

Vergaderjaar 2021–2022

35 927

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

Nr. 33

BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 5 november 2021

In deze brief treft u – mede namens de Staatssecretaris van Toeslagen en Douane – de schriftelijke antwoorden op een deel van de vragen die zijn gesteld tijdens het wetgevingsoverleg pakket Belastingplan 2022 van 1 november 2021. De antwoorden zijn geclusterd naar de verdeling van de mondelinge beantwoording tijdens het WGO van 1 november.

Bijgevoegd bij deze brief treft u tevens een nota van wijziging op het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2022¹. Daarnaast verwacht ik uw Kamer op vrijdag 5 november 2021 de vierde nota van wijziging op het wetsvoorstel Belastingplan 2022 te sturen. Deze nota van wijziging bevat de fiscale uitwerking van de motie van de leden Grinwis en Stoffer.²

Aanpak belastingontwijking en internationale samenwerking

Mevrouw Maatoug vraagt waarom ervoor is gekozen om de datum van de onmiddellijke werking van het wetsvoorstel – voor wat betreft de afschrijving op bedrijfsmiddelen die zijn verkregen vóór de inwerkingtredingsdatum van het wetsvoorstel – te stellen op boekjaren die aanvangen op of na 1 juli 2019 in plaats van 2017. Voor bepaalde situaties waarin een belastingplichtige een bedrijfsmiddel heeft verkregen van een aan hem gelieerd lichaam in boekjaren die aanvangen op of na 1 juli 2019 en vóór 1 januari 2022 waarop in een boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2022 nog kan worden afgeschreven, wordt een afschrijvingsbeperking geïntroduceerd. Dit betekent dat de afschrijving ten laste van de winst over dergelijke bedrijfsmiddelen vanaf boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022 kan worden beperkt. De datum van 1 juli 2019 is gekozen omdat deze aansluit bij de ingangsdatum van de nieuwe rullingpraktijk waarbij niet langer zekerheid vooraf wordt gegeven op structuren waartegen het onderhavige wetsvoorstel zich richt. Het kabinet meent dat

¹ Kamerstuk 35 928, nr. 10.

² Kamerstuk 35 925, nr. 133.

belastingplichtigen die een bedrijfsmiddel hebben verkregen van een gelieerd lichaam in boekjaren die aanvangen op of na 1 juli 2019 geen gerechtvaardigde verwachting konden hebben dat de fiscale gevolgen die onder het huidig recht gelden zouden blijven gelden gedurende de gehele afschrijvingstermijn van dat bedrijfsmiddel. Voor verkrijgingen die vóór die datum hebben plaatsgevonden geldt naar de mening van het kabinet niet dat de voorgestelde wetgeving voldoende voorzienbaar was voor belanghebbenden. Door aan te sluiten bij de termijn van boekjaren die aanvangen op of na 1 juli 2019 is bovendien voor de Belastingdienst de uitvoering minder bewerkelijk dan het geval zou zijn indien verkrijgingen vóór die datum eveneens onder de afschrijvingsbeperking zouden worden gebracht. Het aangrijpingspunt van 1 juli 2019 is minder complex voor de uitvoering omdat er – ten opzichte van 1 januari 2017 – minder ver moet worden teruggekeken in de tijd. Een langere termijn zou ertoe leiden dat de afschrijvingsbeperking op meer gevallen van toepassing zou zijn. Het kabinet is derhalve van mening dat de voorgestelde maatregelen in het onderhavige wetsvoorstel vanaf 1 juli 2019 voorzienbaar konden zijn voor belanghebbenden en zij derhalve redelijkerwijs vanaf dat moment konden verwachten dat de wetgever in wettelijke maatregelen zou voorzien om de dubbele niet-heffing te voorkomen. Dit in antwoord op de vraag van mevrouw Maatoug.

