

Vergaderjaar 2021–2022

35 927

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2022)

Nr. 4

ADVIES AFDELING ADVISERING RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State d.d. 13 september 2021 en het nader rapport d.d. 17 september 2021, aangeboden aan de Koning door de Staatssecretaris van Financiën, mede namens de Minister en Staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Bij Kabinetsmissive van 1 september 2021, no. 2021001640, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Minister van Financiën, mede namens de Staatssecretaris van Financiën, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2022), met memorie van toelichting.

Het voorstel vormt een onderdeel van het fiscale pakket voor het jaar 2022 (pakket Belastingplan 2022), samen met de wetsvoorstellen Overige fiscale maatregelen 2022, Wet implementatie belastingplichtmaatregel uit de tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking, Wet hersteloperatie toeslagen, Wijziging van de Algemene douanewet (versterking grondslag cameratoezicht) en Wijziging van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II (verlaging tarief verhuurderheffing en maandelijkse wijziging bedragen heffingsverminderingen).

Het voorstel bevat uiteenlopende fiscale maatregelen die per 1 januari 2022 een budgettaire effect hebben en die vanwege de budgettaire samenhang in het voorstel zijn opgenomen.¹ Het gaat onder meer om maatregelen die raken aan de koopkracht van burgers en maatregelen die verband houden met COVID-19.²

De Afdeling advisering van de Raad van State maakt opmerkingen over het pakket Belastingplan en verzamelwetten, het gebruik van goedkeurende beleidsregels, de wijziging van de aandelenoptieregeling, de

¹ Memorie van toelichting, onderdeel 1. Inleiding, onder «Verzamelwetsvoorstellen».

² Memorie van toelichting, onderdeel 1. Inleiding, derde tekstblok.

voorheffingenbeschikking en de evaluatie overdrachtsbelasting. In verband daarmee dient het voorstel nader te worden overwogen.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 1 september 2021, no. 2021001640, 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 13 september 2021, no. W06.21.0273/III, bied ik U hierbij, mede namens de Minister van Financiën en de Staatssecretaris – Toeslagen en Douane, 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.

1. Het pakket Belastingplan en verzamelwetten

Het pakket Belastingplan 2022 bestaat uit zes wetsvoorstellen, waaronder drie verzamelwetten, met daarin zeer uiteenlopende maatregelen. Verschillende voorgestelde maatregelen horen volgens de Afdeling niet thuis in het pakket Belastingplan. In verband daarmee merkt de Afdeling op dat de omvang en de samenstelling van het pakket Belastingplan 2022 nader dienen te worden overwogen.

a. Het pakket Belastingplan

Het pakket Belastingplan kent – met het oog op de relevantie voor de begroting – een vooraf vastgesteld strak tijdsstramien, waardoor in zeer korte tijd een volledig wetstraject wordt doorlopen. Dit is begrijpelijk waar het gaat om maatregelen die een directe samenhang hebben met de augustusbesluitvorming over de begrotingen. Indien daarin echter andere maatregelen, zonder die directe samenhang, worden «meegenomen» komt dit strak geplande proces onder druk te staan. Hoe omvangrijker het pakket, hoe groter het risico op afbreuk aan afgewogen beoordeling en de kwaliteit en zorgvuldige parlementaire behandeling van de daarin opgenomen maatregelen.

Zoals de Afdeling meermalen heeft opgemerkt, dienen in een wetsvoorstel inzake het belastingplan alleen maatregelen te worden opgenomen waarmee een wezenlijk budgettaire belang is gemoeid, waarbij het budgettaire effect hoofddoelstelling is en welke een direct verband vertonen met de begroting. Daarnaast kunnen in afzonderlijke wetsvoorstellen – tezamen met het wetsvoorstel inzake het belastingplan het pakket Belastingplan genoemd – de maatregelen worden opgenomen die niet direct betrekking hebben op het budgettaire beeld van het komende jaar, maar waarvan de inwerkingtreding per begin van het volgend kalenderjaar nodig of gewenst is.

Volgens de toelichting is het pakket dit jaar zo veel mogelijk beperkt tot maatregelen die met ingang van 1 januari 2022 in werking moeten treden en kan die noodzaak zijn gelegen in bijvoorbeeld de budgettaire samenhang, maar bijvoorbeeld ook in Europeesrechtelijke verplichtingen. De Afdeling constateert echter dat die noodzaak niet geldt voor het wetsvoorstel inzake de wijziging van de Algemene douanewet (versterking grondslag cameratoezicht) en het voorstel Wet hersteloperatie toeslagen. De Afdeling erkent dat op het gebied van de toeslagen voortvarendheid in de wetgeving is geboden. Dat betekent echter nog niet dat er een logische samenhang is tussen het wetsvoorstel hersteloperatie

toeslagen en het pakket Belastingplan 2022 of dat er een noodzaak is om dit voorstel aan het pakket Belastingplan 2022 te koppelen. De Afdeling verwijst verder naar de adviezen bij de betreffende voorstellen.

b. Verzamelwet of separaat wetsvoorstel?

