



> Retouradres Postbus 20201 2500 EE Den Haag

Aan de Koning

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

Korte Voorhout 7
2511 CW Den Haag
Postbus 20201
2500 EE Den Haag
www.rijksoverheid.nl

Ons kenmerk
2022-0000229371

Uw brief (kenmerk)

Datum

Betreft Nader rapport inzake het wetsvoorstel Belastingplan
2023

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 2 september 2022, no. 2022001775, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 12 september 2022, no. W06.22.0178/III, bied ik U, mede namens de Staatssecretaris van Financiën – Toeslagen & Douane, hierbij aan.

Het kabinet is de Afdeling erkentelijk voor de voortvarendheid waarmee het advies over het bovenvermelde voorstel is uitgebracht.

Naar aanleiding van het advies, dat hieronder cursief is opgenomen, merk ik het volgende op.

Zij vraagt in het bijzonder aandacht voor de uitvoeringsproblematiek: niet alles kan, en zeker niet tegelijkertijd. De Afdeling wijst op het belang van prioriteitstelling en adviseert nader in te gaan op de omvang en samenstelling van het nu voorgestelde pakket maatregelen en de prioriteitstelling daarbij. Zij merkt op dat de individuele uitvoeringstoetsen steeds tot de eindconclusie 'uitvoerbaar' leiden, maar dat op meerdere plaatsen voorbehouden worden gemaakt vanwege benodigde personele of IV-capaciteit. De uitvoeringstoetsen noch de toelichting bevatten een beschouwing over de uitvoerbaarheid van het pakket als geheel, terwijl de individuele uitvoeringstoetsen wel aanleiding geven tot de vraag of alle in het pakket voorgestelde maatregelen tegelijk mogelijk zijn en, zo ja, ten koste waarvan.

2. Uitvoering

Het voorliggende Belastingpakket 2023 is een illustratie van de spanning tussen wat politiek, juridisch en maatschappelijk wenselijk is, en wat uitvoeringsdiensten, waaronder de Belastingdienst, in de praktijk nog kunnen uitvoeren. Voorbeelden zijn het niet kunnen invoeren van een juridisch beter passend heffingvrij inkomen in de Overbruggingswet box 3 in plaats van een niet goed in het systeem passend en tot vreemde effecten leidend heffingvrij vermogen,¹ het pas vanaf 2024 kunnen uitzonderen van mineraalwater van de verbruiksbelasting alcoholvrije

¹ Paragraaf 4.3 van de toelichting op de Overbruggingswet box 3.

dranken, waardoor de accijns op mineraalwater in 2023 juist wordt verhoogd² en het voorstel voor aanpassing van de wettelijke regeling voor de multiplier in de giftenaftrek³ aan de IT-technische werkelijkheid en de bestaande uitvoeringspraktijk.

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

Ons kenmerk
2022-0000229371

De problemen bij de Belastingdienst zijn op zich bekend. De systemen van de Belastingdienst zijn verouderd en overbelast. De dienst kampt met grote personeelstekorten op een krappe arbeidsmarkt. De dienst wordt bovendien geconfronteerd met aanzienlijke extra opgaven. Bij de van dit pakket deel uitmakende wetsvoorstellen rechtsherstel box 3 en overbruggingsregeling box 3 is deze problematiek bij uitstek aan de orde, maar deze problemen spelen over de hele linie, op grote en kleine onderdelen van de belastingwetgeving, zoals bovengenoemde voorbeelden illustreren.

Aanpak van verouderde systemen is noodzakelijk, maar ook arbeidsintensief. Deze moderniseringstrajecten lopen regelmatig vertraging op, doordat de daarvoor gereserveerde capaciteit moet worden ingezet voor acute noden en wensen. De storingsrisico's nemen daardoor toe. Regelmatig moeten noodvoorzieningen worden getroffen. Deze vergen veelal extra inspanningen, terwijl met noodvoorzieningen het systeem als geheel niet alleen gecompliceerder, maar ook kwetsbaarder en instabieler wordt.⁴

De focus op automatisering van de afgelopen decennia maakt ook dat de mogelijkheden om processen alsnog handmatig af te handelen relatief beperkt zijn. Het gaat overigens al snel om dusdanig grote aantallen, dat handmatige verwerking tot grote vertragingen leidt. De hersteloperatie toeslagen en de problematiek inzake box 3 zijn hiervan illustraties. Verdringing tussen verschillende noodzakelijke handelingen leidt tot opstoppen. Zo leiden vertraging in de afhandeling van bezwaarschriften en verzoeken tot procedures inzake dwangsommen en ingebrekestellingen wegens niet tijdig beslissen tot vertraging in de primaire processen.⁵ De impact van incidenten op de uitvoeringscapaciteit is mede daardoor vaak groot.

Samengevat staat de Belastingdienst onder grote druk, en de risico's op procesverstoringen zijn groot. Het doorvoeren van nieuwe maatregelen zal regelmatig leiden tot vergroting van die risico's. De vraag is dan of het verstandig is om, als overheidsingrijpen noodzakelijk is, een fiscale maatregel te nemen die via het uitvoeringssysteem van de Belastingdienst loopt, of dat beter een buiten die systemen lopend alternatief kan worden gevonden. Dit geldt temeer als een maatregel slechts een beperkt aantal mensen aangaat, terwijl dit het risico op een verstoring van de systemen vergroot of herprioritering van inzet van informatievoorziening (IV)-capaciteit⁶ noodzakelijk maakt, hetgeen gevolgen kan hebben voor grote groepen belastingbetalers en/of toeslaggerechtigden.

² Paragraaf 1 van de toelichting, onder het kopje Gezondheid.

³ De in artikel I, onderdeel BB, voorgestelde wijziging van artikel 6.39a Wet inkomstenbelasting 2001 op grond waarvan de hoogte van de maximaal voor de multiplier in aanmerking te nemen giften voor partners niet wordt verubbeld.

