

31 066

Belastingdienst

Nr. 1499 Brief van de staatssecretarissen van Financiën en van
Defensie

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 22 april 2025

Op 13 juni 2024 voerden wij met uw Kamer een plenair debat over de fiscale behandeling van de Bijzondere invaliditeitsverhoging (BIV) die wordt toegekend aan bepaalde oud-militairen. Tijdens dit debat zijn twee moties ingediend en vervolgens aangenomen:

- De motie van het lid Van Oostenbruggen c.s.¹ die de regering verzoekt een onafhankelijke juridische en fiscale analyse te laten verrichten naar de fiscale positie van de BIV. Daarbij zouden in ieder geval de conclusies van de staatssecretaris van Financiën rondom de loon- en inkomstenbelasting en aspecten rondom terugwerkende kracht moeten worden betrokken.
- De motie van het lid Van Eijk c.s.² die de regering verzoekt om de voor- en nadelen van drie beschreven alternatieven uit te werken en uitgebreider te toetsen op precedentwerking, doorwerking op andere regelingen, gelijke behandeling, draagkracht, budgettaire consequenties en uitvoerbaarheid en de Kamer hierover te informeren.

Wij hebben het verzoek vanuit uw Kamer om een onafhankelijke juridische en fiscale analyse naar de fiscale positie van de BIV te laten verrichten, laten uitvoeren door twee onafhankelijke experts; professor dr. A.O. Lubbers (hoogleraar belastingrecht aan de Universiteit Leiden en partner van het kantoor Lubbers, Boer & Douma) en professor mr. G. Boot (hoogleraar arbeidsrecht aan de Universiteit Leiden en raadsheer in de Centrale Raad van Beroep). De rapportage die de twee experts naar aanleiding hiervan hebben opgesteld³, sturen wij u als bijlage bij deze brief.

¹ Kamerstukken II 2023-2024, 31 066, nr. 1408

² Kamerstukken II 2023-2024, 31 066, nr. 1409

³ De experts hebben de eerste versie van hun rapport opgeleverd in februari 2025. Deze versie is naderhand nog op een punt aangevuld.

Onderzoeksopdracht

Wij hebben de experts gevraagd om vanuit hun eigen expertise met een open blik te bezien of de uitleg van de van toepassing zijnde fiscale regelgeving en de daarmee ingenomen standpunten op een correcte wijze hebben plaatsgevonden. Voorts hebben wij gevraagd om de voor- en nadelen van drie verschillende alternatieven die zijn beschreven in een Kamerbrief van 7 juni 2024⁴ uit te werken en nader te toetsen.

Om de verschillende zienswijzen ten aanzien van de fiscale behandeling van de BIV zoveel mogelijk in hun onderzoek te betrekken hebben de experts op 20 december 2024 ook gesproken met vertegenwoordigers van een aantal vakbonden die de belangen van (invalide) militairen behartigen.⁵

Bijzondere invaliditeitsverhoging

De BIV wordt – onder voorwaarden – verstrekt aan oud-militairen die letsel hebben opgelopen tijdens uitoefening van de militaire dienst onder buitengewone of daarmee vergelijkbare omstandigheden, zoals deelname aan crisisbeheersingsoperaties of oefeningen. Het toekennen van smartengeld aan gewond geraakte militairen kent een lange historie die door de experts in hun rapport wordt beschreven.⁶ De huidige BIV maakt onderdeel uit van een uitgebreid rechtspositioneel stelsel ter vergoeding van materiële en immateriële schade.

Fiscale aspecten van de BIV

Onze ambtsvoorgangers hebben middels Kamerbrieven eerder uitleg gegeven over de fiscale positie van de BIV. Wij verwijzen in dit kader naar de Kamerbrieven van 26 oktober 2023⁷ en 7 juni

⁴ Kamerstukken II 2023-2024, 31 066, nr. 1392

⁵ Onderzoek naar de fiscale positie van de Bijzondere invaliditeitsverhoging, prof. mr. G. Boot en prof. dr. A.O. Lubbers, februari 2025, pag. 3

⁶ Onderzoek naar de fiscale positie van de Bijzondere invaliditeitsverhoging, prof. mr. G. Boot en prof. dr. A.O. Lubbers, februari 2025, pag. 3-4

⁷ Kamerstukken II 2023-2024, 31066, nr. 1315

2024⁸. Beide brieven sturen wij mee als bijlagen bij deze brief. De experts bevestigen in het door hen uitgebrachte rapport volledig de conclusies zoals die eerder door onze voorgangers met uw Kamer zijn gedeeld.