Tot het opnemen van meerdere inhoudelijke onderwerpen in één (verzamel)wetsvoorstel wordt in principe slechts overgegaan indien:

- de verschillende onderdelen samenhang hebben;*
- de verschillende onderdelen niet van een omvang en complexiteit zijn die een afzonderlijk wetsvoorstel rechtvaardigen; en*
- het op voorhand niet de verwachting is dat één van de onderdelen dermate politiek omstreden is dat een goede parlementaire behandeling van andere onderdelen in het geding komt.*

In dit verband wijst de Afdeling ook op de motie Hoekstra c.s., waarin de regering bij de behandeling van het Belastingplan 2016 is verzocht zich in het vervolg te onthouden van een dergelijke koppeling van wetsvoorstellen. Hierdoor wordt immers de Eerste Kamer de mogelijkheid ontnomen om een separaat politiek eindoordeel te vellen over de eigenstandige wetsvoorstellen.

De Afdeling constateert dat diverse in het pakket Belastingplan 2022 voorgestelde maatregelen zich niet lenen voor opname in een verzamelwet. Zij wijst op de aanpassing van de aandelenoptieregeling in het onderhavige wetsvoorstel en de delegatiegrondslagen schrijnende gevallen in het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2022.

In verband met het voorgaande merkt de Afdeling op dat de omvang en de samenstelling van het pakket Belastingplan 2022 nader dienen te worden overwogen.

1. Het pakket Belastingplan en verzamelwetten

a. Het pakket Belastingplan

In de Kamerbrief Betere werkwijze Belastingplan³ en het daarna gevoerde schriftelijk overleg Betere werkwijze Belastingplan⁴ reflecteert het kabinet op de totstandkoming van het pakket Belastingplan, de samenstelling van het pakket en het bijbehorende proces. In deze brief beschrijft het kabinet een aantal suggesties die zouden kunnen leiden tot meer spreiding van fiscale wetgeving en idealiter ook het zoveel als mogelijk beperken van het pakket Belastingplan tot de wettelijke verankering van maatregelen uit de begrotingsbesluitvorming. Dit is de afgelopen jaren niet gelukt. De reden hiervoor is de sterke wens van het kabinet om maatschappelijke problemen – bijvoorbeeld vanwege corona of het Klimaat – met urgentie aan te pakken.

Het kabinet onderschrijft tevens de opmerking van de Afdeling dat naarmate de omvang van het pakket Belastingplan toeneemt de zorgvuldigheid en kwaliteit van de wetgeving en de parlementaire behandeling onder druk kan komen te staan. Het kabinet voelt zich in de zoektocht naar een betere werkwijze voor het pakket Belastingplan om die redenen daarom gesteund door het advies van de Afdeling. Tegelijkertijd kan ook in de toekomst voortvarendheid in de wetgeving om maatschappelijke problemen met urgentie aan te pakken wenselijk zijn.

³ Kamerstukken II 2020/21, 35 572, nr. 85.

⁴ Kamerstukken II 2020/21, 35 572, nr. 94.

Gelet op het bovenstaande deelt het kabinet de opmerkingen van de Afdeling dat het pakket Belastingplan bij voorkeur bestaat uit maatregelen waar een wezenlijk budgettair belang mee gemoeid is en dat afzonderlijke wetsvoorstellen – waarvan inwerkingtreding aan het begin van het kalenderjaar wenselijk is – onderdeel kunnen zijn van dit pakket. Hoewel de Afdeling terecht opmerkt dat op het gebied van toeslagen voortvaardigheid in de wetgeving geboden is deelt het kabinet de constatering van de Afdeling dat voor de wetsvoorstellen inzake Douane en Toeslagen geen absolute noodzaak geldt voor inwerkingtreding per 1 januari 2022. In navolging van het advies van de Afdeling heeft het kabinet daarom besloten de wetsvoorstellen Wet hersteloperatie toeslagen en Wet versterking grondslag cameratoezicht Douane uit het pakket Belastingplan te halen.

b. Verzamelwet of separaat wetsvoorstel

De Afdeling wijst terecht op de algemene redenen die aanleiding kunnen geven om meerdere inhoudelijke onderwerpen in één (verzamel)wetsvoorstel op te nemen. Het kabinet erkent ook dat het opnemen van onderwerpen in één verzamelwetsvoorstel ertoe kan leiden dat het parlement in mindere mate in staat wordt gesteld een separaat politiek oordeel te vellen over de eigenstandige wetsvoorstellen. Om die redenen neemt het kabinet het advies van de Afdeling ter hand en worden de voorgestelde maatregelen inzake de aandelenoptierechten en de delegatiegrondslagen schrijnende gevallen als separate wetsvoorstellen in het pakket Belastingplan ingediend. Op deze wijze wordt het parlement de mogelijkheid geboden deze onderwerpen van een separaat politiek eindoordeel te voorzien.