⁴ Zie in dit verband bijvoorbeeld de problematiek rond het noodspoor voor E-commerce (Kamerstukken II 2020/21,35527). Zie ook de uitvoeringstoetsen bij de Wet rechtsherstel box 3 en de Overbruggingswet box 3.

⁵ Zo leiden de vele ingebrekestellingen en dwangsomprocedures in de hersteloperatie toeslagen tot verdere vertragingen in de hersteloperatie zelf.

⁶ De informatievoorziening betreft het geheel van mensen, middelen en maatregelen van een organisatie, gericht op de informatiebehoefte (operationele informatie, besturingsinformatie en verantwoordingsinformatie) van die organisatie. ICT maakt hiervan onderdeel uit.

Een voorbeeld is het voorstel in dit wetsvoorstel Belastingplan 2023 om het mogelijk te maken dat personen die in vrouwen- of mannenopvang wonen, zonder hun partner toeslagen kunnen aanvragen.⁷ De Afdeling begrijpt de wens om iets voor deze kwetsbare groep te doen. De vraag is echter of het een gelukkige keuze is om dit via het op massale processen gerichte toeslagensysteem te doen.

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

Ons kenmerk
2022-0000229371

Blijkens de uitvoeringstoets betreft het een relatief kleine groep van jaarlijks 3000 personen en moet de Belastingdienst hiervoor een andere prioriteit aanbrengen in het IV-portfolio en andere taken vertraging laten oplopen, dit naast het mogelijke aanvullende risico op verstoringen. Dit kan dus betekenen dat IV-aanpassingen ten bate van een grote groep belastingplichtigen of toeslaggerechtigden pas later kunnen worden doorgevoerd. Dit roept de vraag op of voor de oplossing voor een dergelijke kleine groep niet beter buiten het domein van de toeslagen naar alternatieven kan worden gezocht, zoals wellicht door het rechtstreeks financieel ondersteunen via de mannen- of vrouwenopvang.

Het voorgaande brengt mee dat het van groot belang is dat de wetgever, het kabinet én het parlement zich bij de vorming van nieuw beleid bewust blijven van de uitvoeringsaspecten en -risico's en deze in volle omvang meewegen bij de besluitvorming. Zij wijst in dit verband ook op het rapport van de Parlementaire Commissie uitvoeringsorganisaties (Bosman), die deze problematiek in kaart heeft gebracht en nuttige aanbevelingen heeft gedaan.⁸ De wetgever kan het zich niet veroorloven de uitvoeringsaspecten te veronachtzamen.

Dit betekent ook dat steeds nadrukkelijker – ook politiek – zal moeten worden afgewogen waar schaarse middelen en menskracht voor zullen worden ingezet, en – vooral – waarvoor niet (meer). Niet alles kan, en zeker niet tegelijkertijd. Inzichtelijk moet zijn welke activiteiten niet kunnen worden uitgevoerd of moeten worden uitgesteld. Menskracht en ICT-capaciteit kan maar één keer worden ingezet. Uitdrukkelijk zal bij nieuwe initiatieven dan ook moeten worden bedacht welke activiteiten zullen moeten worden gestaakt om nieuwe activiteiten mogelijk te maken. Keuzes en prioritering zijn noodzakelijk, ook in het fiscale domein.

Tegen deze achtergrond waardeert de Afdeling positief, dat in het pakket ook maatregelen zijn opgenomen die – ook in de uitvoering – tot vereenvoudiging leiden. Te denken valt de invoering van een nultarief in de BTW voor zonnepanelen en de afschaffing van de fiscale oudedagsreserve (FOR).

Tegelijkertijd moet worden geconstateerd dat het pakket een groot aantal maatregelen bevat die opnieuw druk leggen op de Belastingdienst. In de toelichting wordt de omvang van het pakket onderkend, maar wordt – terecht – gewezen op de gerechtvaardigde verwachting van de samenleving dat het kabinet met urgentie een aantal belangrijke maatschappelijke problemen aanpakt.⁹ De Afdeling merkt op dat het juist daarom zaak is dat streng de hand wordt gehouden aan het stellen van prioriteiten: is invoering van een maatregel écht noodzakelijk, en moet het nú? Op onderdelen zijn hierover twijfels mogelijk.¹⁰

⁷ Artikel XLI, onderdeel A.

⁸ 20210225_eindrapport_tijdelijke_commissie_uitvoeringsorganisaties.pdf (tweedekamer.nl). Zie ook ABD-Topconsult, Werk aan uitvoering, Fase 2, Handelingsperspectieven en samenvatting analyse, juli 2020.

⁹ Toelichting, paragraaf 1.

¹⁰ Zie bijvoorbeeld het heden eveneens uitgebrachte advies over het voorstel introductie minimum CO₂-prijs industrie.

De Afdeling begrijpt de noodzaak tot het treffen van maatregelen in deze bijzondere situatie. Juist gelet op de prioriteit van die maatregelen adviseert zij nader in te gaan op de omvang en samenstelling van het nu voorgestelde pakket maatregelen en de prioriteitsstelling daarbij. Zij merkt op dat de individuele uitvoeringstoetsen steeds tot de eindconclusie “uitvoerbaar” leiden, maar dat op meerdere plaatsen voorbehouden worden gemaakt vanwege benodigde personele of IV-capaciteit. De uitvoeringstoetsen noch de toelichting bevatten een beschouwing over de uitvoerbaarheid van het pakket als geheel, terwijl de individuele uitvoeringstoetsen wel aanleiding geven tot de vraag of alle in het pakket voorgestelde maatregelen tegelijk mogelijk zijn en, zo ja, ten koste waarvan. Zij adviseert hierop in de toelichting nader in te gaan en zo nodig het wetsvoorstel aan te passen.

