

> 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
2021-0000185147

Datum

Betreft Nader rapport inzake het voorstel van wet tot wijziging
van enkele belastingwetten en enige andere wetten
(Overige fiscale maatregelen 2022)

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 27 augustus 2021, no. 2021001641, 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. W06.21.0265/III, bied ik U hierbij, mede namens de staatssecretaris van Financiën - 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. Aanpassing eigenwoningregeling

Het voorstel bevat een aantal aanpassingen van de eigenwoningregeling in geval van huwelijk of wijziging van huwelijkse voorwaarden, bij gezamenlijke aankoop van een eigen woning (als sprake is van een eigenwoningverleden) en bij overlijden van een fiscale partner.

a. Zelfstandige leesbaarheid

De Afdeling merkt op dat de zelfstandige leesbaarheid van de toelichting op de voorgestelde aanpassingen van de eigenwoningregeling zeer te wensen overlaat. Dat heeft enerzijds te maken met de complexiteit van de eigenwoningregeling. Anderzijds bevat de toelichting zelf niet de overwegingen die daarin op grond van het Integraal Afwegingskader beleid en regelgeving horen te zijn opgenomen. In plaats daarvan verwijst de toelichting naar een brief. Naar de Afdeling heeft begrepen gaat het om de 21 pagina's tellende brief 'Voorgenomen wetswijzigingen toepassing eigenwoningregeling bij partners' van 31 augustus 2021.¹ Een dergelijke verwijzing kan behulpzaam zijn bij de duiding, maar neemt niet weg dat de relevante afwegingen in de toelichting zelf moeten worden opgenomen.

¹ Kamerstukken II 2020/21, 35572, nr. 98.

De Afdeling adviseert om de zelfstandige leesbaarheid van de toelichting te verbeteren.

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

a. Zelfstandige leesbaarheid

Om de zelfstandige leesbaarheid van de toelichting te verbeteren zoals de Afdeling adviseert, is het algemeen deel van de memorie uitgebreid met de aanleiding en achtergrond van de voorgenomen wijzigingen alsmede met een beschrijving van de gevolgen van de wijzigingen.

Ons kenmerk
2021-0000185147

b. Complexiteit en doenvermogen

De Afdeling heeft er eerder op gewezen dat de eigenwoningregeling dermate gecompliceerd is geworden dat in veel voorkomende, niet uitzonderlijke situaties (bijvoorbeeld verhuizing, verblijf in het buitenland of verbreking van relaties) de hulp van een deskundige niet kan worden gemist om de juiste gevolgen voor de eigenwoningregeling vast te stellen. Dit is een ongewenste situatie met betrekking tot deze voor veel belastingplichtigen zeer belangrijke regeling.² De complexiteit blijkt ook uit het onderhavige voorstel en wordt erkend in de onder a genoemde brief.³ In de uitvoeringstoets is hierover onder meer opgemerkt: "De eigenwoningregeling is complex, en met de beoogde wijzigingen wordt de regeling niet minder complex."

De vraag rijst in hoeverre dit voor de burger nog doenlijk is. De Afdeling heeft in de toelichting een analyse dienaangaande gemist.

De Afdeling adviseert de toelichting op dit punt aan te vullen. Daarbij dient onder meer specifiek aandacht te worden besteed aan de keuzemogelijkheid die is opgenomen in de in artikel I, onderdeel G, voorgestelde aanvulling op artikel 10bis.1, derde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001.

b. Complexiteit en doenvermogen

Zoals de Afdeling terecht opmerkt is de eigenwoningregeling een complexe regeling. Dat is ook gebleken uit de evaluaties van de eigenwoningregeling en dan met name uit het onderzoek van Panteia over de complexiteit van de eigenwoningregeling.⁴ Het kabinet heeft dit ook erkend in de kabinetsreactie hierop.⁵ De in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen zien op wijziging van specifieke onderdelen van de eigenwoningregeling die als zodanig slechts een beperkte invloed hebben op de complexiteit van de regeling. Met de maatregelen wordt toepassing van de bijleenregeling en de aflossingsstand in partnerschapssituaties rechtvaardiger en worden onbedoelde renteaftrekbeperkingen voorkomen. Verder wordt de eigenwoningregeling in situaties van overlijden eenvoudiger gemaakt en wordt een achterblijvende partner niet onnodig geconfronteerd met het eigenwoningverleden van de overleden fiscale partner. De maatregelen dragen in positieve zin bij aan het doenvermogen van belastingplichtigen met een eigen woning, omdat toepassing van de genoemde regelingen in meer gevallen dan voorheen zal aansluiten op de in de praktijk gekozen wijze van financiering. Dat bij oversluiten van een bestaande eigenwoningschuld de toepassing van het overgangsrecht niet steeds meer verplicht wordt voorgeschreven (artikel 10bis.1, derde en zevende lid, Wet