2. Goedkeurende beleidsregels

De laatste tijd constateert de Afdeling een toenemend gebruik van goedkeurende beleidsbesluiten die nadat ze in de praktijk al volledig worden toegepast vervolgens worden gecodificeerd. Zij noemt voor het onderhavige pakket Belastingplan 2022 de volgende maatregelen:

- 1. vrijstelling subsidie vaste lasten en subsidie financiering vaste lasten startende MKB-ondernemingen (COVID-19);*
- 2. verruiming vrije ruimte (COVID-19);*
- 3. toepassen verlaagd tarief overdrachtsbelasting bij onvoorziene omstandigheden;*
- 4. toepassen «starters»-vrijstelling overdrachtsbelasting bij twee verkrijgingen op één dag;*
- 5. uitbreiding van het overgangsrecht Postcoderoosregeling;*
- 6. een gedeelte van de aanpassing van de eigenwoningregeling;*
- 7. teruggave van belasting van personenauto's en motorrijwielen voor motorrijtuigen waarvan later blijkt dat geen gebruik zal worden gemaakt van de weg;*
- 8. acht beleidsbesluiten in de sfeer van de kinderopvangtoeslag.*

Deze gang van zaken geeft de Afdeling aanleiding tot het maken van een opmerking over het gebruik van beleidsregels. Voor specifieke inhoudelijke opmerkingen over de wetgeving verwijst de Afdeling naar de adviezen bij de desbetreffende wetsvoorstellen.

In de fiscaliteit wordt veelvuldig gebruik gemaakt van beleidsregels. De beleidsregels van de Staatssecretaris kunnen worden onderverdeeld in interpretatieve en goedkeurende beleidsbesluiten. In interpretatieve besluiten geeft de Staatssecretaris, in het belang van de rechtseenheid en rechtszekerheid, aan hoe bestaande wetgeving naar zijn mening moet worden uitgelegd. Bij goedkeurende beleidsbesluiten gaat het daaren-

tegen in feite om een uitleg die juist afwijkt van de bestaande wetgeving. Op die (per definitie begunstigende) goedkeuringen kunnen belastingplichtigen zich vervolgens beroepen.

*Uit de goedkeurende beleidsbesluiten zelf blijkt niet altijd wat de wettelijke basis daarvoor is of wordt regelmatig een hele brede omschrijving gehanteerd, zoals in het Besluit noodmaatregelen coronacrisis van 28 juni 2021:
«De goedkeuringen zijn gebaseerd op een redelijke wetstoepassing gegeven de bijzondere omstandigheden veroorzaakt door de coronacrisis en waar nodig op de artikelen 62 tot en met 64 Algemene wet inzake rijksbelastingen.»*

De Afdeling wijst in dit verband op het belang van het legaliteitsbeginsel. Bij massale processen, zoals bij belastingen en toeslagen geeft het legaliteitsbeginsel een waarborg dat ongelijke behandeling en willekeur worden voorkomen. In het belastingrecht komt dit uitgangspunt ook tot uitdrukking in artikel 104 van de Grondwet. Daarin is vastgelegd dat belastingen alleen mogen worden geheven uit kracht van een wet. In het belastingrecht zijn de mogelijkheden om van de wet af te wijken dan ook begrensd.⁵ Bij de Afdeling rijst in dit verband de vraag of het gepast is het instrument van goedkeurende beleidsbesluiten uit te breiden naar terreinen buiten het belastingrecht, zoals de toeslagen.

Bij de inzet goedkeurende beleidsbesluiten moet niet alleen rekening worden gehouden met de belangen van diegenen die direct worden geraakt door die beleidsbesluiten, maar ook met het belang om rechtsongelijkheid en willekeur te voorkomen. De huidige ruimhartige toepassing van goedkeurende beleidsregels in de fiscaliteit roept dan ook vragen op.

Daarbij moet worden bedacht dat de ruimhartige inzet van deze instrumenten afbreuk doet aan de positie van de Staten-Generaal. Beleidsbesluiten komen immers tot stand zonder de gebruikelijke democratische waarborgen en ook zonder (transparante) inbreng van uitvoeringsorganisaties, (praktijk) deskundigen en adviseurs. Met de uitvoering wordt al gestart. Bij het uiteindelijke wetgevingsproces ter «codificatie» van het goedkeurende beleid wordt het parlement in praktische zin voor voldongen feiten (vanwege opgewekte verwachtingen, rechtszekerheid) gesteld en is er weinig tot geen ruimte voor reflectie of verbetering. Ook voor een weging van de verschillende betrokken belangen is dan in wezen nauwelijks nog ruimte. De democratische legitimatie en de rechtsstatelijkheid van regels, alsook de kwaliteit van de regels, de kwaliteit van de (politieke) besluitvorming en de kwaliteit van de uitvoering komen op deze manier onder druk te staan. Het voorgaande geldt temeer nu het regelmatig niet alleen kleine afwijkingen betreft, maar soms ook volledig nieuwe regelingen met behoorlijke budgettaire effecten.

De Afdeling merkt op dat terughoudend moet worden omgegaan met de inzet van goedkeurende beleidsbesluiten waarbij van de wet wordt afgeweken, mede in dit verband met de bevoegdheden die zijn toegekend op basis van de artikelen 62 tot en met 64 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

⁵ Zo kan worden gewezen op de artikelen 62 tot en met 64 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

De Afdeling adviseert terughoudender gebruik te maken van beleidsbesluiten en een kader te ontwikkelen onder welke voorwaarden het aanvaardbaar wordt geacht om beleidsbesluiten in te zetten.⁶ Overigens merkt de Afdeling op dat snelheid om regelgeving tot stand te brengen geen doorslaggevend argument kan zijn. Er zijn voldoende mogelijkheden om met inachtneming van alle wettelijke procedures wetgeving zeer snel tot stand te brengen.