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

Ons kenmerk
2022-0000229371

Het kabinet onderschrijft het belang dat de Afdeling advisering van de Raad van State hecht aan de gevolgen van het pakket Belastingplan 2023 voor de uitvoering. In het coalitieakkoord is aangegeven dat het samenspel tussen uitvoering en beleid erg belangrijk is om tot effectief beleid te komen waarmee een bijdrage geleverd kan worden aan het oplossen van maatschappelijke opgaven. Ik heb vervolgens in de Fiscale beleids- en uitvoeringsagenda toegezegd om – in lijn met de motie Van Dijk¹¹ – in de reguliere parameterbrief uitgebreid in te gaan op de effecten van de wetgeving in het pakket voor de uitvoering van de Belastingdienst.¹²

Het pakket Belastingplan 2023 is ook in zijn geheel uitvoerbaar. Voor toetsen met gele en rode vlaggen geldt dat de Belastingdienst heeft aangegeven dat het voorstel op de weergegeven aspecten risico's met zich meebrengt of er negatieve gevolgen zijn voor de handhaafbaarheid of fraudebestendigheid. Een gele of rode vlag betekent niet per se dat een maatregel onuitvoerbaar is. Een maatregel kan nog steeds uitvoerbaar zijn, waarbij dan wel geaccepteerd moet worden dat op bijvoorbeeld handhaafbaarheid wordt ingeboet. De voorgenomen maatregelen vergen een flinke inspanning van de Belastingdienst. Daarbij heeft op onderdelen prioritering plaatsgevonden of dient die nog plaats te vinden. Door prioritering worden beleidsmaatregelen of verbetermaatregelen in de uitvoering uitgesteld om ruimte te maken voor de urgente maatschappelijke vraagstukken waar we voor staan. Een voorbeeld van een maatregel die voortkomt uit die urgente maatschappelijke vraagstukken is de inkomensafhankelijke huurverlaging, welke door de Belastingdienst uit zal worden gevoerd, ondanks het uitgangspunt om geen nieuwe niet-fiscale taken bij de Belastingdienst onder te brengen.

In de bijlage bij de aanbiedingsbrief van het pakket Belastingplan 2023 “Uitvoerbaarheid: inzicht in samenloop uitvoering Belastingdienst en uiterste data parameteraanpassingen Belastingdienst, Douane en Toeslagen” wordt uitgebreid ingegaan op de gevolgen in vooral de ICT- en personele sfeer. Dit is een eerste invulling van de motie van Dijk en mijn toezegging in het commissiedebat van 7 september om een overzicht van de uitvoeringsaspecten van ingediende en aangekondigde wetsvoorstellen te maken.

Deze bijlage is een nieuw product dat in principe jaarlijks zal worden aangeboden aan de Kamer om actueel inzicht te bieden in de wisselwerking tussen beleid en uitvoering. De bijlage bevat een overzicht van de uitvoeringstoetsen op het

¹¹ Kamerstukken II 2021/2022, 35927, nr. 67.

¹² Kamerstukken II 2021/2022, 32140, nr. 119.

pakket Belastingplan, een inzicht in de moderniseringsopgave en prioriteringskeuzes ICT en een overzicht van de dossiers die (relatief) grote personeelsinzet vragen en de prioriteringskeuzes die dat met zich meebrengt. Het betreft een groeitraject en zal in de komende periode verder gespecificeerd en uitgebreid worden.

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

Ons kenmerk
2022-0000229371

De Afdeling advisering roept ook de vraag op of voor de oplossing met betrekking tot toeslagen voor de personen die in vrouwen- of mannenopvang verblijven niet beter buiten het domein van de toeslagen naar alternatieven kan worden gezocht. In de memorie van toelichting is nader toegelicht dat ook naar andere oplossingen is gekeken, maar deze naar oordeel van het kabinet meer nadelen kennen.

3. Aanmerkelijk belang (box 2)

Het wetsvoorstel Belastingplan 2023 bevat verschillende maatregelen die er op zijn gericht in de toekomst het evenwicht tussen de lasten op arbeid en de lasten in de winstsfeer meer in balans te brengen. Zo worden in de regeling over aanmerkelijk belang (box 2) in 2024 twee tariefschijven ingevoerd, wordt de zelfstandigenaftrek vanaf 2023 verder afgebouwd en wordt aangekondigd dat volgend jaar maatregelen zullen worden voorgesteld om fiscale constructies breder aan te pakken. Ook wordt in 2023 de grens van de eerste schijf in de vennootschapsbelasting verlaagd naar het niveau van 2020 en het tarief in die schijf verhoogd tot 19%. Bij de introductie in box 2 van twee tariefschijven gaat een basistarief van 24,5% gelden voor winstuitkeringen tot € 67.000 (€ 134.000 voor fiscale partners). Daarboven wordt een tarief van 31% voorgesteld. De maatregel is blijkens de toelichting primair als dekkingsmaatregel voor het rechtsherstel in box 3 bedoeld, maar deze maatregel zorgt er ook voor dat werkenden fiscaal meer gelijk worden behandeld, aldus de toelichting

In het licht van de bestaande disbalans begrijpt de Afdeling dat maatregelen in box 2 in samenhang met maatregelen in de sfeer van de vennootschapsbelasting worden genomen. Dat niet alle maatregelen in één keer worden genomen is daarbij begrijpelijk. Wel betekent een gefaseerde aanpak dat belastingplichtigen in de tussentijd alternatieven hebben waardoor de verwachte belastingopbrengsten maar beperkt zullen worden gerealiseerd.

Houders van aandelenbelangen van minimaal 5% (aanmerkelijkbelanghouders) hebben, anders dan werknemers, binnen de grenzen van de huidige wetgeving verschillende mogelijkheden om dusdanige voorzieningen te treffen dat zo min mogelijk belasting wordt betaald of belastingbetaling voor een lange periode wordt uitgesteld, of zelfs wordt afgesteld. Gezien de facto verlaging van het box 2 tarief die nu voor 2024 wordt aangekondigd (van 26,9% naar 24,5% voor aanmerkelijkbelanginkomen tot € 134.000 als de aanmerkelijkbelanghouder een fiscaal partner heeft), gaat van de maatregel in ieder geval voor 2023 een sterke prikkel tot uitstel van dividenduitkeringen uit en het in plaats daarvan lenen van gelden van de eigen BV.