De experts concluderen dat de BIV-uitkering moet worden aangemerkt als een niet-vrijgestelde periodieke uitkering die in de heffing van inkomstenbelasting wordt betrokken. Belangrijk onderdeel van de conclusies van de experts is dat de Hoge Raad in het zogenoemde Brandweermanarrest weliswaar bepaalt dat de BIV, als zijnde smartengeld, geen 'loon' is, maar dat dit nog niet betekent dat de uitkering voor de heffing van inkomstenbelasting onbelast is.⁹ Nadat geconcludeerd wordt dat een uitkering geen loon is dient de uitkering aan de andere bronnen van inkomen van de inkomstenbelasting te worden getoetst. De experts concluderen vervolgens: "een invaliditeitsuitkering die maandelijks wordt uitgekeerd en afhankelijk is van het leven van de (voormalige) werknemer, zoals de BIV-uitkering, valt onder de definitie van 'periodieke uitkering'". De experts stellen vervolgens vast dat de BIV niet valt onder een vrijstelling en omdat het vrij besteedbaar inkomen is ook niet onder een vrijstelling thuishoort.

De conclusie dat er volgens de Hoge Raad geen sprake is van loon betekent volgens de experts dat de zogenoemde rangorderegeling in de Wet IB 2001 geen wijziging brengt in de belastbaarheid van de BIV-uitkering. Daarvan zou in dit geval slechts sprake kunnen zijn indien de Hoge Raad zou hebben geoordeeld dat sprake is van vrijgesteld loon.

De conclusie op basis van het Brandweermanarrest zou, zonder verdere aanpassing van wetgeving, luiden dat de BIV-uitkering niet geldt als loon, er dus geen voorheffing op plaatsvindt in de vorm van loonbelasting en premie volksverzekeringen, maar de ontvangers er wel achteraf via hun aangifte inkomstenbelasting alsnog inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen over moeten betalen. Om de ontvangers van de BIV-uitkering te

⁸ Kamerstukken II 2023-2024, 31 066, nr. 1392

⁹ De experts vinden voor dit oordeel ook steun in een annotatie door Van Dijk onder het arrest BNB 1994/22.

ontzorgen heeft de wetgever ervoor gekozen om de BIV-uitkering alsnog weer onder de loonbelasting te brengen door deze toe te voegen aan de lijst van periodieke uitkeringen waarop loonbelasting als voorheffing wordt ingehouden. Dit leidt er derhalve niet toe dat de BIV-gerechtigden meer belasting gaan betalen doch slechts dat er maandelijks al belasting wordt ingehouden en niet achteraf in één keer voor een vol jaar belasting betaald hoeft te worden. De experts trekken deze conclusie ook in hun rapport: “*Wij benadrukken dat de invoering van deze bepaling niet leidt tot een belastingheffing ter zake van de BIV-uitkering die na het Brandweermanarrest niet zou bestaan*”.¹⁰ Bovendien wordt de BIV-uitkering door de maatregel meegenomen in de vooringevulde aangifte.

Wanneer een periodieke uitkering onder de loonbelasting valt, betaalt de uitkerende instantie in principe de werkgeversbijdrage Zorgverzekeringswet (ZVW). Indien de periodieke uitkering niet onder de loonbelasting valt, draagt de ontvanger in principe zelf de premie ZVW. Doordat de wetgever de BIV-uitkering onder de loonbelasting heeft gebracht hebben de oud-militairen dus een financieel voordeel.

De experts geven aan dat zij zich goed kunnen vinden in de door de wetgever gekozen ontzorging van ontvangers van de BIV.¹¹ Ook de terugwerkende kracht tot 25 maart 2022 heeft volgens de experts een goede reden.¹²

De experts onderschrijven de fiscale behandeling van de BIV zoals die is uiteengezet in de brief van 26 oktober 2023 volledig.

¹⁰ Onderzoek naar de fiscale positie van de Bijzondere invaliditeitsverhoging, prof. mr. G. Boot en prof. dr. A.O. Lubbers, februari 2025, pag. 14

¹¹ Onderzoek naar de fiscale positie van de Bijzondere invaliditeitsverhoging, prof. mr. G. Boot en prof. dr. A.O. Lubbers, februari 2025, pag. 12-14

¹² Onderzoek naar de fiscale positie van de Bijzondere invaliditeitsverhoging, prof. mr. G. Boot en prof. dr. A.O. Lubbers, februari 2025, pag. 14

De hoogte van de BIV en alternatieven

De experts geven in hun rapportage aan dat zij op dit moment geen enkele reden hebben om te veronderstellen dat de BIV in het algemeen lager uitkomt dan de bandbreedte aan civielrechtelijk te verwachten bedragen.¹³ In andere woorden; de netto bedragen die de oud-militairen ontvangen aan BIV zijn, naar de civielrechtelijke normen, over het algemeen een afdoende vergoeding voor de geleden immateriële schade (smartengeld). Indien gekozen zou worden voor een van de genoemde (fiscale) alternatieven, te weten defiscalisering of brutering, ontvangen de BIV-gerechtigden juist (veel) meer dan waarop zij volgens de civielrechtelijke normen recht hebben.¹⁴ Voor het substantieel verhogen van de netto-BIV-uitkering zou naar de mening van de experts slechts reden zijn indien de BIV-uitkering in het algemeen lager uitkomt dan de bandbreedte die op basis van het civiele recht als schadevergoeding zouden worden toegekend.¹⁵ Zoals gezegd zien de experts daar geen aanwijzingen voor en om die reden zien zij thans geen reden te adviseren tot defiscalisering of brutering van de BIV-uitkeringen. De experts wijzen er ook op dat de huidige regelingen een resultante zijn van een lange traditie, waarbij wijzigingen in nauw overleg met de sociale partners tot stand plegen te komen. Dit draagt bij aan de acceptatie van de regelingen, wat weer recht doet aan de bijzondere positie waaraan militairen worden blootgesteld. Het ligt dan ook niet voor de hand dat in dat stelsel, plotseling en eenzijdig, door de regelgever een ingrijpende wijziging wordt aangebracht.¹⁶

Ook de suggestie die in uw kamer werd gedaan om de periodieke BIV om te zetten in een eenmalige uitkering, wordt door de experts niet overgenomen.

¹³ Onderzoek naar de fiscale positie van de Bijzondere invaliditeitsverhoging, prof. mr. G. Boot en prof. dr. A.O. Lubbers, februari 2025, pag. 18

¹⁴ Onderzoek naar de fiscale positie van de Bijzondere invaliditeitsverhoging, prof. mr. G. Boot en prof. dr. A.O. Lubbers, februari 2025, pag. 20

¹⁵ Onderzoek naar de fiscale positie van de Bijzondere invaliditeitsverhoging, prof. mr. G. Boot en prof. dr. A.O. Lubbers, februari 2025, pag. 20

¹⁶ Onderzoek naar de fiscale positie van de Bijzondere invaliditeitsverhoging, prof. mr. G. Boot en prof. dr. A.O. Lubbers, februari 2025, pag. 20

Specifieke juridische grondslag

Door de experts wordt wel geconstateerd dat de BIV in – wellicht uitzonderlijke - individuele gevallen tot een te laag bedrag kan leiden.¹⁷ De experts schrijven, in navolging van de Centrale Raad van Beroep¹⁸ dat dit in ieder geval voor de hand ligt in situaties waarbij grote immateriële schade is geleden, maar de militair een korte levensverwachting heeft. In die situatie ontvangt de militair een kortdurende BIV, en daarmee een relatief laag in totaliteit uit te keren bedrag¹⁹. De experts noemen dat in dergelijke, zeer uitzonderlijke, gevallen al een hogere (extra) vergoeding dan op grond van de BIV wordt toegekend. Dit maatwerk vindt zijn grondslag in art. 115 van het Algemeen militair ambtenarenreglement (schadeloosstelling) en art. 26 van het Inkomstenbesluit militairen (hardheidsclausule).

Wat de experts echter opvalt is dat bij de vaststelling van de Volledige Schadevergoeding op grond van de Regeling Volledige Schadevergoeding (RVS) alleen gekeken wordt naar de materiële schadeposten.²⁰ In de Nota van Toelichting van de RVS²¹ wordt gesteld 'Een smartengeld wordt niet toegekend nu de bijzondere invaliditeitsverhoging als zodanig gezien moet worden. Dit is in lijn met de uitspraak van de Centrale Raad van Beroep van 28 juni 2007 (LJN BA9032).'

¹⁷ Onderzoek naar de fiscale positie van de Bijzondere invaliditeitsverhoging, prof. mr. G. Boot en prof. dr. A.O. Lubbers, februari 2025, pag. 20

¹⁸ CRvB 28 juni 2007, nr. 05-4599 MAW + 05-4953 MAW, ECLI:NL:CRVB:2007:BA9032

¹⁹ Onderzoek naar de fiscale positie van de Bijzondere invaliditeitsverhoging, prof. mr. G. Boot en prof. dr. A.O. Lubbers, februari 2025, pag. 20

²⁰ Onderzoek naar de fiscale positie van de Bijzondere invaliditeitsverhoging, prof. mr. G. Boot en prof. dr. A.O. Lubbers, februari 2025, pag. 17

²¹ Besluit van 19 juni 2014 tot wijziging van de bepalingen inzake volledige schadevergoeding voor militaire oorlogs- en dienstslachtoffers en voor slachtoffers van bedrijfsongevallen onder militairen en onder burgerambtenaren van Defensie alsmede tot invoering van een «ereschuldregeling» voor veteranen

Het is niet onbegrijpelijk dat de experts de uitleg van de uitspraak van de Centrale Raad van Beroep in Nota van Toelichting wel erg ruim vinden. In feite vindt Defensie dit in de uitvoeringspraktijk ook en wordt in het geval van een onbillijke situatie een aanvullend smartengeld toegekend. Dat dit niet vaak aan de orde is, doet daar niet aan af.

De experts doen de suggestie een specifieke juridische grondslag te creëren door het mogelijk te maken op grond van de Regeling Volledige Schadevergoeding ook immateriële schade te kunnen verzoeken. De experts hebben de indruk dat

zich slechts in een zeer beperkt aantal gevallen de situatie voordoet dat de BIV-aanspraak onder de civielrechtelijke bandbreedte komt. Overwogen wordt daarom dat aan de ene kant zou kunnen worden betoogd dat het om een zo klein aantal gevallen gaat, en waar in de praktijk nu al een oplossing voor gevonden wordt, dat een aanvullende wettelijke regeling niet nodig is. Aan de andere kant kan

worden betoogd dat ook als het om een zeer klein aantal gevallen gaat, het goed is dat duidelijk wordt vastgelegd dat de gewonde militair 'recht' heeft op aanvullend smartengeld in de uitzonderlijke situatie dat de BIV-uitkering onder de civielrechtelijke bandbreedte komt.

Het is bij de uitvoering van de Regeling Volledige Schadevergoeding staande praktijk dat als er aanwijzingen zijn dat een militair onder de civielrechtelijke bandbreedte komt, een (aanvullende) smartengeldvergoeding vergoed kan worden. Zoals gezegd, is dit niet vaak aan de orde. Hoewel daar al wel een algemene wettelijke grondslag voor is, in de vorm van een hardheidsclausule, nemen we de suggestie van de experts graag over. Defensie hecht er waarde aan dit recht van de gewonde militair specifiek vast te leggen in de RVS en zal hierover in overleg treden met de vakbonden.

Conclusie

De experts onderschrijven de fiscale behandeling van de BIV zoals die is uiteengezet in de brief van 26 oktober 2023 aan uw Kamer volledig.²²

Als de BIV op dit moment als een adequate voorziening kan worden beschouwd, dan ligt het volgens de experts niet voor de hand één van de drie alternatieve varianten te omarmen die zijn voorgesteld in de brief van 7 juni 2024. Die varianten hebben immers alle drie als consequentie dat ontvanger van de BIV-uitkering per saldo een substantieel hogere netto-BIV-uitkering krijgt.

Voor het substantieel verhogen van de netto-BIV-uitkering zou naar de mening van de experts slechts reden zijn indien de BIV-uitkering in het algemeen lager uitkomt dan de bandbreedte aan bedragen die op basis van het civiele recht als schadevergoeding zouden worden toegekend. Daar hebben de experts geen aanwijzingen voor gevonden. Om die reden zien de experts geen reden thans te adviseren tot defiscalisering of brutering van de BIV-uitkering. Omdat de experts geen reden zien om één van de genoemde alternatieven te adviseren, zien zij ook geen aanleiding om met de alternatieven samenhangende aspecten zoals precedentwerking of budgettaire consequenties verder te onderzoeken.

Voor het substantieel verhogen van de netto-BIV-uitkering is volgens de experts (mede) de wijze waarop de huidige regelingen tot stand zijn gekomen relevant. De huidige regelingen zijn de resultante van een lange traditie, waarbij de uitwerking in nauw overleg met de sociale partners tot stand is gekomen. Het

ligt dan volgens de experts niet voor de hand dat in dat stelsel, plotseling en eenzijdig, door de regelgever een ingrijpende wijziging wordt aangebracht.

De suggestie van de experts een specifieke juridische grondslag te creëren door het mogelijk te maken op grond van de RVS ook immateriële schade te kunnen verzoeken, wordt door Defensie omarmd.

²² Onderzoek naar de fiscale positie van de Bijzondere invaliditeitsverhoging, prof. mr. G. Boot en prof. dr. A.O. Lubbers, februari 2025, pag. 20

Tot slot willen wij onze dank uitspreken naar professor Lubbers en professor Boot. Hun werk verschaft een breder inzicht en draagt bij aan de verbetering van de positie van de invalide militair.

De staatssecretaris van Financiën,
T. van Oostenbruggen

De staatssecretaris van Defensie,
G.P. Tuinman