2. Goedkeurende beleidsregels

Zoals de Afdeling concludeert is het gebruik van goedkeurende beleidsbesluiten in de fiscaliteit niet ongebruikelijk. Het gaat hierbij overigens ook om goedkeuringen die niet vooruitlopen op codificatie. Het kabinet deelt de observatie van de Afdeling dat recent sprake is van een toename in het gebruik van goedkeurende beleidsbesluiten die, nadat ze in de praktijk al volledig worden toegepast, worden gecodificeerd. Het kabinet merkt daarbij wel op dat de afgelopen jaren sprake is geweest van bijzondere omstandigheden als gevolg van bijvoorbeeld de coronacrisis en de toeslagenaffaire. Met name deze bijzondere omstandigheden hebben aanleiding gegeven voor een toename in het aantal goedkeurende beleidsbesluiten. Daarbij was de snelheid om regelgeving tot stand te brengen een relevant argument. Ook speelt de omstandigheid dat bijvoorbeeld de fiscale maatregelen om de economische gevolgen van het coronavirus te verzachten voor slechts een korte tijd gelden.

Tegelijkertijd deelt het kabinet het oordeel van de Afdeling dat meer terughoudendheid geboden is bij het gebruik van goedkeurende beleidsbesluiten die vooruitlopen op codificatie. Om die reden zal het kabinet het advies van de Afdeling ter hand nemen en een kader ontwikkelen waarin uiteen wordt gezet onder welke voorwaarden het aanvaardbaar wordt geacht om beleidsbesluiten in te zetten.

3. Aanpassing aandelenoptieregeling

a. Inleiding en achtergrond

Onder de huidige fiscale regeling voor aandelenopties in de loonsfeer vindt heffing plaats op het moment van uitoefening van het aandelenoptierecht. Met name start-ups en scale-ups die aandelenoptierechten willen gebruiken om personeel aan te trekken en te behouden hebben de wens geuit om deze regeling te wijzigen. Als knellend probleem van de huidige regeling wordt benoemd dat er op het heffingsmoment niet altijd voldoende liquide middelen beschikbaar zijn om de verschuldigde belasting te voldoen.

In een brief van 15 september 2020 is de Staatssecretaris van Financiën ingegaan op de inhoud van het pakket Belastingplan 2021 en heeft hij fiscale maatregelen aangekondigd.⁷ Over het aanpassen van het

⁶ Uit de brief van de Staatssecretaris van Financiën – Toeslagen en Douane, de Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, de Staatssecretaris van Volksgezondheid, Welzijn en Sport, de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, de Minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport, alsmede de Minister voor Rechtsbescherming van 9 september 2021 betreft Voortgang herijking herstel Toeslagen (https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/brieven_regering/detail?id=2021Z15170&did=2021D32522) wordt vermeld dat een volgend beleidsbesluit betreffende private schulden in concept wordt voorgelegd om de Kamer zo de gelegenheid te geven erop te reageren voor de plaatsing ervan in de Staatscourant. De Afdeling merkt hierover op dat een dergelijke gang van zaken niet als (volwaardig) surrogaat van de normale wetgevingsprocedure mag worden gezien.

⁷ Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 15 september 2020, Kamerstukken II 2020/21, 35 572, nr. 5, p. 10.

heffingsmoment voor aandelenoptierechten is in die brief opgenomen dat uit overleggen was gebleken dat de start-up en scale-up sector te gediversifieerd is voor een algemene regel waarbij het heffingsmoment wordt bepaald op het moment van verhandelbaarheid. In de brief is aangekondigd dat de maatregel verder zal worden uitgewerkt en dat onderzoek zal worden uitgevoerd dat strekt tot een internationale vergelijking van maatregelen op dit terrein inclusief best practices uit andere landen. Het streven was, aldus nog steeds de brief, het concept van de nieuwe maatregel in februari 2021 voor internetconsultatie aan te bieden en de nieuwe regeling vervolgens in een wetsvoorstel op te nemen, zodat het met ingang van 1 januari 2022 in werking kan treden.

De nu als onderdeel van het wetsvoorstel Belastingplan 2022 voorgestelde regeling verplaatst het heffingsmoment naar het tijdstip waarop de door uitoefening van het optierecht verkregen aandelen voor de werknemer voor het eerst verhandelbaar worden. Voor het geval de aandelen niet direct bij verkrijging verhandelbaar zijn, krijgen werknemers de mogelijkheid om te kiezen voor heffing op het moment van uitoefening van het optierecht. Steeds wordt geheven naar de waarde van de aandelen op het heffingsmoment.

