

Bij Kabinetsmissive van 27 augustus 2021, no.2021001641, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van 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 (Overige fiscale maatregelen 2022), met memorie van toelichting.

Het voorstel vormt een onderdeel van het fiscale pakket voor het jaar 2022, samen met de wetsvoorstellen Belastingplan 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).

In het voorstel is een breed scala aan maatregelen opgenomen ten behoeve van het noodzakelijke technische onderhoud van de fiscale wetgeving. De maatregelen hebben geen budgettaire gevolgen en de regering acht het wenselijk dat zij per 1 januari 2022 in werking treden. Het gaat onder meer om maatregelen ter reparatie, verduidelijking en vereenvoudiging van bestaande wetgeving.

De Afdeling advisering van de Raad van State maakt opmerkingen over de aanpassing van de eigenwoningregeling, de maandelijkse gegevenslevering door kinderopvangorganisaties, de verrekenvolgorde bij de CFC-maatregel en de delegatiebepalingen tegemoetkoming schrijnende gevallen, alsmede de opname van die bepalingen in het voorstel. In verband met dat laatste dient het voorstel nader te worden overwogen.

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.

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

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.

2. Maandelijkse 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 2020.⁴ 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.

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

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

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.

b. De Belastingdienst/Toeslagen ontving in december 2020 al van ongeveer 85% van alle kinderopvangorganisaties maandelijks gegevens.⁵ 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.

De toelichting maakt melding van een pilot van juli 2020.⁶ Uit een kamerbrief van 8 juli 2021 volgt dat er meer of uitgebreidere pilots hebben plaatsgevonden.⁷ De vraag is wat de betekenis is van de uitkomsten van deze pilots voor het onderhavige voorstel.

De Afdeling adviseert in de toelichting op deze vragen in te gaan en zo nodig het voorstel aan te passen.

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.⁸ 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

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

⁶ Memorie van toelichting, onderdeel 5. Maandelijks gegevenslevering kinderopvangorganisaties, zesde tekstblok.

⁷ Kamerstukken II 2020/21, 31066 en 31322, nr. 871.

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

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.

4. Delegatiebepalingen tegemoetkoming schrijvende gevallen

Het voorstel voorziet in delegatiebepalingen in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) en in de Invorderingswet 1990. Die bepalingen maken het mogelijk om in bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen gevallen een tegemoetkoming toe te kennen aan belanghebbenden. Het gaat dan om de situatie dat een onterecht handelen of nalaten van de inspecteur of de ontvanger heeft geleid tot onbillijkheden van overwegende aard en de onbillijkheden van zodanige aard zijn dat het overduidelijk onredelijk is deze voor rekening van de belanghebbende te laten.⁹

Hoewel erkend kan worden dat het nodig kan zijn om burgers die onheus zijn behandeld op adequate wijze tegemoet te komen, merkt de Afdeling over doel en strekking van de voorgestelde bepalingen het volgende op.

De Afdeling constateert dat het bij de voorgestelde bepalingen niet om hardheidsclausules gaat, maar om tegemoetkomingsregelingen ingeval de gevolgen van (onterecht) handelen of nalaten van de inspecteur of ontvanger niet voor rekening van de belanghebbende moeten blijven. Voor de gevallen waarin de toepassing van de belastingwetgeving leidt tot onbillijkheden van overwegende aard, voorziet artikel 63 AWR al in een hardheidsclausule. Het gaat bij de voorgestelde bepalingen in feite om een bestuursrechtelijke regeling voor de afwikkeling van schade; een schaderegeling buiten het kader van de heffing van belastingen (met inachtneming van de hardheidsclausule). Daarvoor is thans voorzien in schadevergoeding wegens onrechtmatige daad en in nadeelcompensatie. Met het voorliggende voorstel lijkt hier een derde categorie bij te komen: een vergoeding of tegemoetkoming wegens onbehoorlijk handelen. Dit is een vergaande stap, die een grondige onderbouwing vergt, en die niet in dit beperkte kader moet worden doorgevoerd. Als daar al een regeling voor zou moeten komen, dan zou dat een algemene regeling moeten zijn.

Voorts roept de plaatsing van de voorgestelde schaderegeling in de AWR en de Invorderingswet 1990 vragen op. In de AWR zijn bepalingen opgenomen die in Nederland gelden bij de heffing van rijksbelastingen, belastingrente, revisierente en bestuurlijke boeten welke ingevolge de belastingwet kunnen worden vastgesteld of opgelegd, alsmede bij de uitvoering van de basisregistratie inkomen.¹⁰ De Invorderingswet 1990 geldt bij de invordering van rijksbelastingen.¹¹ De voorgestelde schaderegeling betreft niet de heffing of invordering van

⁹ Het in artikel VIII voorgestelde artikel 63a van de AWR en het in artikel IX voorgestelde artikel 69a van de Invorderingswet 1990.

¹⁰ Artikel 1, eerste lid, van de AWR.