Bij het geleidelijk uit balans raken van het belastingstelsel na de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) spelen opeenvolgende verlagingen van de tarieven in de vennootschapsbelasting en invoering en uitbreiding van verschillende belastingfaciliteiten (vennootschapsbelasting, ib-winst, inkomsten uit arbeid, aanmerkelijkbelangheffing, inkomsten uit vermogen en erfbelasting) een belangrijke rol. Figuur 3.1.2 van de Miljoenennota 2023 is in dit verband instructief. Daaruit blijkt dat de belasting op loon hoger is dan de belasting op

winst uit onderneming en ook dan de gecombineerde heffing bij aanmerkelijk belanghouders. Ook wijst de Afdeling op het rapport IBO Vermogensverdeling, waarin wordt geschetst dat de verstoring van het evenwicht voor de directeur grootaandeelhouder het gevolg is van enerzijds opeenvolgende verlagingen van de vennootschapsbelastingtarieven en anderzijds het verhogen van de schijfgrens voor het lage vennootschapsbelastingtarief.

De vraag is welke effecten mogen worden verwacht van enerzijds de nieuwe tarieven in box 2, inclusief het effect van de voorgestelde wijziging van de algemene heffingskorting, en anderzijds de maatregelen in de vennootschapsbelasting, alsmede de omstandigheid dat het normale tarief in de vennootschapsbelasting ongewijzigd blijft en verschillende doorschuifregelingen en andere faciliteiten als de bedrijfsopvolgingsregeling vooralsnog blijven bestaan.

Het geheel overziende kunnen twijfels bestaan over de verwachte belastingopbrengsten als gevolg van de aangepaste tarieven in box 2, ook nu de eerste, ten opzichte van het huidige tarief verlaagde, schijf vergeleken met de eerste schijf in box 1 (€ 73.031 in 2023) ruim is voor aanmerkelijk belanghouders met een fiscale partner (€ 134.000). Ook lijkt dit de aanzuigende werking van box 2 ten opzichte van box 3, waarvoor tariefsverhogingen worden ingevoerd, niet te zullen stoppen. Hierbij speelt ook dat in de uitvoeringstoets is aangegeven dat het introduceren van twee schijven in box 2 weliswaar uitvoerbaar is, maar dat de daaruit voortvloeiende noodzakelijke herprioritering in het IV-portfolio consequenties heeft voor maatregelen gericht op het verbeteren van de dienstverlening, beheer en onderhoud of wetgeving en nieuwe beleidswensen, waardoor een belangenafweging dienstig is tussen deze maatregel en de maatregelen die door die herprioritering pas later kunnen worden ingevoerd. De Afdeling adviseert in de toelichting nader op het voorgaande in te gaan.

De introductie van de twee schijven in box 2 zorgt, in samenhang gezien met de voorgestelde wijzigingen van het tarief van de vennootschapsbelasting, ervoor dat werkenden (werknemers, IB-ondernemers en directeur groot aandeelhouders) fiscaal meer gelijk behandeld worden. Doordat een dividenduitkering tot € 67.000 tegen het lage tarief van 24,5% wordt belast, wordt de belastingplichtige in box 2 gestimuleerd om jaarlijks (een deel van) de winst van de bv in de vorm van dividend uit te laten keren. Hierdoor wordt belastinguitstel door winstinhouding ontmoedigd.

De Afdeling adviseert om nader toe te lichten hoe de verwachte belastingopbrengsten zijn geraamd. De raming van de maatregel is nader uitgelegd in de ramingstoelichting die met het Belastingplan 2023 wordt verstrekt aan de Tweede Kamer. De raming is gecertificeerd door het Centraal Planbureau. In de raming is rekening gehouden met de forse gedragseffecten die optreden bij tariefsaanpassingen in box 2. Ten eerste is er het effect dat fiscale partners het inkomen uit aanmerkelijk belang kunnen verdelen onder elkaar, waardoor voor hen feitelijk de grens van de eerste schijf bij € 134.000 ligt. Ten tweede is er het effect dat winstuitkeringen verdeeld zullen worden over verschillende jaren. Met de veronderstelling dat winstuitkeringen gemiddeld over vijf jaren verdeeld zullen worden, wordt 54% van de box 2 grondslag belast in de lage schijf en 46% van de box 2 grondslag in de hoge schijf. Daarmee komt het gemiddelde tarief uit op 27,5%. Dit is hoger dan het huidige tarief van 26,9%. De maatregel leidt daarmee tot een structureel hogere belastingopbrengst. Het derde belangrijke gedragseffect is dat aanmerkelijkbelanghouders zullen anticiperen op de tariefsaanpassing per 2024 door ofwel winstuitkeringen naar voren te halen voor

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

Ons kenmerk
2022-0000229371

het deel dat vanaf 2024 in de hoge schijf terechtkomt, dan wel uit te stellen voor het deel dat vanaf 2024 in de lage schijf belandt. Ook hiermee is rekening gehouden in de raming. Per saldo zal een schuif van winstuitkeringen naar 2023 plaatsvinden, waardoor in 2023 een eenmalige hogere opbrengst verwacht wordt, gevolgd door een derving in de latere jaren. Het geheel aan verschuivingen van opbrengst over de jaren is, in overeenstemming met de begrotingsregels, omgerekend naar een vlakke budgettaire reeks met dezelfde netto contante waarde.