Mevrouw Maatoug heeft gevraagd naar de prikkel om bedrijven op te splitsen als gevolg van het bestaande tariefverschil in de vennootschapsbelasting tussen het lage en het hoge tarief en de reeds in de wet vervatte verhoging van de schijfgrens naar € 395.000 per 2022. In dat kader vraagt mevrouw Maatoug naar de mogelijkheid van bedrijven om zich op te knippen teneinde te profiteren van het lage tarief. Verder vraagt mevrouw Maatoug naar de prikkel van bedrijven om op te splitsen in relatie tot de earningsstrippingmaatregel. Een groter verschil tussen het hoge en het lage vennootschapsbelastingtarief leidt in theorie tot een sterkere prikkel om bedrijven op te splitsen. In welke mate dit tariefverschil en de schijfgrens van invloed zijn is niet goed aan te geven en sterk afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval. Het al dan niet opknippen van activiteiten is eveneens afhankelijk van een groot aantal verschillende factoren. Door het minder ver uiteen laten lopen van de vennootschapsbelastingtarieven wordt de prikkel om met fiscaal gemotiveerde constructies te profiteren van het tariefverschil beperkt. Het opknippen van activiteiten kan ook nadelen hebben. Als activiteiten in verschillende belastingplichtige lichamen worden ondergebracht, zullen bijvoorbeeld transacties tussen de verschillende lichamen tot winstneming leiden. Verder geldt dat wanneer de activiteiten die in het ene lichaam zijn ondergebracht tot verlies leiden, deze niet kunnen worden verrekend met de winst van de activiteiten van het andere lichaam. In het licht van het voornoemde zal het kabinet inventariseren op welke wijze kan worden gemonitord of er in de praktijk op het voorgaande wordt ingespeeld. In de earningsstrippingmaatregel bestaat het risico op het «opknippen» van vennootschappen om vaker gebruik te maken van de drempel van € 1 miljoen (fragmentatie). In de nota van wijziging die ziet op een aanscherping van de earningsstrippingmaatregel (verlaging aftrekbaar percentage van 30% naar 20% van de gecorrigeerde winst³) heb ik toegezegd om in de komende periode te bezien of er aanleiding is om wettelijke maatregelen te nemen die ongewenste fragmentatie bestrijden.⁴ Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het verlagen van de drempel of een – veel complexere – antiframegmentatieregel waardoor fragmentatie minder loont. Een specifieke antimisbruikbepaling om fragmentatie te bestrijden verhoogt de complexiteit in een toch al zeer complexe belastingwet. Bij

³ Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization.

⁴ Kamerstuk 35 927, nr. 12.

het introduceren van een dergelijke antimisbruikbepaling zal – naast de complexiteit – ook aandacht moeten worden besteed aan de vormgeving, uitvoerbaarheid, inpasbaarheid en budgettaire gevolgen. Het verkrijgen van inzicht daarin kost enige tijd. Ik zal uw Kamer in de loop van volgend jaar hierover informeren.

Mevrouw Maatoug stelt – kort samengevat – een vraag over de Nederlandse belastingheffing in de situatie dat een buitenlandse particuliere belegger (i) rechtstreeks belegt in Nederlands vastgoed, óf (ii) indirect belegt in Nederlands vastgoed via een fiscale beleggingsinstelling (fbi). In de eerste situatie wordt, indien deze buitenlandse particuliere belegger zelf rechtstreeks belegt in Nederlands vastgoed, forfaitair belasting geheven (box 3) bij die buitenlandse particuliere belegger over de waarde van het vastgoed verminderd met de schulden. In de tweede situatie belegt de buitenlandse particuliere belegger via tussenkomst van een fbi in Nederlands vastgoed. Dit betekent dat zowel de huurinkomsten als de verkoopwinst van dat vastgoed bij de fbi belast zijn met 0% vennootschapsbelasting. Vervolgens is de fbi verplicht jaarlijks zijn winst als dividend uit te keren aan zijn aandeelhouders (lees: beleggers) onder inhouding van 15% dividendbelasting. De hiervoor genoemde buitenlandse particuliere belegger is dus over het (door de fbi uitgekeerde) dividend 15% Nederlandse dividendbelasting verschuldigd. Met de heffing van 0% vennootschapsbelasting bij de fbi wordt voorkomen dat er twee keer wordt geheven over het vastgoed: én bij de fbi én bij de aandeelhouders. Er is dus in deze situatie geen sprake van een uitzonderingssituatie voor buitenlandse particuliere beleggers. Een fbi is onder voorwaarden onderworpen aan 0% vennootschapsbelasting. Het idee hierachter is dat belastingheffing over de beleggingsresultaten plaatsvindt bij de beleggers in de fbi. Op die manier wordt collectief beleggen (via een fbi) fiscaal zoveel mogelijk neutraal behandeld ten opzichte van rechtstreeks beleggen (zonder tussenkomst van een fbi). Bij rechtstreeks beleggen zou immers ook alleen op het niveau van de belegger belasting zijn verschuldigd. Voor de volledigheid merk ik hierbij nogmaals op dat er een evaluatieonderzoek naar het regime voor de fbi (en de vrijgestelde beleggingsinstelling (vbi)) is gestart. Een van de redenen van het onderzoek is dat indien de buitenlandse belegger in een fbi geen particulier betreft, maar bijvoorbeeld een vennootschap met een deelneming in een fbi, onder bepaalde belastingverdragen geen dividendbelasting kan worden geëffectueerd.⁵ De uitkomsten van dit evaluatieonderzoek wordt in het eerste kwartaal van 2022 verwacht en worden uiteraard met uw Kamer gedeeld. In een breder kader kan vervolgens verder worden nagedacht over mogelijke oplossingsrichtingen en eventuele aanpassingen van het fbi- en vbi-regime.