¹¹ Artikel 1, eerste lid, van de Invorderingswet 1990.

rijksbelastingen, maar schade als gevolg van het handelen of nalaten van de inspecteur of ontvanger als zodanig. Deze bepalingen horen dan ook niet zonder meer thuis in de AWR en de Invorderingswet 1990.

De voorgestelde delegatiebepalingen zijn onvoldoende bepaald en er ontbreekt een dragende motivering. Zo is onvoldoende duidelijk waar het op dit moment aan schort als het gaat om deze belanghebbenden tegemoet te komen of schadeloos te stellen en waarom de voorgestelde delegatiebepalingen daarvoor de beste oplossing zouden zijn.

De Afdeling merkt verder nog op dat als de afwegingen die in het kader van het Integraal afwegingskader voor beleid en regelgeving zijn gemaakt, zouden leiden tot de conclusie dat opname van een dergelijke wettelijke bepaling aangewezen is, dit uit de toelichting zou moeten volgen. Daarnaast wordt in het algemeen deel van de toelichting geen aandacht besteed aan hoe de voorgestelde maatregelen zich verhouden tot andere, bestaande regelingen. Zo zou bijvoorbeeld in gevallen waarin toepassing van de voorgestelde regelingen aan de orde is, sprake kunnen zijn van een onrechtmatige daad die aanspraak geeft op schadevergoeding.¹² Dan moet voldoende duidelijk zijn hoe de voorgestelde procedure zich daartoe verhoudt, alsook hoe de gehanteerde maatstaven zich tot elkaar verhouden.

Het voorstel verbindt aan het aanwijzen van gevallen de voorwaarde dat een handelen of nalaten heeft geleid tot onbillijkheden van overwegende aard en de onbillijkheden zodanig zijn dat het overduidelijk onredelijk is deze voor rekening van de belanghebbende te laten.

De Afdeling merkt hierover op dat meer inkadering noodzakelijk is om te kunnen bepalen wanneer sprake kan zijn van onbillijkheden van overwegende aard en wat precies de relatie is tot "schrijnende gevallen", zoals omschreven in de toelichting. Daarnaast zal (meer expliciet) aandacht dienen te worden besteed aan de verhouding tussen de onbillijkheden van overwegende aard voor deze delegatiebepalingen en die voor de hardheidsclausule van artikel 63 AWR. Dat geldt ook voor de relevante lessen die kunnen worden getrokken uit de hersteloperatie toeslagen waarbij 'onbillijkheden van overwegende aard' ook een prominente rol spelen.

Ook de opzet van het voorgestelde artikel roept vragen op. Zo lijkt de opzet van dit artikel enerzijds te veronderstellen dat het gaat om individuele gevallen,¹³ terwijl anderzijds verondersteld wordt dat het om een groepsgewijze benadering gaat.¹⁴

¹² Artikel 162 van Boek 6 van het Burgerlijk Wetboek.

¹³ "Een onterecht handelen of nalaten door de inspecteur heeft geleid tot onbillijkheden van overwegende aard en de onbillijkheden zodanig zijn dat het overduidelijk onredelijk is deze voor rekening van de belanghebbende te laten."

¹⁴ "In bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen gevallen."

Tot slot merkt de Afdeling op dat in het onderhavige wetsvoorstel maatregelen opgenomen ten behoeve van het noodzakelijke technische onderhoud en andere maatregelen die meer technisch van aard zijn en waarvan mag worden verwacht dat één van de onderdelen niet tot een inhoudelijke politieke discussie zal leiden. Dat geldt niet voor de voorgestelde delegatiebepalingen.

De Afdeling concludeert dat met het voorstel een derde categorie wordt toegevoegd aan de bestaande regelingen inzake schadevergoeding wegens onrechtmatige daad en nadeelcompensatie: een soort vergoeding wegens onbehoorlijk handelen. Dit is een vergaande stap, die een grondige onderbouwing vergt, en die niet in dit beperkte kader moet worden doorgevoerd. Als daar al een regeling voor zou moeten komen dan zou dat een algemene regeling moeten zijn. Uit het voorgaande volgt dat de voorgestelde bepalingen zowel wat betreft de opzet, de plaatsing in de AWR en de Invorderingswet 1990, als wat betreft doel en strekking ervan een veelheid aan vragen oproepen. Een voorstel als dit dient bovendien te worden opgenomen in een zelfstandig wetsvoorstel dat geen onderdeel uitmaakt van het pakket Belastingplan.¹⁵

De Afdeling adviseert de artikelen VIII en IX uit het wetsvoorstel te halen en met inachtneming van het bovenstaande aspecten een separaat traject – los van het pakket Belastingplan – te laten volgen.

5. De Afdeling verwijst naar de bij dit advies behorende redactionele bijlage.

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,



¹⁵ De Afdeling advisering van de Raad van State wijst in dat verband naar onderdeel 1 van haar eveneens vandaag uitgebrachte advies bij het wetsvoorstel Belastingplan 2022 (W06.21.0273/III).

Redactionele bijlage bij het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State betreffende no.W06.21.0265/III

- 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.