² Advies van de Afdeling advisering van de Raad van State van 1 november 2017, W06.17.0358/III (Kamerstukken II 2017/18, 34819, nr. 4, p. 4).

³ Deze brief bevat onder meer de beantwoording van Kamervragen van 15 maart 2018: "Allereerst wil ik uw Kamer mijn excuses aanbieden dat de beantwoording van deze vragen lange tijd heeft geduurd. Dit heeft er mee te maken dat het complexe materie betreft die om een zorgvuldige benadering vraagt."

⁴ Kamerstukken II 2019/20, 32847, nr. 583, blg-916177.

⁵ Kamerstukken II 2019/20, 32847, nr. 583.

IB 2001), maar naar keuze kan worden toegepast, maakt ook die regeling als zodanig voor de belastingplichtige niet minder doenlijk. Bij oversluiten zal doorgaans een hypotheekadviseur betrokken zijn die samen met de belastingplichtige afhankelijk van de individuele feiten en omstandigheden zal beoordelen of toepassing van het overgangsrecht wel of niet gewenst is. De maatregel biedt die ruimte waar dat voorheen niet het geval was. Doorgaans zal de keuze om aflossingsvrij te financieren al voldoende kenbaar maken dat men het overgangsrecht wil toepassen.

Het algemeen deel van de memorie is aangevuld met een tekst over doenvermogen.

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

Ons kenmerk
2021-0000185147

2. Maandelijks gegevenslevering kinderopvangorganisaties

De Afdeling heeft eerder geadviseerd over het voorstel om kinderopvangorganisaties te verplichten om maandelijks gegevens te leveren aan de Belastingdienst/Toeslagen, dat deel uitmaakte van het zogenoemde fiscale eindejaarsbesluit 2020.⁶ Op verzoek van de Tweede Kamer wordt nu voorgesteld om deze verplichting bij wet te regelen. De huidige, voorliggende wettekst en toelichting roepen drie vragen op.

a. Volgens het voorgestelde artikel 38, vierde lid, onderdeel c, van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen moeten kinderopvangorganisaties maandelijks inlichtingen over het aantal afgenomen en betaalde uren gaan verstrekken. In het eerder aan de Afdeling voorgelegde voorstel ging het alleen nog om het aantal afgenomen uren. De uitvoeringstoets gaat bij de beschrijving van het voorstel ook uit van (alleen) het aantal afgenomen uren. Volgens de toelichting zijn in 2020 aanvullende eisen gesteld aan de administratie van kinderopvangorganisaties en ziet het onderliggende voorstel op de wijze en frequentie waarmee deze gegevens aan de Belastingdienst/Toeslagen moeten worden geleverd. Daartoe wijst de toelichting op artikel 11, tweede lid, onderdelen e, f, h en i, en derde lid, onderdelen b, e, f en h, van de Regeling Wet kinderopvang. Daar lijkt geen verplichting uit te volgen om het aantal betaalde uren te administreren. De vraag rijst daarom waaruit een dergelijke verplichting volgt.

a. De Afdeling merkt op dat in het wetsvoorstel gevraagd wordt naar de betaalde uren, terwijl dit eerder niet was opgenomen. Naar aanleiding van deze opmerking is besloten om de betaalde uren te schrappen. De toevoeging van betaalde uren ten opzichte van het eerdere voorstel was abusievelijk. De organisaties verstrekken de afgenomen uren. De wettekst is hierop aangepast.

b. De Belastingdienst/Toeslagen ontving in december 2020 al van ongeveer 85% van alle kinderopvangorganisaties maandelijks gegevens.⁷ De uitvoeringstoets vermeldt dat het daarbij gaat om vrijwillige gegevenslevering. De vraag rijst in hoeverre ouders op de hoogte zijn van wat wordt doorgegeven en op welke wijze zij de juistheid hiervan kunnen controleren.

b. De Afdeling merkt op in december 2020 al ongeveer 85% van alle kinderopvangorganisaties maandelijks gegevens leveren. De Afdeling vraagt zich af in hoeverre ouders op de hoogte zijn van wat wordt doorgegeven en op welke

⁶ Advies van de Afdeling advisering van de Raad van State van 2 december 2020, W06.20.0424/III.

⁷ Memorie van toelichting, onderdeel 5. Maandelijks gegevenslevering kinderopvangorganisaties, zesde tekstblok.

wijze zij de juistheid hiervan kunnen controleren. In de memorie van toelichting is een beschrijving toegevoegd van de wijze waarop ouders worden geïnformeerd over de gegevenslevering en op welke wijze zij de juistheid van de gegevens kunnen controleren.

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

Ons kenmerk
2021-0000185147

De toelichting maakt melding van een pilot van juli 2020.⁸ Uit een kamerbrief van 8 juli 2021 volgt dat er meer of uitgebreidere pilots hebben plaatsgevonden.⁹ De vraag is wat de betekenis is van de uitkomsten van deze pilots voor het onderhavige voorstel.

De Afdeling merkt op dat uit een kamerbrief van 8 juli 2021 volgt dat er meer of uitgebreidere pilots hebben plaatsgevonden en vraagt naar de betekenis van deze pilots voor het onderhavige voorstel. In de memorie van toelichting is een beschrijving toegevoegd van de toepassing van vroegsignalering in de praktijk in 2021 en de ervaringen daarmee. De effectmeting hiervan laat – in lijn met de pilot in 2020 - zien dat vroegsignalering effectief kan zijn en dat hiermee potentiële hoge terugvorderingen vroegtijdig kunnen worden voorkomen.

3. Verrekenvolgorde CFC-maatregel

In artikel 23e van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is met ingang van 1 januari 2019 de zogenoemde aanvullende Controlled Foreign Companies maatregel opgenomen. Onder toepassing van deze maatregel kan de buitenlandse winst onder voorwaarden worden verrekend in de vennootschapsbelasting. Volgens de toelichting wordt "omwille van de uitvoerbaarheid" voorgesteld een verplichte verrekenvolgorde op te nemen.¹⁰ Uit de toelichting volgt niet wat nu precies de aanleiding van het voorstel is. De vraag rijst dan ook wat het probleem is en waarom dat met wetgeving moet worden opgelost. Hoewel wordt opgemerkt dat het omwille van de uitvoerbaarheid is, volgt in ieder geval uit de uitvoeringstoets niet dat hier aan de zijde van de Belastingdienst een probleem zou bestaan.

De Afdeling adviseert de toelichting op deze punten aan te vullen.

3. Verrekenvolgorde CFC-maatregel

Naar aanleiding van het advies van de Afdeling is het algemeen deel van de toelichting aangevuld. De aanvulling bestaat eruit dat in meer detail wordt aangegeven wat de aanleiding van de voorgestelde maatregel is.

Vanaf 1 januari 2019 is de aanvullende Controlled Foreign Companies (CFC)-maatregel opgenomen in Wet op de vennootschapsbelasting 1969 als gevolg van de implementatie van eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking (ATAD1).¹¹ Als de CFC-maatregel aangrijpt, worden de zogenoemde besmette voordelen in Nederland in de heffing betrokken. Buitenlandse belasting die is betaald door gecontroleerde lichamen (CFC) in het land van vestiging kan in dat geval in Nederland onder voorwaarden worden verrekend. In specifieke gevallen komt de vraag op hoe moet worden omgegaan met de verrekening van buitenlandse belasting die is betaald door een CFC indien de belastingplichtige meerdere CFC's heeft. De huidige wettelijke bepaling geeft hier geen antwoord op. Dat betekent dat de belastingplichtige hierin een keuze kan maken (vrijelijke toerekening).

⁸ Memorie van toelichting, onderdeel 5. Maandelijks gegevenslevering kinderopvangorganisaties, zesde tekstblok.

⁹ Kamerstukken II 2020/21, 31066 en 31322, nr. 871.