De heer Mulder geeft aan het antwoord met betrekking tot waarom het ministerie geen oordeel kan geven over het onderzoek van de universiteit van Mannheim, dat inschat dat Nederland voor € 27 miljard belastinginkomsten zou zijn misgelopen vanwege dividendstripping erg sober en voorzichtig te vinden. Hij vraagt om een verdere verduidelijking. Op dit moment is de realiteit dat ik over te weinig informatie beschik om te beoordelen of de aannames die ten grondslag liggen aan de uitlating dat het belang € 27 miljard is kloppen. Het is heel moeilijk inzichtelijk te maken hoeveel belastinggeld door fraude en ontwijking niet betaald wordt. Ook uw collega, de heer Idsinga, heeft schriftelijke vragen gesteld over dividendstripping op 27 oktober.⁶ In reactie op die vragen zal ik nader

⁵ Kamerstuk 35 300 IX, nr. 4.

⁶ Kamervragen van 27 oktober 2021 van het lid Idsinga (VVD) aan de Staatssecretaris van Financiën over het bericht «Onderzoeker: truc met dividend hield zeker 12 miljard euro weg van Nederlandse Belastingdienst» (2021Z18625).

ingaan op de mogelijkheden en onmogelijkheden om meer inzicht te geven. Daarvoor wordt ook naar andere instanties gekeken, zoals de Autoriteit Financiële Markten (AFM). Zoals ik in de schriftelijk beantwoording heb aangegeven op een vraag van de heer Hammelburg wordt op dit moment gewerkt aan het opstellen van een consultatiedocument m.b.t. dividendstripping in den brede.⁷ Dat consultatiedocument brengt opties in kaart om de aanpak van dividendstripping te versterken. Ik verwacht dit document voor het einde van het jaar voor internetconsultatie te publiceren.

Vergroening

De heer Van Raan vraagt of het kabinet bereid is om de raffinaderijvrijstelling in te perken. De raffinaderijvrijstelling volgt uit de Europese Richtlijn energiebelastingen. De richtlijn schrijft verplicht voor dat het verbruik van energieproducten voor de vervaardiging van energieproducten buiten de heffing blijft indien de verbruikte energieproducten in dezelfde inrichting zijn ontstaan als waarin de energieproducten worden vervaardigd. Achtergrond hiervan is het voorkomen van dubbele heffing. Nederland heeft met het oog op de uitvoering en voorkomen van dubbele heffing ervoor gekozen om de raffinaderijvrijstelling door te trekken naar het verbruik van buitenaf aangetrokken minerale oliën. De richtlijn staat deze keuze expliciet toe. De heer Van Raan vroeg of het kabinet bereid is de raffinaderijvrijstelling voor dit laatste optionele deel in te perken. De heer Van Raan gaf hierbij tijdens het wetgevingsoverleg zelf al aan dat deze vrijstelling is ingevoerd met goede redenen. Deze redenen gelden ook nu nog, maar de situatie is in zoverre veranderd dat momenteel een energietransitie gaande is. Ik deel daarbij de opvatting van de heer Van Raan dat vrijstellingen zoals de raffinaderijvrijstelling die transitie niet in de weg behoren te zitten. Op dit moment wordt daarom gekeken naar verschillende vrijstellingen in de energiebelasting. Het is, gezien de demissionaire status, aan een volgend kabinet om hier verder aan te werken.

De heer Van Raan vraagt of het kabinet bereid is om op een eenvoudige manier aan te geven hoeveel CO₂ wordt bespaard met vergroeningsmaatregelen het afgelopen jaar en het komende jaar. Het kabinet heeft de afgelopen jaren diverse fiscale vergroeningsmaatregelen genomen, zoals de CO₂-heffing voor de industrie en aanpassingen in de energiebelasting. Deze fiscale maatregelen staan niet op zichzelf, maar zijn onderdeel van een breder klimaatpakket en interacteren ook met andere maatregelen. Het effect van de CO₂-heffing op de verduurzaming van de industrie wordt bijvoorbeeld mede bepaald door de SDE++ middelen. Het Planbureau voor de Leefomgeving (PBL) maakt daarom eenmaal per jaar in de Klimaat- en Energieverkenning (KEV) een integrale raming van de ontwikkeling van de broeikasgasemissies in Nederland. De fiscale vergroeningsmaatregelen zijn hierin meegenomen voor zover bekend en voldoende uitgewerkt op 1 mei 2021. In de KEV2021 heeft het PBL aangegeven dat de introductie van een nationale CO₂-heffing industrie in combinatie met de Stimuleringsregeling duurzame energieproductie en klimaattransitie (SDE++) voor een trendbreuk in het industriebeleid zorgt. De verwachte extra reducties bij bedrijven die onder de CO₂-heffing vallen liggen tussen de 9 en 16 Mton CO₂-equivalenten in 2030 ten opzichte van de situatie zonder CO₂-heffing en SDE++. De aanpassing van de fiscale stimulering voor emissievrije personenauto's is pas na de peildatum voor de KEV bekend geworden. Naar verwachting leidt deze aanpassing tot een extra CO₂-reductie van cumulatief 0,5 Mton voor de periode 2022–2025 en 1,3 Mton in de periode 2022–2030.

⁷ Brief van 28 oktober 2021 van de Staatssecretaris van Financiën (Kamerstuk 35 927, nr. 32).

De heer Alkaya vraagt om voorbeeldberekeningen die laten zien wat het effect is van aanpassingen in het tarief voor elektriciteit versus het tarief op aardgas voor verschillende type huishoudens. Het energieverbruik hangt samen met huishoudenkenmerken, waardoor gemiddeld gezien huishoudens met een hoog aardgasverbruik ook een hoog elektriciteitsverbruik hebben (zie tabel). Er bestaan uitzonderingen, zoals bijvoorbeeld huishoudens die van het gas af zijn of die op een warmtenet zijn aangesloten en een hoger elektriciteitsverbruik combineren met weinig tot geen verbruik van aardgas. In de onderstaande tabel is inzichtelijk gemaakt wat voor verschillende huishoudprofielen het micro-economische voordeel is van tariefverlaging in de eerste verbruiksschijf voor elektriciteit dan wel in de eerste verbruiksschijf voor gas. Dit illustreren wij aan de hand van een fictief voorbeeld waarin het belastingdeel van de energierekening van een gemiddeld huishouden met € 100 (incl. btw) afneemt van 2021 op 2022. Om dit te realiseren wordt in variant 1 het EB-tarief 1e schijf elektriciteit met 3,47 eurocent per kWh (excl. btw) verlaagd en in variant 2 het EB-tarief 1e schijf gas met 7,06 eurocent per m³ (excl. btw). De budgettaire derving hiervan bedraagt € 834 miljoen voor elektriciteit en € 827 miljoen voor gas. Het algemene beeld is dat een verlaging van het tarief op elektriciteit gemiddeld gezien een vergelijkbare lastenverlichting biedt aan huishoudens als een verlaging van het tarief op gas. Onderstaande tabel laat zien dat voor een deel van de voorbeeldhuishoudens een verlaging van het elektriciteitstarief voordeliger is en voor een ander deel een verlaging van het gastarief. Daarnaast zijn in de tabel ook twee huishoudprofielen (appartement eenpersoons klein en geschakelde woning meerpersoons middel) opgenomen met zowel een nieuwe als oude woning. Dit biedt extra inzicht in het effect van de isolatie van de woning en het gasverbruik op het belastingvoordeel. Voor een meerpersoonshuishouden in een geschakelde woning (middel) is het zowel in een oude als nieuwe woning voordeliger dat het tarief elektriciteit wordt verlaagd, dan dat het tarief gas wordt verlaagd. Voor een eenpersoonshuishouden in een klein en slecht geïsoleerd appartement is iets voordeliger dat het gastarief wordt verlaagd dan het tarief op elektriciteit. De stijgende gasprijs verhoogt de energierekening, daarom verhoogt het kabinet ten eerste in 2022 incidenteel de belastingvermindering. De belastingvermindering is een vaste korting op het belastingdeel van de energierekening en geldt voor iedereen. De stijgende gasprijs vertaalt zich eveneens in een stijgende elektriciteitsprijs. Daarom wordt ten tweede in de energiebelasting in 2022 incidenteel het tarief op de eerste schijf elektriciteit verlaagd. Het kabinet heeft gekozen voor een verlaging van het elektriciteitstarief omdat vergeleken met het gastarief een groter deel van het budgettaire voordeel bij huishoudens terecht komt. Dit komt doordat de 1e schijf gas qua energieverbruik veel langer is dan de 1e schijf elektriciteit. Ook blijft hierdoor de verduurzamingsprikkel in 2022 in stand.

Tabel 1 – spreiding in het voordeel per huishoudprofiel bij tariefverlaging EB 1e schijf elektriciteit vs. tariefverlaging EB 1e schijf gas – illustratief voorbeeld

Bedragen in € (incl. btw, excl. indexatie)	Elektriciteitsverbruik (kWh)	Aardgasverbruik (m ³)	Impact € 100 tariefverlaging EB 1e schijf elektriciteit Variant 1	Impact € 100 tariefverlaging EB 1e schijf gas Variant 2
Huishouden met een gemiddeld energieverbruik (2022)	2.384	1.170	- € 100	- € 100
<i>Appartement, eenpersoons, klein (<100m²), nieuw (1992 of later)</i>	<i>1.560</i>	<i>640</i>	<i>- € 65</i>	<i>- € 55</i>
<i>Appartement, eenpersoons, klein, oud (voor 1992)</i>	<i>1.540</i>	<i>810</i>	<i>- € 65</i>	<i>- € 69</i>
Appartement, meerpersoons, klein, oud	2.260	990	- € 95	- € 85
Geschakelde woning, eenpersoons, klein, oud	1.680	1.040	- € 70	- € 89
Geschakelde woning, eenpersoons, middel (100–150 m²), oud	1.980	1.230	- € 83	- € 105
Geschakelde woning, meerpersoons, klein, oud	2.780	1.210	- € 117	- € 103
<i>Geschakelde woning, meerpersoons, middel, nieuw</i>	<i>3.250</i>	<i>1.070</i>	<i>- € 136</i>	<i>- € 91</i>
<i>Geschakelde woning, meerpersoons, middel, oud</i>	<i>3.190</i>	<i>1.360</i>	<i>- € 134</i>	<i>- € 116</i>
Geschakelde woning, meerpersoons, groot (150 m² of meer), oud	3.880	1.890	- € 163	- € 162
Vrijstaande woning, meerpersoons, groot, oud	4.480	2.350	- € 188	- € 201

De heer Omtzigt vraagt naar een update van de stijgende leveringstarieven voor aardgas en de impact daarvan op huishoudens. De leveringstarieven voor variabele contracten worden in de regel twee keer per jaar aangepast, in januari en in juli. Recent heeft één energieleverancier aangekondigd dat het de leveringstarieven voor variabele contracten per 1 november al zal aanpassen vanwege de ontwikkelingen op de energiemarkt. Voor het overgrote merendeel van de leveranciers zal dit per 1 januari pas het geval zijn, waardoor op dit moment geen accurater beeld is van de ontwikkeling van de leveringstarieven. Daarom zullen de meeste huishoudens met een variabel contract vanaf januari 2022 te maken krijgen met een stijging in de energierekening en zal dan pas duidelijk worden met wat voor stijging in de leveringstarieven de meeste huishoudens te maken krijgen. Daarnaast geldt dat de leveringstarieven voor variabele contracten tweemaal in het jaar aangepast worden, waardoor de aangekondigde aanpassing van de leveringstarieven per 1 november/januari tot halverwege 2022 gelden. Hierdoor kan op basis van deze leveringstarieven nog geen stijging gepresenteerd worden voor geheel 2022. Vanwege deze onzekerheid in de stijging van de leveringstarieven voor huishoudens en bedrijven is het kabinet voornemens om aan de hand van de maandelijks gerapporteerde gemiddelde energietarieven voor consumenten en de huishoudprofielen die het CBS heeft opgesteld de impact van de stijgende leveringstarieven op de energierekening van huishoudens te monitoren en tweemaandelijks aan uw Kamer te rapporteren. Hiermee wordt gedeeltelijke invulling gegeven aan de motie van het lid Inge van Dijk c.s.⁸, waarin gevraagd wordt om tweemaandelijks aan uw Kamer te rapporteren over de stijging in de energieprijzen.

Ter illustratie is in tabel 1 een overzicht opgenomen van de mogelijke impact van de stijgende variabele leveringstarieven op gas op de energierekening van een tweetal huishoudprofielen (huishouden met een gemiddeld gasverbruik van 1.170 m³ in 2022 en een huishouden met een gemiddeld gasverbruik van 2.000 m³). Zoals hierboven beschreven zijn de daadwerkelijke gemiddelde variabele leveringstarieven voor gas in 2022 op voorhand niet bekend. In onderstaande tabel is daarom met meerdere fictieve prijsscenario's gerekend, op basis van de getallen die in de vraagstelling zijn genoemd. De gepresenteerde CBS cijfers gaan om *gemiddelde* variabele leveringstarieven, terwijl in de praktijk het daadwerkelijk variabel leveringstarief afhangt van het type energiecontract. De totale leveringsprijs van aardgas wordt naast het variabele leveringstarief gevormd door de vaste leveringskosten en netbeheerkosten, de energiebelasting en de btw.

⁸ Kamerstuk 35 925, nr. 131.

In de kamerbrief van 15 oktober (Kamerstuk 29 023, nr. 272) heeft het kabinet meerdere scenario's opgenomen op basis van verschillende bronnen waarin de energierekening van een huishouden met een gemiddeld aardgas- en elektriciteitsverbruik fors zal stijgen. Deze stijging is met onzekerheid omgeven en sterk afhankelijk van het type contract. In de tabel zijn de prijsstijgingen per huishoudprofiel telkens afgezet tegen de geldende variabele leveringstarieven voor gas in januari 2021.

Tabel 1 – impact stijgende variabele leveringstarieven op gas op energierekening huishoudprofielen

Bedragen in € incl. btw	Leveringstarieven gas in €/m ³	Totale prijsstijging leveringstarief gas huishouden met een gemiddeld gasverbruik van 1.170 m ³ p/j t.o.v. januari 2021	Totale prijsstijging leveringstarief gas huishouden met een fictief gasverbruik van 2.000 m ³ p/j t.o.v. januari 2021
Variabel leveringstarief gas januari 2021 (CBS)	€ 0,266	–	–
Variabel leveringstarief gas oktober 2021 (CBS)	€ 0,528	€ 306	€ 524
Variabel leveringstarief gas 2022 (fictief scenario 1)	€ 0,80	€ 625	€ 1.068
Variabel leveringstarief gas 2022 (fictief scenario 2)	€ 1,00	€ 859	€ 1.468
Variabel leveringstarief gas 2022 (fictief scenario 3)	€ 1,25	€ 1.151	€ 1.968
Variabel leveringstarief gas 2022 (fictief scenario 4)	€ 1,70	€ 1.678	€ 2.868

Aandelenoptieregeling

Naar aanleiding van het wetsvoorstel aanpassing fiscale regeling aandelenoptierechten zijn meerdere vragen gesteld over de achtergrond van dit wetsvoorstel. Daarom zou ik dit onderdeel graag inleiden met een uitwerking van de maatregel en – mede naar aanleiding van de vraag van de heer Ildsinga – een toelichting en voorbeeld van het belang van deze regeling. Op dit moment vindt belastingheffing plaats op het moment dat een werknemer aandelenoptierechten uitoefent en zijn aandelen verkrijgt, naar de waarde van het aandelen op dat moment. Dit kan tot liquiditeitsproblemen leiden bij de werknemer als hij de verkregen aandelen (nog) niet kan verkopen. De aanleiding voor de nieuwe regeling is liquiditeitsproblemen voorkomen bij een werknemer die een aandelenoptie uitoefent waarbij het verkregen aandeel niet direct verhandelbaar is en die overigens ook niet beschikt over liquide middelen om de verschuldigde belasting te voldoen. In het voorstel wordt daartoe voor de belastingheffing bij default aangesloten bij het moment dat het verkregen aandeel verhandelbaar wordt in plaats van het moment dat de optie wordt uitgeoefend. De belastingheffing vindt dan plaats op basis van de waarde van het aandeel op het moment van het verhandelbaar worden. Voor de duidelijkheid: indien het verkregen aandeel direct verhandelbaar is vallen deze momenten samen en verandert er dus niks ten opzichte van de huidige systematiek. Dit zal bij beursgenoteerde aandelen veelal het geval zijn.

Als bij uitoefening van de optie het aandeel nog niet verhandelbaar is, kan de werknemer er voor kiezen toch alvast de belastingheffing te laten plaatsvinden. Hij moet die keuze dan op het moment van het verkrijgen van het (nog niet verhandelbare) aandeel maken. Dat moment ligt vóór het moment van het verhandelbaar worden en de werknemer weet op dat moment dus nog niet wat de waardeontwikkeling van het aandeel zal zijn. Van arbitrage kan dus geen sprake zijn. Dit ook in antwoord op de vraag van de heer Omtzigt over belastingarbitrage.