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

Ons kenmerk
2022-0000229371

Het effect van de wijziging van de afbouw van de algemene heffingskorting is bij de raming van die maatregel meegenomen. De interactie tussen de aanpassing in het vennootschapsbelastingtarief en de opbrengst in box 2 is naar verwachting klein, aangezien deze aanpassing een klein effect heeft op de box 2-grondslag en vertraagd doorwerkt daarin. Naar verwachting hebben de verschillende doorschuifregelingen en andere faciliteiten zoals de bedrijfsopvolgingsregeling geen invloed op de opbrengst van deze maatregel, aangezien het gebruik van de regelingen hetzelfde zal blijven voor die gevallen waar deze regelingen voordeel bieden.

De Afdeling vraagt ook aandacht voor de aanzuigende werking van box 2 ten opzichte van box 3. Ten aanzien van de verhouding tussen box 2 en box 3 kan worden opgemerkt dat met het wetsvoorstel Overbruggingswet box 3¹³ wordt voorgesteld om het box 3-stelsel per 2023 te wijzigen. Op grond van dit wetsvoorstel wordt de heffingsgrondslag in box 3 gebaseerd op de werkelijke samenstelling van het vermogen. Door het loslaten van de forfaitaire samenstelling van het vermogen en het hanteren van rendementspercentages voor de hierboven beschreven vermogenscategorieën, wordt het werkelijk behaalde rendement beter benaderd dan in het huidige box 3-stelsel. Dit heeft tot gevolg dat de fiscale prikkel vermogensbestanddelen vanuit box 3 onder te brengen in box 2 naar verwachting afneemt.

4. Beperken 30%-regeling

Het wetsvoorstel voorziet in beperking van de 30%-regeling. Dit gebeurt door het loon waarover de 30%-regeling kan worden toegepast af te toppen. Het voorstel sluit daarvoor aan bij de norm die geldt ingevolge de Wet normering topinkomens (WNT). In dat verband merkt de toelichting op dat vooral bij hogere inkomens sprake zal zijn van een ruimere onbelaste vergoeding dan de werkelijke kosten, omdat de werkelijke extraterritoriale kosten niet evenredig toenemen bij een hoger loon.

De Afdeling begrijpt de keuze voor aftopping van de 30%-regeling. Zij mist echter een inhoudelijke motivering voor de voorgestelde aftoppingsgrens. De keuze voor aansluiting bij de norm uit de WNT overtuigt niet. De context van die norm is immers een geheel andere. Het gaat bij de WNT om een verantwoorde besteding van collectieve middelen, en anders dan bij de 30%-regeling gaat het bij de WNT niet om door werkgevers naar Nederland gehaalde expats. De Afdeling acht een nadere motivering van de hoogte van de aftoppingsgrens, toegesneden op de (feitelijke) situatie van deze groep werknemers, nodig. In dat verband merkt de

¹³ Wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001 om de berekening van het voordeel uit sparen en beleggen in overeenstemming te brengen met de uitspraak van de Hoge Raad van 24 december 2021 (Overbruggingswet box 3).

Afdeling nog op dat het wellicht voor de hand had gelegen eerst de resultaten af te wachten van de evaluatie, die in 2024 plaatsvindt.¹⁴

Voorts merkt de Afdeling op dat door in het voorstel de aftoppingsgrens niet vast te stellen op een bedrag, zoals bij andere maatregelen in de loonbelasting gebruikelijk is,¹⁵ maar één-op-één te koppelen aan de externe norm in de WNT, de fiscale 30%-regeling, en de daarmee gepaard gaande budgettaire gevolgen, afhankelijk wordt gesteld van de afwijkende, WNT-context. Dit blijkt reeds uit de toelichting, waarin melding wordt gemaakt van het feit dat de WNT-norm gekoppeld is aan de ontwikkeling van de contractuele loonkosten en daardoor in 2024 vermoedelijk op een hoger bedrag zal worden gesteld.¹⁶ De keuze om desondanks bij deze norm aan te sluiten wordt niet toegelicht.

De toelichting maakt evenmin duidelijk waarom de overgangsregeling twee en niet vier jaar omvat, ondanks dat dit, alhoewel het een relatief kleine groep uitzonderingsgevallen betreft, volgens de uitvoeringstoets een enorme potentiële impact heeft op het uitvoeringsproces. Volgens de uitvoeringstoets betekent de beperking van de overgangstermijn dat de Belastingdienst 280 fte nodig heeft voor de verwachte bezwaren van mensen die in 2021 en 2022 hun beschikking hebben ontvangen en de 30% regeling in 2026 en 2027 niet meer over hun hele inkomen kunnen toepassen. De uitvoeringstoets geeft bovendien aan dat als deze 280 fte niet geworven kunnen worden, dit een nieuwe prioritering vergt van andere prioritaire dossiers en regulier werk binnen het loonheffingendomein. De toelichting maakt geen expliciete afweging tussen dit uitvoeringsnadeel van de overgangstermijn tot en met 2025 en de daaraan verbonden uitvoeringskosten van € 33,25 miljoen¹⁷ en het budgettaire nadeel van een overgangsperiode tot en met 2027.

De Afdeling adviseert de toelichting met inachtneming van het voorgaande aan te vullen en zo nodig het voorstel aan te passen.

Het kabinet ziet geen aanleiding de eerstvolgende evaluatie van de 30%-regeling af te wachten alvorens de aftoppingsmaatregel in te voeren. In de in 2017 uitgevoerde evaluatie van de 30%-regeling¹⁸ is reeds onderzocht in hoeverre het forfait binnen de 30%-regeling aansluit bij de daadwerkelijk gemaakte extraterritoriale kosten (ETK). Uit die evaluatie komt naar voren dat voor ongeveer de helft van de gebruikers het forfait een ruimere onbelaste vergoeding lijkt te bieden dan waarvan sprake zou zijn bij vergoeding van de daadwerkelijk gemaakte ETK. Verder komt naar voren dat het forfait binnen de 30%-regeling vanaf een loon van € 100.000 steeds minder goed aansluit bij de daadwerkelijk gemaakte ETK en dat het percentage aan werkelijke kosten dat tegenover het forfait staat kan dalen tot slechts 6%. De voorgestelde maatregel sluit aan op deze bevindingen. Daarbij wordt een hogere grens dan de genoemde € 100.000 voorgesteld om tegemoet te komen aan de omstandigheid dat in individuele situaties de werkelijke kosten kunnen afwijken van wat gemiddeld aan de orde is. Door de onbelaste vergoeding binnen de 30%-regeling vanaf een loon van

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

Ons kenmerk
2022-0000229371

¹⁴ De Afdeling merkt hierbij nog op, dat de mededeling in de toelichting, dat bij de evaluatie van de 30%-regeling in 2024 ook de nu voorgestelde aanpassing meeloopt, problematisch is, nu deze aanpassing pas in 2024 in werking treedt.

¹⁵ In de Wet op de loonbelasting 1964 staan over het algemeen eigen normen, zoals voor de hoogte van het gebruikelijk loon (€ 48.000; artikel 12a, eerste lid, onderdeel c), het maximum bedrag om met de omkeerregeling pensioen op te bouwen (€ 114.866; artikel 18ga, eerste lid) en voor de bepaling van pseudo-eindheffing bij excessieve vertrekvergoedingen (€ 576.000; artikel 32bb, tweede lid).

¹⁶ Toelichting, paragraaf 4.14, voetnoot 52.

¹⁷ Bij externe werving zouden de kosten volgens de uitvoeringstoets nog vele malen hoger zijn.

¹⁸ Kamerstukken II 2016/17, 34552, nr. 84 en bijlage 810249.

€ 216.000 te maximeren, zal de 30%-regeling beter aansluiten bij het vergoeden van de daadwerkelijk gemaakte ETK. Daarnaast wordt een bedrag van € 64.800 (30% van € 216.000) als maximale onbelaste vergoeding dermate ruim geacht dat ook ingekomen werknemers met een hoger loon in toereikende mate van de regeling gebruik kunnen maken. Met de aansluiting bij de WNT-norm wordt een loonontwikkeling geïncorporeerd en wordt een duidelijke en bekende norm gehanteerd. De memorie van toelichting is op dit onderdeel aangepast. Zoals de Afdeling verder terecht opmerkt is het in 2024 evalueren van de voorgestelde maatregel die per 2024 ingaat niet goed mogelijk. De evaluatie van de 30%-regeling inclusief de voorgestelde maatregel wordt daarom verschoven van 2024 naar 2025. Ook hierop is de memorie van toelichting aangepast.

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

Ons kenmerk
2022-0000229371

De Afdeling vraagt tot slot de keuze om de overgangsmaatregel te beperken tot twee jaar nader te motiveren mede in het licht van de uitvoeringstoets op dit punt. Met de overgangstermijn van twee jaar wordt aangesloten bij de per 1 januari 2019 ingevoerde verkorting van de looptijd van de 30%-regeling van acht naar vijf jaar. De daarbij gehanteerde overgangsperiode bedraagt eveneens twee jaar. Er is geen goede onderbouwing om bij de voorgestelde maatregel een langere periode overgangsrecht te hanteren dan bij voornoemde verkorting van de looptijd het geval is. Temeer aangezien de omvang van de doelgroep van de voorgestelde maatregel veel beperkter is (67.000 ingekomen werknemers ten opzichte van 4.400) en ook het belang (de 30%-regeling geheel niet kunnen toepassen ten opzichte van de 30%-regeling vanaf een bedrag van € 64.800 niet meer kunnen toepassen) veel beperkter is. Dat neemt niet weg dat de potentiële uitvoeringsproblemen zijn meegewogen bij de gemaakte keuze voor de in het wetsvoorstel opgenomen overgangsperiode. Zoals in de uitvoeringstoets is aangegeven wordt onder meer in de periode tot 2026 gezien hoe processen, mogelijk ondersteund met nieuwe regelgeving, aangepast/gestroomlijnd kunnen worden teneinde de uitvoeringseffecten te mitigeren. De memorie van toelichting is met betrekking tot de keuze voor de termijn van twee jaar aangevuld.

5. Overige opmerkingen

a. *BTW-nultarief zonnepanelen*

Voorgesteld wordt dat vanaf 1 januari 2023 een btw-nultarief gaat gelden voor zonnepanelen op en nabij woningen. Volgens de toelichting is het voornaamste doel van het nultarief het verminderen van administratieve lasten voor zonnepaneelhouders en van uitvoeringslasten voor de Belastingdienst.¹⁹ Voor het bereiken van dat doel is nodig dat particulieren die zonnepanelen aanschaffen, worden vrijgesteld van de wettelijke verplichting om bij de Belastingdienst opgave te doen van het begin van hun economische activiteit.

Nederland heeft in 2021 bij goedkeurend beleidsbesluit voorzien in een dergelijke ontheffing, namelijk voor zeer kleine ondernemers met een jaaromzet van maximaal € 1.800 (registratiedrempel).²⁰ Door het voorgestelde nultarief zal het aantal gebruikers van de ontheffing voor zeer kleine ondernemers vanaf 1 januari 2023, vanwege het ontbreken van een btw-teruggaafbelang, fors toenemen en neemt het belang van een wettelijke verankering van de ontheffing verder toe. De Afdeling adviseert mede daarom over te gaan tot wettelijke regeling van de

¹⁹ Toelichting, paragraaf 4.19.

²⁰ Besluit van 10 juni 2021 (Stcrt. 2021, 30899), na wijziging bij besluit van 13 juli 2021 (Stcrt. 2021, 36046).

goedkeuring uit het beleidsbesluit, en daartoe het voorstel en de toelichting aan te passen.

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

De regering is met de Afdeling van mening dat het van belang is om de genoemde goedkeuring uit het beleidsbesluit in de wet te verankeren. Daarom heeft de regering deze opgenomen in het *wetsvoorstel implementatie richtlijn kleineondernemersregeling*, dat momenteel in een vergevorderd stadium van voorbereiding is.²¹ De beoogde inwerkingtredingsdatum van dit wetsvoorstel is 1 januari 2025.

Ons kenmerk
2022-0000229371

De regering heeft ervoor gekozen om de goedkeuring in het wetsvoorstel *implementatie richtlijn kleineondernemersregeling* op te nemen in plaats van in dit Belastingplan, zoals de Afdeling voorstelt. De reden dat de regering tot een andere insteek komt, is dat dit inhoudelijke opsplitsing van het *wetsvoorstel richtlijn implementatie kleineondernemersregeling* voorkomt en dat komt de integrale kamerbehandeling van dat wetsvoorstel ten goede. Bovendien wordt de registratiedrempel niet alleen gebruikt door zonnepaneelhouders, maar ook door andere zeer kleine ondernemers. De registratiedrempel heeft daarmee een bredere doelgroep dan zonnepaneelhouders en past naar de mening van de regering daarom beter in het wetsvoorstel *implementatie richtlijn kleineondernemersregeling*. Dit korte uitstel van de wettelijke verankering van de goedkeuring heeft voor de doelgroep overigens geen gevolgen; die kan zich immers beroepen op het besluit.

b. Zelfstandigenaftrek

Het voorstel voorziet in afbouw van de zelfstandigenaftrek in een aantal stappen tot € 900 in 2027. De zelfstandigenaftrek kent sinds 1984 een zogenoemde starterstoelage.²² Die toeslag geldt momenteel voor de ondernemer die in een of meer van de vijf voorafgaande kalenderjaren geen ondernemer was én de zelfstandigenaftrek in die periode van vijf jaar maximaal twee keer heeft toegepast (startersaftrek).²³ De startersaftrek kan, anders dan de zelfstandigenaftrek, hoger zijn dan het bedrag van de winst.²⁴ De toelichting vermeldt dat de startersaftrek ongewijzigd blijft op € 2123. Deze keuze wordt niet onderbouwd, terwijl daarbij vanuit de wens tot vereenvoudiging en tot het meer in balans brengen van het evenwicht tussen lasten op arbeid en lasten in de winstfeer wel vraagtekens kunnen worden geplaatst. Daarnaast wijzigt met de afbouw van de zelfstandigenaftrek de verhouding tussen de zelfstandigenaftrek en de startersaftrek aanzienlijk: waar de zelfstandigenaftrek in 2022 ongeveer drie keer zo hoog is als de startersaftrek, zal deze in 2027 minder dan de helft bedragen. De Afdeling adviseert hierop in de toelichting nader in te gaan en zo nodig het voorstel aan te passen.

Naar aanleiding van het advies van de Afdeling is het algemeen deel van de memorie van toelichting aangepast. Daar is aangegeven dat de verhoging van de zelfstandigenaftrek voor starters, de zogenoemde startersaftrek, ongewijzigd (€ 2.123) blijft, net zoals deze bij de wijzigingen van de zelfstandigenaftrek in het

²¹ Internetconsultatie Wet implementatie richtlijn kleineondernemersregeling, 9 december 2021, nr. 13 499.

²² Artikel 44m, derde lid, Wet inkomstenbelasting 1964. De Raad van State merkte destijds bij de introductie van de starterstoelage van fl. 1.000 onder meer op: "Bij de Raad is de vraag gerezen of het belang dat de hier aan de orde zijnde, zeer bescheiden faciliteit voor de betrokkenen kan hebben wel opweegt tegen de taakverzwaring welke zij voor de belastingdienst en de belastingrechter betekent." (Kamerstukken II 1983/84, 18262, A-C).

²³ Artikel 3.76, derde lid, Wet inkomstenbelasting 2001.

²⁴ Artikel 3.76, vijfde lid, tweede zin, Wet inkomstenbelasting 2001.

Belastingplan 2020 en het Belastingplan 2021 ongewijzigd bleef. Met de afbouw van de zelfstandigenaftrek wordt beoogd het verschil in fiscale behandeling tussen werknemers en zelfstandigen te verkleinen, terwijl het doel van de startersaftrek is het stimuleren van ondernemerschap en het bevorderen van de bereidheid om startersrisico te lopen. Gelet op dit doel heeft het kabinet ervoor gekozen om het bedrag van de startersaftrek voorsnag ongewijzigd te laten. Hierbij wordt opgemerkt dat de fiscale ondernemersregelingen, waaronder de zelfstandigenaftrek en de startersaftrek, volgend jaar (2023) worden geëvalueerd. Deze evaluatie kan aanleiding geven om de startersaftrek, waaronder de verhouding tot de zelfstandigenaftrek, nader te bezien.

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

Ons kenmerk
2022-0000229371

c. *Inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK)*

Volgens de toelichting is de IACK een doeltreffende maatregel, specifiek gericht op het bevorderen van arbeidsparticipatie van alleenstaande ouders en minstverdienende partners met jonge kinderen, een groep die relatief sterk reageert op financiële prikkels. De maatregel is volgens de toelichting per euro effectiever in het bevorderen van arbeidsparticipatie dan de kinderopvangtoeslag (KOT).²⁵ Voorgesteld wordt om de IACK vanaf 1 januari 2025 uit te faseren. Volgens de toelichting is het afschaffen van de IACK een van de stappen die wordt gezet om het belastingstelsel te vereenvoudigen en te hervormen.²⁶

De Afdeling begrijpt de wens om het belastingstelsel te vereenvoudigen, maar juist deze maatregel is volgens het CPB effectief om arbeidsparticipatie te bevorderen. Dat roept de vraag op waarom op dit moment, in deze krappe arbeidsmarkt, precies deze maatregel wordt uitgefaseerd.²⁷ De uitfasering moet bovendien volgens de toelichting in samenhang worden gezien met de in het coalitieakkoord opgenomen fundamentele herziening van de KOT. Nu echter nog niet is voorzien in een concreet voorstel tot die fundamentele herziening per 1 januari 2025 en de huidige krapte op de arbeidsmarkt de mogelijkheden daartoe zou kunnen beperken, is het de vraag of het verstandig is om vooruitlopend daarop op dit moment al ingrijpende beslissingen te nemen over de uitfasering van de IACK.

De Afdeling adviseert hierop in de toelichting nader in te gaan en zo nodig het wetsvoorstel aan te passen.

Het kabinet heeft de ambitie om het belastingstelsel te vereenvoudigen en neemt daartoe in dit wetsvoorstel de eerste stappen met onder andere het afschaffen van de middelingsregeling en het uitfaseren van de IACK. Wat betreft het uitfaseren van de IACK vraagt de Afdeling zich wel af of het, gezien de krapte op de arbeidsmarkt, een goed moment is om deze regeling uit te faseren. Volgens de cijfers van het CPB is deze regeling namelijk effectief in het bevorderen van de arbeidsparticipatie.

Zoals de Afdeling zelf ook opmerkt is er een samenhang tussen het uitfaseren van de IACK en de beoogde hervorming van de kinderopvangtoeslag (KOT) per 1 januari 2025. Beide instrumenten zijn gericht op stimuleren van de arbeidsparticipatie. Met de hervorming van de KOT wordt, volgens de cijfers van het CPB, de arbeidsparticipatie bevorderd in nagenoeg dezelfde mate als de IACK. Het volledig in stand houden van de IACK vanaf 2025 acht het kabinet daardoor niet nodig. Opgemerkt wordt dat de IACK vanaf 2025 nog voor alle belastingplichtigen die aan de voorwaarden zoals deze golden per 31 december

²⁵ Toelichting, paragraaf 4.8.

²⁶ Toelichting, paragraaf 4.8.

²⁷ CPB, Doorrekening scenario's kindvoorzieningen, CPB Notitie, december 2020.

2024 voldoen en een kind hebben geboren vóór 1 januari 2025, blijft bestaan. De IACK wordt daarmee geleidelijk uitgefaseerd gedurende een periode van twaalf jaar.

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

Ons kenmerk
2022-0000229371

De Afdeling vraagt zich daarnaast af of het gezien de samenhang tussen het uitfasen van de IACK en het hervormen van de KOT verstandig is om vooruitlopend op het voorstel voor de herziening van de KOT al een besluit te nemen over de uitfasering van de IACK. Het kabinet heeft het streven om beide maatregelen per 1 januari 2025 in werking te laten treden, mede om te voorkomen dat sommige ouders geen recht hebben op IACK, maar ook nog niet in aanmerking komen voor een hogere kinderopvangvergoeding. Het is om uitvoeringstechnische redenen echter niet mogelijk om met het voorstel voor het uitfasen van de IACK te wachten op het voorstel voor het hervormen van de KOT. Het uitfasen van de IACK betreft namelijk een structuurwijziging voor de Belastingdienst, wat betekent dat inwerkingtreding per 1 januari 2025 alleen mogelijk is als het wetsvoorstel tijdig is aangenomen door het parlement. Wachten op het voorstel tot hervorming van de KOT leidt daarom tot het risico dat de Belastingdienst de maatregel niet kan uitvoeren per 1 januari 2025, hetgeen het kabinet ongewenst acht.

Overigens zijn de maatregelen in het coalitieakkoord niet expliciet aan elkaar gekoppeld. Beide maatregelen zijn onderdeel van een totaalpakket aan maatregelen die relevant zijn voor de koopkracht en het huishoudinkomen. Het uitfasen van de IACK behoort ook tot het dekkingspakket van die maatregelen.

6. Redactionele wijzigingen

In artikel LIX, eerste lid, onderdeel b, "1 april 2017" vervangen door "22 juni 2022", gelet op de eis dat voorafgaand aan de aanwending van de oudedagsverplichting ter verkrijging van een lijfrente bij de inspecteur een beroep moet zijn gedaan op een goedkeuring die pas vanaf 22 juni 2022 bestaat, en de toelichting dienovereenkomstig aanpassen.

In de redactionele bijlage heeft de Afdeling geadviseerd om in artikel LIX, eerste lid, onderdeel b, "1 april 2017" te vervangen door "22 juni 2022". Dit is niet overgenomen. De terugwerkende kracht tot 1 april 2017 is juist voorgesteld om ook eventuele gevallen waarin reeds een ODV is aangewend ter verkrijging van een lijfrente, een lijfrenterekening of een lijfrentebeleggingsrecht na het kalenderjaar waarin de leeftijd is bereikt die vijf jaar hoger is dan de AOW-gerechtigde leeftijd, met terugwerkende kracht toe te staan. De eis waar de Afdeling aan refereert dat eerst een verzoek bij de inspecteur moet zijn gedaan is opgenomen in lagere regelgeving en ziet op nieuwe gevallen. Als dit wetsvoorstel tot wet wordt verheven en de terugwerkende kracht van toepassing wordt zal deze voorwaarde niet gelden voor gevallen die gebruik kunnen maken van de terugwerkende kracht.

Tevens is de tekst van de paragraaf 'Gevolgen voor burgers en bedrijfsleven' aangepast. Niet alle maatregelen die zijn voortgevloeid uit de augustusbesluitvorming konden namelijk voorafgaand aan het opstellen van het nader rapport getoetst worden door het Adviescollege Toetsing Regeldruk (ATR). Daarnaast zijn enkele redactionele wijzigingen in het wetsvoorstel en de memorie van toelichting aangebracht.

De Afdeling advisering van de Raad van State heeft een aantal opmerkingen bij het voorstel en adviseert daarmee rekening te houden voordat het voorstel bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal wordt ingediend.

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

Ons kenmerk
2022-0000229371

De vice-president van de Raad van State,

Ik moge U verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De Staatssecretaris van Financiën,

Marnix L.A. van Rij