De nieuwe systematiek zal er naar verwachting toe leiden dat het inzetten van aandelenoptierechten om personeel aan te trekken en te behouden veelvuldiger zal plaatsvinden en de concurrentiepositie van Nederland ten opzicht van onder meer ons omringende landen verder zal bevorderen, aldus de toelichting.⁸

De voorgestelde maatregel geeft de Afdeling aanleiding tot het maken van de volgende vier opmerkingen.

b. Doeltreffendheid en doelmatigheid van het voorstel

Het doel lijkt – gelet op de titel van de maatregel – te zijn dat het door de maatregel aantrekkelijker wordt om aandelenoptierechten als loon te verstrekken.⁹ De verwachting wordt uitgesproken dat het voorstel ertoe zal leiden dat het inzetten van aandelenoptierechten veelvuldiger zal plaatsvinden en het de concurrentiepositie van Nederland ten opzichte van onder meer de ons omringende landen verder zal bevorderen. Uit de toelichting wordt niet duidelijk waarop deze verwachtingen zijn gebaseerd. Ook wordt niet ingegaan op de vraag in hoeverre de maatregel van toegevoegde waarde is in relatie tot de bestaande en toegepaste mogelijkheid om werknemers stock appreciation right's toe te kennen. Daarnaast maakt de toelichting niet duidelijk wat het internationaal vergelijkend onderzoek heeft opgeleverd en hoe dat is meegewogen bij het vormgeven van de voorgestelde maatregel.

Tevens constateert de Afdeling dat het doel van de voorgestelde maatregel onvoldoende concreet is. Ook daardoor schieten de inschatting van de doeltreffendheid en de doelmatigheid van de maatregel in de toelichting tekort. Een en ander roept de vraag op wanneer de regering de maatregel succesvol acht en wanneer en hoe de regering de maatregel gaat evalueren.

⁸ Memorie van toelichting, onderdeel 8. Aanpassen fiscale regeling waardoor het aantrekkelijker wordt om aandelenoptierechten als loon te verstrekken, derde tekstblok.

⁹ Memorie van toelichting, onderdeel 8. Aanpassen fiscale regeling waardoor het aantrekkelijker wordt om aandelenoptierechten als loon te verstrekken.

Bovendien wordt in de toelichting geen aandacht besteed aan de vraag hoe het voorstel zich verhoudt tot andere, bestaande maatregelen, zoals de pseudo-eindheffing bij vertrekvergoedingen, vennootschapsbelasting, de inkomensafhankelijke bijdrage zorgverzekeringswet en tot grensoverschrijdende situaties.

De Afdeling adviseert om het doel van de maatregel te concretiseren, de doeltreffendheid en doelmatigheid te motiveren en aan te geven wanneer en hoe de maatregel geëvalueerd gaat worden.

c. Keuzemogelijkheid

In het geval de bij uitoefening van het aandelenoptierecht verkregen aandelen niet direct verhandelbaar zijn, heeft de werknemer – indien hij daartoe de financiële ruimte heeft – de keuze om toch op het moment van uitoefenen over de waarde van de aandelen op dat moment. Die keuze moet wel uiterlijk op het moment van uitoefening schriftelijk kenbaar worden gemaakt aan de inhoudingsplichtige.¹⁰

De toelichting vermeldt dat de keuzemogelijkheid in de reacties op de internetconsultatie in het algemeen als positief wordt ervaren.¹¹ In de reacties wordt echter ook gemeld dat de keuzeregeling het geheel complexer maakt en kan leiden tot fouten in de uitvoering. Daarnaast wordt erop gewezen dat het voorstel leidt tot grotere ongelijkheid tussen werknemers die een liquide vermogen hebben en werknemers die dat niet hebben. De uitvoeringstoets van de Belastingdienst waarschuwt dat het voorstel leidt tot verhoging van de complexiteit en vermindering van de handhaafbaarheid.

In de toelichting wordt daarnaast geen aandacht besteed aan het doenvermogen van werknemers die voor uitoefening van de aandelenoptierechten een keuze moeten maken tussen direct bij uitoefening afrekenen of wachten tot het moment dat de verkregen aandelen verhandelbaar worden.

De Afdeling adviseert in de toelichting op de voorgaande punten in te gaan en zo nodig het wetsvoorstel aan te passen.

d. Reikwijdte delegatiegrondslag

Voor het heffingsmoment wordt in beginsel aangesloten bij het verhandelbaar worden van bij de uitoefening van aandelenoptierechten verkregen aandelen.¹² De wet bevat geen definitie van «verhandelbaar» worden. Volgens de toelichting gaat het om het eerste moment waarop de werknemer de mogelijkheid heeft de bij uitoefening van het aandelenoptierecht verkregen aandelen te vervreemden. Het voorstel bevat een delegatiegrondslag om regels te kunnen stellen «met betrekking tot situaties waarin bepaalde aandelen voor de toepassing van het eerste lid, onderdeel a, onder 2, worden geacht niet, deels of geheel verhandelbaar te worden.»¹³

¹⁰ Het in artikel IV, onderdeel B, vierde lid, voorgestelde artikel 10a, twaalfde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964.

¹¹ Memorie van toelichting, onderdeel 24 Advies en consultatie, vierde tekstblok.

¹² Het in artikel IV, onderdeel A, voorgestelde artikel 10a, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op de loonbelasting 1964.

¹³ Het in artikel IV, onderdeel A, voorgestelde artikel 10a, veertiende lid, van de Wet op de loonbelasting 1964.

Volgens de toelichting gaat het om het stellen van regels met betrekking tot het niet, deels of geheel verhandelbaar worden van de verkregen aandelen. In de artikelsgewijze toelichting wordt erop gewezen dat in bepaalde gevallen het onverkort vasthouden aan het uitgangspunt van de aandelenoptierechten af te rekenen van verhandelbaarheid van de aandelen ertoe zou leiden dat er in meer gevallen heffing aan de orde is dan wel voor een grotere omvang dan gezien de omstandigheden van de situatie wenselijk is. Dit geeft aanleiding het mogelijk te maken in dergelijke situaties deels rekening te houden met de feitelijk achteraf bepaalde uitkomst. De reikwijdte van deze delegatiebepaling, zowel de wettekst als de toelichting daarop, is niet duidelijk.

De Afdeling adviseert de tekst en de toelichting van de delegatiebepaling te verduidelijken en zoveel mogelijk in te kaderen.

e. Zelfstandig wetsvoorstel

Zoals uit het voorgaande blijkt, kunnen vraagtekens worden gezet bij de doeltreffendheid en doelmatigheid van het onderhavige voorstel. Ook de keuzemogelijkheid en de relatie tot andere, al bestaande regelingen roepen vragen op. Gelet hierop en onder verwijzing naar hetgeen hiervoor in punt 1, onderdeel b, is opgemerkt, constateert de Afdeling dat de voorgestelde maatregel zich niet leent voor opname in een verzamelwet. Zij adviseert het onderhavige voorstel, na rekening te hebben gehouden met haar over het voorstel gemaakte opmerkingen, als zelfstandig wetsvoorstel bij de Tweede Kamer in te dienen, zoals ook oorspronkelijk de bedoeling was. Op die manier kan een zelfstandige afweging worden gemaakt los van het strakke tijdstramien van de behandeling van het pakket Belastingplan 2022. Het budgettaire belang van de onderhavige maatregel (structureel – € 1 miljoen) is ook niet zodanig dat dit noodzaakt tot het opnemen van de maatregelen in het onderhavige wetsvoorstel.

De Afdeling adviseert het voorstel los te koppelen van het pakket Belastingplan 2022.

4. Voorheffingenbeschikking

Op 22 november 2018 heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie arrest gewezen in een Franse zaak (Sofina).¹⁴ Uit dit arrest leidt de regering een reëel risico af dat het HvJ EU tot de conclusie van strijdigheid met het EU-recht zal komen ten aanzien van de Nederlandse systematiek in de vennootschapsbelasting. In die systematiek kunnen belastingplichtigen vennootschapsbelasting terugvragen voor zover het bedrag aan geheven dividendbelasting en naar prijzen van kansspelen geheven kansspelbelasting (voorheffingen) groter is dan de te betalen vennootschapsbelasting, terwijl in het buitenland gevestigde, niet-belastingplichtige lichamen die mogelijkheid niet hebben.¹⁵

Om dit risico te mitigeren, beperkt het voorstel vanaf 1 januari 2022 voor binnenlandse belastingplichtigen de mogelijkheden om voorheffingen terug te vragen. Daartoe voorziet het voorstel in een nieuwe, complexe voorheffingenbeschikking-systematiek die ertoe leidt dat

- (i) de voorheffingen in het jaar slechts verrekenbaar zijn tot ten hoogste het bedrag aan te betalen vennootschapsbelasting vóór verrekening van voorheffingen en*

¹⁴ HvJ EU 22 november 2018, ECLI:EU:C:2018:943.

¹⁵ Memorie van toelichting, onderdeel 12. Temporele beperking verrekening voorheffingen met de Vennootschapsbelasting (Sofina).

- (ii) *niet verrekende voorheffingen onbeperkt naar volgende jaren kunnen worden voortgewenteld.*

De Afdeling heeft de afweging gemist welke andere mogelijkheden zijn overwogen om het risico te mitigeren en waarom nu voor deze complexe oplossing wordt gekozen. In die afweging dient aandacht te worden besteed aan het feit dat uit de uitvoeringstoets volgt dat de keuze om de voorgestelde oplossing per 1 januari 2022 in te voeren een omvangrijke inzet van de IV-organisatie vergt in de jaren 2021 tot en met 2024. Als gevolg daarvan wordt de ruimte voor wetgeving in de jaren 2022 en 2023 aanzienlijk beperkt.

De Afdeling adviseert de toelichting en zo nodig het voorstel op dit punt aan te passen.

4. Voorheffingenbeschikking

Naar aanleiding van het advies van de Afdeling is het algemeen deel van de memorie van toelichting aangevuld. Er is aangegeven dat omzetten van het huidige Sofina-arrestbesluit¹⁶ in wetgeving een andere mogelijkheid is die is overwogen. Voor dit alternatief is uiteindelijk niet gekozen vanwege budgettaire aspecten en uitvoeringsaspecten.

Indien het Sofina-arrestbesluit omgezet zou worden in wetgeving dan zou de huidige verrekeningsmogelijkheid voor lichamen die belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting (Vpb) ongewijzigd blijven, waarbij in een jaar dat er geen Vpb is verschuldigd de geheven dividendbelasting en kansspelbelasting effectief kan worden teruggevraagd. Daarnaast zou voor dit alternatief een wettelijke teruggave voor verlieslatende buitenlandse lichamen die niet belastingplichtig zijn voor de Vpb in het leven moeten worden geroepen. Dit alternatief zou weliswaar ten opzichte van de gekozen tegenmaatregel een verlichting van het beslag op de IV-capaciteit kunnen betekenen, maar geeft extra druk op het toezicht en de handhaving. Deze omslag wordt naar verwachting ook complex geacht voor de uitvoering. Een dergelijke regeling kan een stroom van opgaven en aangiften op gang brengen die door de Belastingdienst beoordeeld en afgehandeld moet worden, terwijl de teruggave van dividendbelasting of kansspelbelasting op een later moment teruggevorderd zal moeten worden indien blijkt dat het buitenlandse lichaam toch winsten behaalt. De inning van de terugvordering alsmede het verkrijgen van informatie over latere jaren moeten bovendien plaatsvinden met betrekking tot een buiten Nederland gevestigde partij, hetgeen complex is in de uitvoering. Daarnaast zou dit alternatief niet de budgettaire derving van structureel € 20 miljoen per jaar voorkomen en geen dekking opleveren voor de incidentele derving van € 210 miljoen.

De Afdeling merkt op dat de voorgestelde maatregel een omvangrijke inzet van de IV-organisatie vergt. Uit de uitvoeringstoets volgt dat de voorgestelde maatregel uitvoerbaar is, mits wordt geaccepteerd dat de onzekerheidsbandbreedte ten koste gaat van een tijdige en betrouwbare implementatie en herprioritering noodzakelijk maakt; dat leidt tot verdringing van modernisering en vernieuwing in het IV-portfolio. Voorop staat dat de EU-strijdigheid van de Nederlandse wetgeving naar aanleiding van de zaak Sofina door middel van een wettelijk aanpassing moet worden weggenomen. Zoals aangegeven is er vanuit budgettair perspectief en uitvoeringsperspectief gekozen voor het huidige voorstel. Omwille van de uitvoerbaarheid, in het bijzonder ingegeven vanuit de capaciteit van de ICT-mogelijkheden van de Belastingdienst, is ervoor

¹⁶ Sofina-arrestbesluit, besluit van 26 november 2020, nr. 2020-24973 (Stcrt. 2020/63398).

gekozen te werken met één beschikking (de zogenoemde voorheffingen-beschikking).

Op de impact van Vpb-maatregelen op de ICT van de Belastingdienst binnen het Vpb-domein wordt nader ingegaan in de beantwoording van de vragen¹⁷ van de leden van de vaste commissie voor Financiën in de Eerste Kamer over de uitvoeringstoets aanpassing verliesverrekening. Verder heb ik tijdens het commissiedebat Belastingdienst van 22 juni 2021¹⁸, naar aanleiding van vragen van het lid Inge van Dijk, informatie toegezegd inzake de hoeveelheid ICT-capaciteit die bij de Belastingdienst, Douane en Toeslagen beschikbaar is voor nieuw beleid. In de Parameter-brief van de Belastingdienst die als bijlage wordt meegestuurd met de begeleidende brief op het pakket Belastingplan 2022 wordt hiervoor een eerste aanzet gedaan.

Het kabinet heeft verder van de gelegenheid gebruik gemaakt om enkele technische wijzigingen aan te brengen in het algemeen deel van de toelichting.

5. Evaluatie overdrachtsbelasting

Door de per 1 januari 2021 in werking getreden Wet differentiatie overdrachtsbelasting bedraagt het algemene tarief 8%, geldt het lage belastingtarief van 2% alleen nog voor verkrijgingen van woningen als de verkrijgers daadwerkelijk in de woning gaan wonen en geldt voor die laatste categorie onder voorwaarden een zogenoemde «starters»-vrijstelling.¹⁹ Het voorstel bevat een aantal wijzigingen die verband houden met ongewenste effecten van die wet.

In de evaluatieparagraaf bij het voorstel is onder meer opgenomen dat in de loop van 2024 zal worden geëvalueerd of de met de Wet differentiatie overdrachtsbelasting beoogde doelstellingen worden gerealiseerd, en of dit op doeltreffende en doelmatige wijze gebeurt.²⁰

Gelet op de breed geuite kritiek op de (werking van de) Wet differentiatie overdrachtsbelasting en de gespannen situatie op de woningmarkt, ligt het niet in de rede om met de evaluatie van de wet te wachten tot in de loop van 2024. Nu de overdrachtsbelasting een tijdstipbelasting is en de relevante gegevens daardoor snel beschikbaar zijn, valt niet in te zien waarom die evaluatie niet in 2022 zou kunnen plaatsvinden.

De Afdeling adviseert op dit punt in te gaan in de toelichting.

5. Evaluatie overdrachtsbelasting

Naar aanleiding van het advies van de Afdeling om in te gaan op de (on)mogelijkheid om de voor 2024 geplande evaluatie van de Wet differentiatie overdrachtsbelasting te vervroegen, is de paragraaf in de memorie van toelichting die ziet op evaluaties uitgebreid.

¹⁷ Brief van 7 juli 2021 van de voorzitter van de vaste commissie voor Financiën Eerste Kamer, 169300.01u.

¹⁸ Kamerstukken II 2020/21, 31 066, nr. 876.

¹⁹ Artikel 14 en artikel 15, eerste lid, aanhef en onderdeel p, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer.

²⁰ Memorie van toelichting, onderdeel 25. Evaluaties, subonderdeel Verduidelijkingen en technische wijzigingen overdrachtsbelasting.

Toegelicht wordt dat vóór 2024 onvoldoende relevante data beschikbaar zijn en de periode te kort is om zicht te krijgen op het effect van de startersmaatregel in relatie tot andere (macro- economische) ontwikkelingen. Een onderzoek of de met de Wet differentiatie overdrachtsbelasting beoogde doelstellingen worden gerealiseerd, en of dit op doeltreffende en doelmatige wijze gebeurt, is derhalve niet eerder mogelijk.

Het kabinet is evenwel met de Afdeling van mening dat het wenselijk is dat voor zover relevante gegevens over de Wet differentiatie overdrachtsbelasting eerder beschikbaar zijn, deze zo spoedig mogelijk breed worden gedeeld. Om die reden zullen de gegevens die beschikbaar komen uit de tussentijdse monitoring van het gebruik van de startersvrijstelling door de Belastingdienst, jaarlijks in het eerste kwartaal bekend worden gemaakt.

6. Huurtoeslag bij overschrijding van de maximumhuurgrens

In de huidige systematiek blijft bij overschrijding van de maximumhuurgrens het recht op huurtoeslag bestaan, indien er in de maand voor die overschrijding recht bestond op huurtoeslag.²¹ De toelichting vermeldt dat dit kan leiden tot schrijnende situaties als juist in het jaar van de overschrijding sprake was van een te hoog inkomen of vermogen.²² Voorgesteld wordt daarom om de termijn te schrappen, zodat weer recht op huurtoeslag ontstaat als de huurder op enig moment in het verleden ten aanzien van de woning recht heeft gehad op huurtoeslag.²³

De keuze om als oplossing voor dit probleem de beperking in de tijd volledig los te laten is niet toegelicht. Dit had in het kader van de beoordeling van alternatieven en van de doeltreffendheid en doelmatigheid van de maatregel wel in de rede gelegen. Dit mede gelet op de door de Belastingdienst/Toeslagen in de uitvoeringstoets vermelde beperkingen voor de jaren voor 2012 als gevolg van de Archiefwet en het gebruik van een ander systeem voor de toekenning van huurtoeslag. Daarbij zou ook aandacht moeten worden besteed aan effecten die de maatregel heeft op de woningmarkt. De afwezigheid van een beperking in de tijd maakt het immers (nog) minder aantrekkelijk om bij een hoger inkomen door te stromen naar een (andere) woning boven de maximumhuurgrens.

De Afdeling adviseert in de toelichting nader op het voorgaande in te gaan.

6. Huurtoeslag bij overschrijding van de maximumhuurgrens

In de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel die ziet op deze voorgestelde maatregel is nader ingegaan op de keuze om de maatregel geen beperking in de tijd op te nemen in het onderhavige wetsvoorstel.

De Afdeling heeft verder aandacht gevraagd voor mogelijke effecten van de maatregel op de woningmarkt, zoals het belemmeren van de doorstroming. Het kabinet acht het niet aannemelijk dat de voorgestelde maatregel effect heeft op de doorstroming op de woningmarkt gezien het geringe aantal situaties waarop de maatregel betrekking heeft. Het aantal huishoudens dat onder de gewijzigde situatie valt, is naar verwachting beperkt. Het gaat immers alleen om de situatie waarin niet de op dit moment al geldende regels rond verworven recht van toepassing zijn (in

²¹ Artikel 13, tweede lid, onderdeel c, van de Wet op de huurtoeslag.

²² Memorie van toelichting, onderdeel 4. Huurtoeslag bij grensoverschrijding.

²³ Artikel VI van het wetsvoorstel.

de maand voorafgaand aan de huurgrensoverschrijding huurtoeslag) en tegelijkertijd wel op enig moment sprake is van huurgrensoverschrijding, gecombineerd met op een later moment een terugval in draagkracht.

7. Redactionele wijzigingen

Van de gelegenheid gebruik gemaakt om een omissie in de paragraaf «Advies en consultatie» te herstellen, door in deze paragraaf aan te vullen welke externe partijen voor de maatregelen in de energielasting zijn geconsulteerd.

Daarnaast zijn enkele redactionele wijzigingen in het wetsvoorstel en de memorie van toelichting aangebracht.

8. Concluderend

De Afdeling advisering van de Raad van State heeft een aantal bezwaren bij het voorstel en adviseert het voorstel niet bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal in te dienen, tenzij het is aangepast.

*De vice-president van de Raad van State,
Th.C. de Graaf*

8. Concluderend

Ik moge U, mede namens de Minister van Financiën en de Staatssecretaris – Toeslagen en Douane, 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,
J.A. Vijlbrief