Deze maatregel acht ik van belang, omdat een dergelijke regeling voor aandelenoptierechten liquiditeitsproblemen bij werknemers kan voorkomen en daarmee ook bedrijven, en in het bijzonder start-ups en scale-ups, beter in staat stelt om talentvolle werknemers aan te trekken. Start-ups concurreren doorgaans met bedrijven uit de hele wereld om

voldoende en gekwalificeerd personeel aan te trekken. Start-ups hebben echter veelal onvoldoende financiële middelen om potentiële medewerkers een concurrerend loon aan te bieden. Daarom wil men (een deel van) de beloning uitkeren in de vorm van aandelenoptierechten. Talentvol personeel kan namelijk bereid zijn voor een lager salaris te gaan werken, als daar de mogelijkheid tot mee-investeren tegenover staat. Start-ups en scale-ups hechten aan het instrument van aandelenoptierechten als loon daarom veel belang. Juist voor die ondernemingen is er dus zowel bij het (potentiële) personeel als bij de (potentiële) (buitenlandse) investeerders een behoefte aan een adequate aandelenoptieregeling. Bovendien komen dankzij aandelenoptierechten toekomstige winsten vervolgens ook terecht bij meer personen in de maatschappij, in plaats van bij (internationale) investeerders of een kleine groep oprichters. In het bijzonder bij start-ups en scale-ups vloeien de rendementen ook regelmatig weer terug in het (tech)ecosysteem als (ex)werknemers de opbrengsten gebruiken om te investeren in andere bedrijven of zelf een onderneming starten. Er zijn ook verschillende snelgroeiende bedrijven die nu in Nederland actief zijn, mede op het gebied van klimaat, duurzame mobiliteit en zorg. Voorbeelden daarvan zijn VanMoof, Lightyear, Hardt Hyperloop, Physee, Pacmed en Founda Health. Een aantrekkelijker regeling voor aandelenoptierechten kan een verschil maken voor dit soort bedrijven en bedrijven die nog op dit punt hopen te komen.

De heer Omtzigt heeft gevraagd om een aantal voorbeelden van de uitwerking van de dit wetsvoorstel. In de nota naar aanleiding van het verslag op dit wetsvoorstel zijn reeds een aantal voorbeelden opgenomen van de wijze waarop dit wetsvoorstel invloed heeft op de verschuldigde belasting van werknemers. Naar aanleiding van de vraag van heer Omtzigt zijn deze voorbeelden nader toegelicht en aangevuld met situaties waarbij de waarde van de aandelenoptierechten en de daaruit verkregen aandelen fluctueert. In de voorbeelden is gerekend met het belastingtarief in de tweede schijf.

Tabel 2 – aandelenprijzen stijgen tussen jaar 2 en jaar 5

	Jaar 0	Jaar 2: uitoefening	Jaar 5: verhandelbaar
Optierecht	€ 10.000		
Waarde aandelen		€ 30.000	€ 50.000
Grondslag heffing		€ 20.000	€ 40.000
Heffing (49,5%)		€ 9.900	€ 19.800

Voor het voorbeeld in tabel 2 is gekozen voor een situatie waarbij een werknemer in jaar 0 het recht krijgt om een pakket aandelen voor € 10.000 te kopen. In jaar 2 oefent de werknemer dit recht uit en zijn de aandelen € 30.000 waard. In jaar 5 worden de aandelen verhandelbaar en zijn de aandelen verder in waarde gestegen. De grondslag voor de heffing is het verschil tussen de waarde van de aandelen op het moment van heffing en de uitoefenprijs. Indien de werknemer een waardestijging verwacht na uitoefenen is het voor hem dus gunstig om op het eerst mogelijke moment de aandelenoptierechten in de heffing te betrekken. Dat is het moment van uitoefenen.

Tabel 3 – aandelenprijzen dalen tussen jaar 2 en jaar 5

	Jaar 0	Jaar 2: uitoefening	Jaar 5: verhandelbaar
Optierecht	€ 10.000		
Waarde aandelen		€ 30.000	€ 10.000
Grondslag heffing		€ 20.000	€ 0
Heffing (49,5%)		€ 9.900	€ 0

Het voorbeeld in tabel 3 gaat uit van een vergelijkbare situatie. Zonder dit wetsvoorstel is de heffing in dit voorbeeld gelijk aan de heffing in vorige voorbeeld, namelijk heffing op het moment van uitoefenen. Na uitoefenen daalt de waarde echter dusdanig dat er geen heffing verschuldigd zou zijn als de werknemer de hoofdregel van de maatregel uit het onderhavige wetsvoorstel volgt van heffing bij het moment van verhandelbaar worden van de bij uitoefening verkregen aandelen (en dus niet kiest voor toepassing van de keuzeregeling). Overigens zal de werknemer op het moment van kunnen uitoefenen van het aandelenoptierecht een inschatting maken van de mogelijke waardeontwikkeling van de te verkrijgen aandelen. Een aandelenoptierecht verschaft de werknemer het recht om op een later moment tegen een vooraf bepaalde prijs aandelen te kopen. Als de werknemer dan voorziet dat de aandelen in waarde zullen dalen of als die waarde op dat moment al lager is dan de uitoefenprijs, zal hij er waarschijnlijk niet voor kiezen het aandelenoptierecht uit te oefenen. In dat geval is heffing ook niet aan de orde en zou dat ook niet onder de huidige regeling aan de orde zijn.

Tabel 4 en 5 – aandelenprijzen fluctueren tussen jaar 2 en jaar 5

	Jaar 0	Jaar 2: uitoefening	Jaar 4:	Jaar 5: verhandelbaar
Optierecht	€ 10.000			
Waarde aandelen		€ 30.000	€ 20.000	€ 50.000
Grondslag heffing		€ 20.000	n.v.t.	€ 40.000
Heffing (49,5%)		€ 9.900	n.v.t.	€ 19.800

	Jaar 0	Jaar 2: uitoefening	Jaar 4:	Jaar 5: verhandelbaar
Optierecht	€ 10.000			
Waarde aandelen		€ 30.000	€ 50.000	€ 10.000
Grondslag heffing		€ 20.000	n.v.t.	€ 0
Heffing (49,5%)		€ 9.900	n.v.t.	€ 0

In tabellen 4 en 5 vinden er fluctuaties plaats in de waarde van het aandeel. Deze fluctuaties hebben echter geen invloed op de uiteindelijk verschuldigde heffing, omdat heffing plaatsvindt op één van twee mogelijke heffingsmomenten. Dat is dus het moment dat de bij uitoefening verkregen aandelenoptierechten verhandelbaar zijn, of het moment van uitoefenen als de werknemer deze keuze ook op het moment van uitoefenen kenbaar maakt. Er kan dus niet teruggegrepen worden naar een ander heffingsmoment. Tabel 4 laat zien dat dat het interessant zou kunnen zijn om op enige wijze de heffing te laten plaatsvinden in jaar 4, omdat dit in het voorbeeld een gunstig heffingsmoment zou kunnen zijn. Dit kan echter niet. Er zijn twee vaste mogelijke heffingsmomenten waar de werknemer niet van kan afwijken en de werknemer kan in de periode tussen het moment van uitoefening en het moment van verhandelbaarheid niet met terugwerkende kracht alsnog kiezen voor heffing op het moment van uitoefenen. In dit kader wil ik ook ingaan op de opmerking van de heer van Raan dat er naar zijn mening allerlei afspraken gemaakt

kunnen worden over het moment dat aandelenoptierechten uitgeoefend kunnen worden of, zoals de heer Alkaya opmerkt, dat bestuurders ook invloed uit kunnen oefenen op die onderliggende afspraken. Ook indien er op enige wijze afspraken gemaakt zijn over de momenten dat aandelen toegekend, uitgeoefend of verhandeld kunnen worden blijft er slechts sprake van twee heffingsmomenten waarbij een eventuele keuze voor heffing op het moment van uitoefenen ook echt enkel op dat moment kenbaar gemaakt kan worden.

De heer Alkaya heeft gevraagd of kan worden uitgesloten dat deze maatregel het interessanter maakt voor multinationals om aandelenoptierechten te verstrekken aan de top van het bedrijf en of dit ook geldt voor grote bedrijven die (nog) niet beursgenoteerd zijn. Naar mijn mening maakt dit wetsvoorstel het niet interessanter voor multinationals om aan de top aandelenoptierechten te verstrekken. Als bedrijven al beursgenoteerd zijn veranderd het heffingsmoment niet. Op het moment van uitoefenen zijn de aandelen namelijk doorgaans naar hun aard al verhandelbaar. Bovendien stijgt de verschuldigde belasting als de aandelen in waarde stijgen, waardoor het voor een werknemer doorgaans niet aantrekkelijk is om op een later moment de heffing te voldoen. Dit is ook van toepassing op aandelen in multinationale niet-beursgenoteerde bedrijven. Ook in die gevallen ligt het niet voor de hand om de heffing onnodig uit te stellen, omdat een waardestijging tot een hogere belasting leidt. Dit wetsvoorstel beoogt enkel een oplossing te bieden voor het probleem dat werknemers soms onvoldoende middelen voorhanden hebben om de verschuldigde heffing te voldoen. Dit wetsvoorstel geeft ze handelingsperspectief.

De heer Alkaya heeft gevraagd waarom er niet gekozen is voor een vormgeving van de maatregel waarbij de toepassing wordt beperkt tot bedrijven van een bepaalde omvang. Mevrouw Van Dijk heeft eveneens opgemerkt dat deze maatregel breder geldt dan start-ups en scale-ups en gevraagd of dit nader toegelicht kan worden. