaren.
27. Kan de staatssecretaris aangeven of het juist is dat artikel XXIII in combinatie met artikel 5 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting zo moet worden gelezen, dat als de eerste schenking ten behoeve van de eigen woning in 2022 is gedaan en een aanvullende schenking in 2023, op beide schenkingen een bestedingstermijn rust van drie opeenvolgende kalenderjaren? Heeft de verkrijger derhalve tot en met 31 december 2024 de tijd om het totaal ontvangen bedrag aan te wenden voor de eigen woning? (**vraag 11**)

² <https://nob.net/enige-kanttekeningen-bij-het-initiatiefwetsvoorstel-inzake-oa-het-vervangen-van-het-box-2-tarief>.





28. Voorts is een vraag af of de verkrijger van een schenking in 2023 ten behoeve van de eigen woning (derhalve maximaal euro 28.947) ook een bestedingstermijn heeft van drie kalenderjaren? (vraag 12)

7. Btw-nultarief op de levering en installatie van zonnepanelen

Artikel XXI, onderdeel B (Wet op de omzetbelasting 1968, Tabel II)

Inleiding

29. De NOB heeft met belangstelling kennisgenomen van het voorstel om een btw-nultarief te introduceren op de levering en installatie van zonnepanelen (*Artikel XXI, onderdeel B (tabel II behorende bij de Wet op de omzetbelasting 1968)*). In het kader van de internetconsultatie op het wetsvoorstel “Btw-nultarief op de levering en installatie van zonnepanelen op of in de onmiddellijke nabijheid van woningen”³ heeft de NOB eerder dit jaar gereageerd. Met instemming constateert de NOB dat een belangrijk deel van de door haar en andere respondenten aangedragen punten zijn opgenomen in het huidige wetsvoorstel. De NOB wil echter graag wijzen op een aantal uitvoeringsaspecten die in het kader van de internetconsultatie nog niet onder de aandacht zijn gebracht.

Registratiedrempel; verhouding tot artikel 8a Wet op de omzetbelasting 1968

30. Doelstelling van de wetswijziging is, kort samengevat, om de administratieve lasten bij de aanschaf en het gebruik van zonnepanelen op woningen voor zowel particulieren als de Belastingdienst te reduceren en de aanschaf hiervan te stimuleren. Door de introductie van een btw-nultarief op de aanschaf en installatie van zonnepanelen vervalt de noodzaak voor particulieren om zich als btw-ondernemer te registreren om de op die aanschaf en installatie betaalde btw terug te kunnen vorderen via de Belastingdienst. Ook vervalt hiermee de noodzaak om een correctie aan te brengen op die btw voor zover met de zonnepanelen elektriciteit wordt opgewekt voor eigen gebruik. Terecht wordt in de MvT gewezen op het feit dat voor de levering van elektriciteit aan het energiebedrijf in de meeste gevallen gebruik worden gemaakt van de kleine ondernemersregeling (KOR) zonder aanmeldverplichting door de registratiedrempel. Deze registratiedrempel houdt in dat bij een omzet per kalenderjaar van maximaal euro 1.800 geen formele aanmelding voor de KOR noodzakelijk is om te worden ontheven van administratieve verplichtingen⁴. Met de huidige prijzen per kWh voor de (terug)levering van elektriciteit aan elektriciteitsbedrijven zal deze drempel echter veel sneller worden overschreden dan aan het begin van dit jaar het geval was.

³ <https://www.nob.net/keuzes-btw-nultarief-zonnepanelen-begrijpelijk-vanwege-uitvoerbaarheid-invoering>.

⁴ Besluit van 10 juni 2021, nr. 2021-12740 (*Stcrt. 2021, 30899*).





De NOB vraagt zich echter af of in de praktijk wel altijd sprake is van “omzet” van de zonnepaneelhouder als bedoeld in de zin van de hiervoor vermelde registratiedrempel.

31. De praktijk die aanleiding is geweest voor de introductie van het tot nader order nog niet in werking getreden artikel 8a Wet OB 1968 is dat energiebedrijven de vergoeding voor de door de zonnepaneelhouders terug geleverde energie salderen met de vergoeding voor hun eigen leveringen⁵. Uit de zogeheten “Zonnebrief” van de Minister voor Klimaat en Energie aan de Tweede Kamer⁶ blijkt dat de eerder voorgenomen geleidelijke afbouw van deze salderingsregeling is uitgesteld tot 1 januari 2025.
32. De staatssecretaris wordt verzocht te verduidelijken dat er bij het salderen geen noodzaak is voor zonnepaneelhouders om zich te melden voor de KOR zolang zij per saldo geen elektriciteit leveren aan energiebedrijven. (**vraag 13**) Hiermee wordt voorkomen dat een belangrijke doelstelling van het wetsvoorstel, het verminderen van administratieve lasten voor zonnepaneelhouders en Belastingdienst, niet wordt bereikt.

Gebrek aan overgangsregeling

33. In het wetsvoorstel is uitdrukkelijk geen specifieke overgangsregeling opgenomen voor lopende projecten, zodat de algemene btw-uitgangspunten voor het tijdstip van verschuldigdheid van belasting uit artikel 13 Wet OB 1968 van toepassing zijn. Het ontbreken van overgangsrecht roept de vraag op of dit geen afbreuk aan de doelstelling van het wetsvoorstel. (**vraag 14**)
34. De huidige praktijk in het lopende jaar 2022 is dat de vraag naar zonnepanelen het aanbod en de capaciteit voor het installeren daarvan overstijgt. Daarbij is het gebruikelijk dat er bij het aangaan van een overeenkomst tot levering en installatie van zonnepanelen een aanbetaling wordt overeengekomen. Als een leverancier op dit moment al in staat is om orders te garanderen, zal door capaciteitsgebrek de installatie pas in 2023 kunnen plaatsvinden. Gevolg van het ontbreken van een overgangsregeling is dat deze aanbetaling in 2022 belast is met 21 procent btw, terwijl de slotbetaling bij feitelijke levering en installatie in 2023 onder het voorgestelde nultarief valt. Hierdoor zal de particuliere zonnepaneelhouder zich genoodzaakt voelen om zich als btw-ondernemer te melden bij de Belastingdienst om de btw op de in 2022 gedane aanbetaling te kunnen terugvorderen.

⁵ Artikel 8a Wet OB 1968 is ingevoegd bij wet van 20 december 2007, Stb. 2007, 563. De inwerkingtreding van het artikel zal bij koninklijk besluit worden geregeld.

⁶ Brief van 20 mei 2022, DGKE-WO 22119653.





Complicatie daarbij zal zijn dat de thans geldende forfaitaire regeling⁷ voor de bepaling van het eigen gebruik van de met de zonnepanelen opgewekte elektriciteit niet past, omdat slechts op een deel van de aanschaffings- en installatiekosten btw drukt. Het tijdstip van fysieke levering en installatie van zonnepanelen is in de praktijk eenvoudig vast te stellen omdat deze altijd duidelijk wordt gedocumenteerd en de afnemer tekent voor acceptatie.

35. De NOB geeft de Staatssecretaris daarom in overweging om via amendering van het wetsvoorstel dan wel een goedkeuring te voorzien in een overgangsregeling waardoor de totale vergoeding voor in 2023 geleverde c.q. geïnstalleerde zonnepanelen onder het btw-nultarief wordt gebracht. Hiermee wordt voorkomen dat voor leveringen en installaties in de eerste helft van 2023 waarvoor in 2022 aanbetalingen zijn verricht btw-registraties moeten worden aangegaan.
36. Kan de staatssecretaris reageren op de suggestie om het voorstel voor de btw-heffing op zonnepanelen aan te passen en te voorzien in een overgangsregeling waardoor de totale vergoeding voor in 2023 geleverde c.q. geïnstalleerde zonnepanelen onder het btw-nultarief wordt gebracht? (**vraag 15**) Hiermee wordt voorkomen dat voor leveringen en installaties in de eerste helft van 2023 waarvoor in 2022 aanbetalingen zijn verricht btw-registraties moeten worden aangegaan.

Begrip woningen

37. De NOB heeft met instemming kennis genomen van de handreiking die in de MvT wordt gedaan ten aanzien van de definitie van woningen door aan te sluiten bij de Basisregistratie Adressen en Gebouwen (BAG). De NOB vraagt zich echter af wat bedoeld wordt met de passage “In afwijking van het hiervóór genoemde beleidsbesluit⁸”. Wordt hiermee bedoeld “in aanvulling op” of wordt hiermee bedoeld een voor de toepassing van het btw-nultarief op zonnepanelen een volledig eigen definitie van het begrip woning (te weten een woning als opgenomen in de BAG) te introduceren?
38. Kan de staatssecretaris de definitie van woningen verduidelijken bij het voorstel over de btw-heffing op zonnepanelen? (**vraag 16**)

8. Aanscherpen CO₂-heffing industrie

39. De NOB verwijst voor het commentaar op dit onderdeel naar het NOB commentaar op het wetsvoorstel Wet minimum CO₂-prijs industrie.

⁷ Onderdeel 2.6 van Besluit van 23 november 2021, nr. 2021-19540 (*Stcrt.* 2021, 47567).

⁸ Besluit van 31 maart 2022 Omzetbelasting. Toelichting Tabel I, nr. 2022-6334 (*Stcrt.* 2022, 9114)





9. Verhogen vliegbelasting

Artikel XXVI, onderdeel D en artikel XXVII (artikelen 77 en 90 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

40. Ten aanzien van de vliegbelasting verwijst de NOB naar haar eerdere reactie aangaande de invoering van de vliegbelasting.⁹

B. Wet rechtsherstel box 3

Wijziging van het voordeel uit sparen en beleggen als bedoeld in artikel 5.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 over de kalenderjaren 2017 tot met 2022 door het lager vaststellen van het voordeel in gevallen waarin dat nodig is om het voordeel in overeenstemming te brengen met de uitspraak van de Hoge Raad van 24 december 2021

Algemeen

41. De NOB verwijst voor het commentaar op deze wet allereerst naar haar commentaar bij de Overbruggingswet box 3. De voor de Wet rechtsherstel box 3 van belang zijnde opmerkingen zijn namelijk identiek aan die inzake de opmerkingen bij de Overbruggingswet box 3, met uitzondering van de opmerkingen over tegenbewijs aangezien die mogelijkheid wel is opgenomen in het onderhavige wetsvoorstel. De opmerkingen die uitsluitend zien op de Wet rechtsherstel box 3 worden onderstaand nader uitgewerkt.

Partnerverdeling

42. De NOB merkt op dat het deelonderwerp ‘partnerverdeling’ tot bijzonder veel verwarring en onbegrip in de praktijk leidt. De recente beantwoording van Kamervragen¹⁰ maakt duidelijk dat vanwege het ingestelde hoger beroep de onduidelijkheid over de vraag wanneer wel en wanneer niet de partnerverdeling alsnog gewijzigd kan worden, aanhoudt. De NOB merkt op dat het onderwerp partnerverdeling een sprekend voorbeeld is van een regeling die de burger niet goed begrijpt en om die reden veel belastinggeld laat liggen¹¹.

⁹ <https://www.nob.net/nob-commentaar-wetsvoorstel-wet-vliegbelasting>

¹⁰ d.d. 29 augustus 2022, kenmerk 2022-0000205803, 2022Z15393 https://open.overheid.nl/repository/ronl-cc6e079b02c51d753eb25230d377f5415effc7a9/1/pdf/antwo_NOB_n-op-vragen-van-het-lid-omtzigt-omtzigt-over-de-positie-de-belastingdienst-inneemt-in-rechtszaken-over-vrijwillige-verbetering-van-de-aanslag.pdf

¹¹ zie ook: <https://www.parool.nl/nederland/let-op-bij-belastingaangifte-een-op-vijf-huishoudens-betaalt-te-veel~b4b54521/>





Omdat de overheid recentelijk herhaaldelijk heeft gesteld de burger centraal te willen stellen¹² en voorts onderkent dat het doenvermogen van de burger in belastingkwesties beduidend lager is dan wat de wetgever veronderstelt, stelt de NOB voor dat de wetgever op het punt van de partnerverdeling een ruimhartig beleid voert. Daarin lijkt niet te passen de te beperkte (en onjuiste, gelet op de wetwijziging in 2010 inzake de partnerverdeling) uitleg zoals door de Belastingdienst wordt toegepast in de zaak die thans in hoger beroep aanhangig is bij het Gerechtshof 's-Gravenhage.

43. De staatssecretaris wordt gevraagd om de partnerverdeling aan te passen. Dit zou dan zijn dat zonder enige beperkende voorwaarde, met inachtneming van de reguliere vijfjaarstermijn voor indiening van een verzoek om ambtshalve vermindering, de verdeling kan worden herzien inzake box 3 over de jaren 2017-2020 indien toepassing van de spaarvariant bij één of beide partners, in combinatie met een andere partnerverdeling dan de verdeling zoals is toegepast in de ingediende belastingaangifte(n) tot een gunstiger uitkomst leidt. (**vraag 17**)
44. De NOB verwijst voorts naar de brief d.d. 26 september 2022 van de Inspectie Belastingen, toeslagen en douane (kenmerk nr. 2022-0000233810) waarin de partnerverdeling expliciet als aandachtspunt is genoemd bij het thema 'doenvermogen'/'doenlijkheid'.

C. Overbruggingswet box 3

Wet tot wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001 om de berekening van het voordeel uit sparen en beleggen in overeenstemming te brengen met het arrest van de Hoge Raad van 24 december 2021

Algemeen

45. In de MvT (p. 2) is te lezen dat *'het onderhavige wetsvoorstel het box 3-stelsel in lijn met het Kerstarrest'* brengt. Naar de mening van de NOB is dat slechts deels correct. Ingevolge het Kerstarrest (ECLI:NL:HR:2021:1963) is het in strijd met de fundamentele rechten (artikel 1 EP EVRM, recht op ongestoord eigendom en artikel 14 EVRM, verbod op discriminatie) dat een belastingplichtige (r.o. 3.6.1) *'door dit forfaitaire stelsel wordt geconfronteerd met een heffing naar een voordeel uit sparen en beleggen dat hoger is dan het werkelijk behaalde rendement'*. Hetgeen - aldus de Hoge Raad - vervolgens leidt *'tot een schending van zijn door artikel 1 EP, in samenhang met artikel 14 EVRM, gewaarborgde rechten'*.

¹² zie bijvoorbeeld <https://open.overheid.nl/repository/ronl-67353b2b-f761-40e1-b3cb-a5d9af248c8c/1/pdf/kamerbrief-met-beleidsreactie-op-rapport-commissie-praktische-rechtsbescherming.pdf>



Bij de Overbruggingswet box 3 gaat deze situatie zich op gelijke wijze voordoen als onder het stelsel (jaar 2017) waarop het Kerstarrest ziet. Ook onder de Overbruggingswet box 3 kan zich bij grote groepen belastingplichtigen de situatie voordoen dat hun werkelijk behaalde rendement lager zal zijn dan het forfaitair bepaalde rendement. Daardoor kan ook voor de Overbruggingswet box 3 op stelselniveau sprake zijn van strijdigheid met de hiervoor genoemde fundamentele rechten. Het argument dat met de Overbruggingswet box 3 de spaarders uit de brand zijn, lijkt daarmee niet afdoende. In het Kerstarrest heeft de Hoge Raad immers ook oog gehad voor de beleggers die in werkelijkheid een lager dan het forfaitair bepaalde rendement hebben behaald (r.o. 3.3.3 en 3.3.5).

46. Kan de staatssecretaris aangeven waarom hij meent dat dit wetsvoorstel niet strijdig is met het Kerstarrest? (**vraag 18**)
47. Bij het werkelijk rendement spelen ook kostenaf trek en inflatie een rol. De NOB merkt op dat beide elementen geen plaats hebben gekregen bij de bepaling van het rendement.
48. Waarom zijn kostenaf trek en inflatie niet meegenomen in dit wetsvoorstel, terwijl beide elementen mede bepalend zijn voor het werkelijk behaalde rendement? (**vraag 19**)
49. Het voorgestelde systeem verbetert slechts één van de twee gebreken die box 3 sinds 2017 in zich droeg. Het relevante vermogen wordt nu qua samenstelling wel toegespitst op de individuele belastingplichtige. Maar door te werken met één categorie 'overige bezittingen', wordt er nog altijd aan voorbij gegaan dat in die categorie zeer verschillende vermogensbestanddelen zitten met zeer uiteenlopende risicoprofielen en dito rendementen. Dat manco manifesteert zich vervolgens bij de forfaitaire rendementen per vermogenscategorie. De spreiding van werkelijke rendementen is bijzonder groot (zie ook Conclusie A-G Wattel, ECLI:NL:PHR:2021:293) zodat voor grote groepen belastingplichtigen het forfaitaire rendement geen benadering van hun werkelijk behaalde rendement is.
50. De staatssecretaris wordt gevraagd waarom in weerwil van de hiervoor genoemde argumenten er toch voor wordt gekozen om te werken met één categorie 'overige bezittingen'. (**vraag 20**)
51. Het hiervoor gesignaleerde probleem (in de praktijk een – grote – spreiding van werkelijke rentepercentages) doet zich eveneens voor bij de categorie 'schulden'.
52. De staatssecretaris wordt gevraagd waarom desondanks wordt voorgesteld om met slechts één rentepercentage voor schulden te werken. (**vraag 21**)

53. De NOB merkt voorts op dat natuurlijke personen die in vastgoed beleggen met geleend geld, door diverse wetsvoorstellen nu per 1 januari 2023 worden geconfronteerd met een wezenlijk ander fiscaal speelveld. Door het inmiddels door de Tweede Kamer aangenomen wetsvoorstel Wet excessief lenen bij eigen vennootschap alsook het thans voorliggende wetsvoorstel Overbruggingswet box 3, zijn de fiscale aspecten van vastgoedbeleggen met schulden drastisch gewijzigd. Het beleggen in vastgoed wordt in de regel voor de (zeer) lange termijn gedaan en een plotselinge wijziging in de fiscale gevolgen daarvan plaatst deze beleggers voor onverwachte lastenverzwaringen. De NOB merkt op dat bij dergelijke abrupte, ingrijpende wijzigingen er in de regel overgangsrecht wordt opgesteld om de effecten van zo'n verandering te mitigeren. In dat kader kan bijvoorbeeld een tijdelijke faciliteit in de overdrachtsbelasting soelaas bieden. De faciliteit zou dan gedurende het jaar 2023 moeten gelden en voorzien in een vrijstelling van overdrachtsbelasting voor overdracht van het in privé gehouden vastgoed (en de daaraan verbonden schulden) aan een eigen besloten vennootschap. Een dergelijke regeling is destijds (jaar 2010, artikel 15 lid 1 letter z WBR) ook geboden aan privé personen die wegens een wijziging van het zogenoemde ter beschikking stelling (TBS)-regime de mogelijkheid kregen om vrij van overdrachtsbelasting, vastgoed over te dragen aan een eigen besloten vennootschap. Het bieden van een dergelijk handelingsperspectief is ook in lijn met hetgeen door de wetgever is opgemerkt inzake de voorgenomen vastgoedmaatregel die per 1 januari 2024 moet ingaan en een einde maakt aan zogenoemde vastgoed-fbi's. In de aanbiedingsbrief pakket Belastingplan 2023 (kenmerk 2022-0000215908) wordt daarbij ook ingegaan op de overdrachtsbelasting. Lees: de bestaande vrijstellingen zullen niet altijd van toepassing zijn. In die context is daarom geschreven: *"Het kabinet zal de komende tijd onderzoek doen naar de wenselijkheid en eventuele mogelijkheden van flankerende maatregelen in 2023. De budgettaire inpasbaarheid, uitvoerbaarheid en juridische houdbaarheid zijn belangrijke randvoorwaarden hierbij"*.
54. Kan de staatssecretaris reageren op de suggestie om tegemoet te komen aan de gesignaleerde effecten die zich zullen voordoen bij een eventuele herallocatie van het vastgoed, bijvoorbeeld door een tijdelijke vrijstelling overdrachtsbelasting om zodoende vastgoed over te dragen aan een eigen besloten vennootschap. (**vraag 22**)

10. Artikel I, onderdeel C (artikel 5.2 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001)

55. De in dit artikelonderdeel genoemde forfaitaire rendementen geven aanleiding tot het volgende commentaar.



Rendementspercentage vermogenscategorie 'schulden'

56. Voor de categorie 'schulden' wordt aangesloten bij (p. 5 MvT) 'de gemiddelde maandelijksse rente over het totale uitstaande bedrag aan woninghypotheken van huishoudens van het lopende kalenderjaar, zoals gepubliceerd door De Nederlandsche Bank'. Deze grootheid kan echter geen goede benadering van de werkelijkheid zijn voor het rendementpercentage van box 3-schuldposities. Die grootheid ziet namelijk op – ten minste 'hoofdzakelijk' naar de NOB vermoedt – leningen die zijn verstrekt inzake koopwoningen die als eigen woning/hoofdverblijf dienen en in box 1 vallen. Het is van algemene bekendheid dat het rendementpercentage op dergelijke (hypothecaire) leningen beduidend lager is dan het rendementpercentage dat geldt op effectenkrediet en de rente die geldt voor bijvoorbeeld commerciële vastgoedfinanciering. Een verschil van minstens 2 procent (200 basispunten) op jaarbasis is vanwege het hogere risicoprofiel een gebruikelijk patroon.
57. Kan de staatssecretaris reageren op de suggestie om het rendementpercentage op schulden, indien dit toch forfaitair als één percentage moet worden vastgesteld, zodanig qua definitie te wijzigen dat het aansluit bij de werkelijkheid van beleggen met geleend geld en dus bijvoorbeeld een nauwe relatie heeft met de tarieven voor effectenkrediet en de externe financiering van commercieel vastgoed (te weten: verhuurde woningen en bedrijfspanden zoals winkels en kantoren)? **(vraag 23)**

Rendementspercentage vermogenscategorie 'overige bezittingen'

58. De categorie overige bezittingen is bijzonder divers qua soorten vermogensbestanddelen. Zij omvat alles wat niet bank- en spaartegoeden zijn. Dit betreft behalve aandelen, (staats)obligaties en onroerende zaken, ook crypto's, edelmetalen, vorderingen uit hoofde van onverdeelde boedels, aandelen in een reservefonds VvE, uitgeleend geld aan derde partijen, rechten op periodieke uitkeringen, bepaalde soorten kapitaalverzekeringen alsook bepaalde soorten lijfrente- en pensioenpolissen. Voor deze zeer divers samengestelde vermogenscategorie wordt gewerkt met één rendementpercentage ('one size fits all'). Dat doet om een viertal redenen geen recht aan de werkelijkheid aangezien:
- de werkelijke rendementen van al deze verschillende soorten vermogensbestanddelen onderling sterk verschillen en soms daarenboven bijzonder volatiel zijn, en
 - deze grootheid ('R II') is gebaseerd op rendementpercentages die zien op jaren die tenminste twee jaar ouder zijn dan het jaar waarin zij toegepast worden, en
 - R II een niet geactualiseerde onderverdeling kent tussen de subcategorieën effecten (aandelen/obligaties), onroerende zaken en overige beleggingen.





R II is anno 2015 gebaseerd op gegevens uit het jaar 2012 en nadien niet meer aangepast omdat de wetgever stelt dat de in 2015 gedane belofte van vijfjaarlijkse aanpassing niet zag op deze onderverdeling, en R II de resultante is van een rekenmodel dat is gebaseerd op een veelheid van aannames en keuzes qua te hanteren rendementen per subcategorie, terwijl de individuele werkelijkheid van een belastingplichtige over het algemeen daarvan zal afwijken.

59. De NOB betreurt het dat de wetgever het Kerstarrest negeert en vasthoudt aan een rendementscijfer R II dat in zich draagt dat grote groepen belastingplichtigen een werkelijk behaald rendement zullen realiseren dat (beduidend) af zal wijken van het forfaitaire rendement. Risico-arme beleggingen, zoals bepaalde obligaties zullen altijd lager uitkomen dan R II. Hetzelfde geldt bijvoorbeeld voor verpachte gronden alsook verhuurde woningen die vanwege huurbeschermingsmaatregelen ondergemiddeld renderen. Dit geldt des te meer nu recent bekend is geworden dat de grootte R II 6,17 procent zal bedragen voor het jaar 2023.
60. Kan de staatssecretaris aangeven op welke gronden een goede invulling wordt gegeven aan de voorwaarde uit het Kerstarrest dat een forfait de werkelijkheid behoort te benaderen, indien bedacht wordt dat één forfait wordt toegepast op bijvoorbeeld aandelen, (staats)obligaties en onroerende zaken, crypto's, edelmetalen, vorderingen uit hoofde van onverdeelde boedels, aandelen in een reservefonds VvE, uitgeleend geld (waaronder aan kinderen), rechten op periodieke uitkeringen, bepaalde soorten kapitaalverzekeringen alsook bepaalde soorten lijfrenten en pensioenpolissen? (**vraag 24**)

Geen tegenbewijs

61. In het wetsvoorstel wordt niet voorzien in tegenbewijs. Op pagina acht van de MvT wordt toegelicht waarom dit niet is opgenomen. Daartoe wordt de uitvoeringslast bij de Belastingdienst en het gebrek aan doenvermogen bij burgers als onderbouwing aangevoerd. Evenals de wetgever ziet de NOB dat het - gebrek aan - doenvermogen van burgers een probleem vormt. Niettemin wijst de NOB erop dat diezelfde burgers bovenal eerlijk en rechtvaardig behandeld dienen te worden. En daarbij past, zoals het Kerstarrest ook voorschrijft, dat een belastingplichtige de facto wordt toegelaten tot tegenbewijs. Via het bepalen van het werkelijk behaalde rendement in de plaats van een te hoog vastgesteld forfaitaire rendement ontstaat alsnog een box 3 heffing die aansluit bij de individuele werkelijkheid van de belastingplichtige. Door geen tegenbewijs toe te laten, gaat de wetgever voorbij aan het Kerstarrest. Bovendien is in de Wet rechtsherstel box 3 wel een tegenbewijsmogelijkheid opgenomen.





62. Kan de staatssecretaris aangeven op welke gronden hij meent dat een goede invulling wordt gegeven aan de voorwaarde uit het Kerstarrest dat een belastingplichtige zich moet kunnen beroepen op een eventueel lager dan forfaitair 'werkelijk behaalde rendement', hetgeen naar de mening van de NOB met het thans liggende voorstel niet het geval is? (**vraag 25**)

11. Artikel I, onderdeel E (artikel 5.24 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001)

63. Dit betreft de zogenoemde peildatumarbitrage. De NOB merkt op dat het werken met slechts één peildatum en een zeer groot verschil in forfaitaire rendementen een zeer grote spanning teweegbrengt binnen box 3. Om die reden is wellicht begrijpelijk dat er aanvullende regels worden voorgesteld om arbitrage tegen te gaan. Het werken met meerdere peildata kan de onjuistheden die samenhangen met de één peildatum-systematiek echter (deels) mitigeren.
64. Kan de staatssecretaris reageren op de suggestie om de leesbaarheid van de wetsbepaling inzake peildatumarbitrage te verbeteren? (**vraag 26**) De thans voorgestelde versie is moeilijk te begrijpen. Een eenvoudigere tekst en/of meer voorbeelden van de werking zullen voor 'de praktijk' tot de gewenste verduidelijking bijdragen, hetgeen de uitvoerbaarheid ten goede komt.

12. Artikel I, onderdeel F (artikel 10.6ter van de Wet op de inkomstenbelasting 2001)

65. De NOB begrijpt dat voor de vermogenscategorieën 'banktegoeden' en 'schulden' wordt gewerkt met rendementspercentages van het kalenderjaar zelf. Dat gebeurt echter niet voor de vermogenscategorie 'overige bezittingen'. Het is niet juist om voor laatstgenoemde categorie te werken met een rendementspercentage dat geen enkele relatie heeft met de realiteit van het betreffende kalenderjaar zelf; voor het overige verwijst de NOB naar het commentaar inzake 'R II' hiervoor bij onderdeel 'Artikel I onderdeel C'.
66. Kan de staatssecretaris reageren op de constatering dat met betrekking tot de categorie 'overige bezittingen' wordt gewerkt met een forfaitair rendement dat geen of onvoldoende relatie heeft met het werkelijke rendement van het desbetreffende kalenderjaar zelf, terwijl het Kerstarrest voorschrijft dat het werkelijk behaalde rendement belast behoort te worden? (**vraag 27**)



D. Wet minimum CO₂-prijs industrie

Wijziging van de Wet belastingen op milieugrondslag voor de invoering van een minimum CO₂-prijs voor de industrie

67. De minimum CO₂-prijs industrie wordt in het voorstel gesteld op het niveau van de minimum CO₂-prijs elektriciteitsopwekking en ligt daarmee op een relatief laag niveau ten opzichte van de EU ETS-prijs.
68. Concreet betekent het voorstaande dat de minimum CO₂-prijs industrie, zonder de toe te passen vermindering met de EU ETS-termijnkoers, lineair oploopt van euro 16,40 in 2023 naar euro 31,90 euro per ton kooldioxide-equivalent in 2030. Dit is aanzienlijk lager dan het bestaande tarief van de CO₂-heffing industrie, die lineair oploopt van euro 52,62 euro in 2023 naar euro 128,71 per ton CO₂ in 2030.
69. Een sterke daling van de EU ETS-prijs ligt niet in de lijn der verwachting, zodat vooralsnog geen sprake zal zijn van heffing van de minimum CO₂-prijs. De introductie van de minimum CO₂-prijs industrie zal naar verwachting dan ook geen opbrengsten opleveren.
70. In het voorstel wordt tevens aangekondigd dat nog dit jaar een tussenevaluatie wordt gehouden van het minimumprijspad, zodat, als dit op basis van de evaluatie wenselijk blijkt, een voorstel kan worden gedaan voor een gewijzigd minimumprijspad dat per 2024 in werking treedt. Eveneens zal de regering de hoogte van de minimum CO₂-prijs onderzoeken en herijken.
71. Is het niet wenselijk, zoals ook door de Raad van State en de Nederlandse Emissie Autoriteit wordt opgemerkt, dat de voorgestelde wijzigingen pas door te voeren na de aangekondigde evaluatie? (**vraag 28**) Het doorvoeren van de nu voorgestelde wijzigingen levert onnodige onduidelijkheid en complexiteit op en dient geen duidelijk doel.



E. Tot slot

72. De NOB is uiteraard graag bereid het vorenstaande reactie op het wetsvoorstel nader toe te lichten en daartoe in overleg te treden. Een afschrift van deze reactie wordt verzonden aan de staatssecretaris van Financiën en de NOB zal deze reactie ook op haar eigen website publiceren.¹³

Over de NOB

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) is opgericht in 1954. We zijn de beroepsvereniging van universitair opgeleide belastingadviseurs in Nederland en behartigen de gemeenschappelijke belangen van onze leden. We staan voor een excellente beroepsuitoefening door het aanbieden van opleidingen voor onze leden, het toepassen van onze code of conduct en de handhaving daarvan via onafhankelijk tuchtrecht. We vormen de brug tussen leden en maatschappij door de inzet van de bij onze leden aanwezige (praktijk)kennis over de volle breedte van het fiscale terrein. Deze kennis zetten we in om een bijdrage te leveren aan het maatschappelijke debat over belastingen.

¹³ Meer informatie over de Commissie Wetsvoorstellen van de NOB leest u hier: <https://www.nob.net/nob/commissies/commissie-wetsvoorstellen>.