¹⁰ Memorie van toelichting, onderdeel 8. Verrekenvolgorde bij CFC-maatregel.

¹¹ Rectificatie van Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016, PbEU 2017, L 234/26 en PbEU 2017, L 167/58.

Door in dit wetsvoorstel aan te sluiten bij de systematiek in artikel 44a van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001, is het mogelijk om geheel geautomatiseerd de voort te wentelen door de CFC in het buitenland betaalde te verrekenen belasting te berekenen. Zowel de Belastingdienst als het bedrijfsleven is bekend met deze methodiek van verrekening en een eenduidige wijze van voorkoming draagt bij aan de uniformiteit van wet- en regelgeving. Zou belastingplichtige de keuze krijgen om buitenlandse belasting over de door hem gecontroleerde lichamen te verdelen, dan heeft dit als nadeel dat zijn keuze in de aangifte moet worden uitgevraagd en dat het risico ontstaat dat hij zijn keuze herziet. Dit leidt tot complicaties en zwaardere uitvoeringslasten. Bovendien leidt een vrije keuze tot aanpassingen in de systemen, waarbij een relevante overweging is dat de capaciteit binnen de systemen van de vennootschapsbelasting en dividendbelasting schaars is. De voorgestelde bepaling voorkomt willekeur en zorgt voor eenheid van beleid en uitvoering in de Belastingdienst. Tevens leidt deze wijziging tot minder door de Belastingdienst af te geven beschikkingen.

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

Ons kenmerk
2021-0000185147

Mede gelet op het geringe aantal belastingplichtigen dat met deze rekenregel te maken zal krijgen, is het voor de Belastingdienst te prefereren om aan te sluiten bij de huidige systematiek en de programmatuur en de aangifte niet met een keuzemogelijkheid te belasten. Dit past ook binnen de opzet van de CFC-regelgeving waarbij de keuze voor een robuuste maatregel is gemaakt. In beginsel gaat door de introductie van de verrekensvolgorde geen aanspraak op verrekening verloren. Het voorstel wijzigt immers enkel het moment waarop voordelen kunnen worden verrekend. Onder bijzondere omstandigheden (indien bijvoorbeeld een CFC wordt geliquideerd) zou theoretisch een situatie kunnen ontstaan waarin het voor de belastingplichtige gunstig zou kunnen zijn om vrijelijk de verrekening te kunnen toerekenen.

4. Redactionele wijzigingen

- *In artikel I, onderdeel F, tweede lid, "5. Het zesde lid komt te luiden:" laten vervallen.*
- *Bij de maatregel maandelijkse gegevenslevering kinderopvangorganisaties de uitvoeringskosten zoals die zijn opgenomen in de tabel in onderdeel 16 van de Memorie van toelichting en in de uitvoeringstoets met elkaar in overeenstemming brengen.*
- *Bij artikel VI, onderdeel E, toelichten waarom het wenselijk is om te voorzien in een uitbreiding voor de situatie dat wordt voorzien in een teruggaaf van belasting van personenauto's en motorrijwielen omdat geen gebruik is gemaakt en wordt gemaakt van de weg.*

4. Redactionele wijzigingen

De Afdeling merkt in de redactionele bijlage op dat de uitvoeringskosten die zijn opgenomen in de tabel in de paragraaf uitvoeringsgevolgen Belastingdienst en Toeslagen van de memorie van toelichting en in de uitvoeringstoets niet met elkaar in overeenstemming zijn. In de memorie van toelichting is de tabel aangepast en in lijn gebracht met de uitvoeringskosten zoals opgenomen in de uitvoeringstoets. Ook aan de overige redactionele opmerkingen van de Afdeling is gevolg gegeven.

Daarnaast is van de gelegenheid gebruik gemaakt om enkele redactionele wijzigingen in het wetsvoorstel en de memorie van toelichting aan te brengen.

Tevens is in de Wet BPM 1992 is een technische verbetering doorgevoerd in de delegatiegrondslagen om bij ministeriële regeling de forfaitaire afschrijving vast te stellen.

**Directie Algemene Fiscale
Politiek**

Ons kenmerk
2021-0000185147

5. 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,

5. Concluderend

Ik moge U, mede namens de staatssecretaris van Financiën - 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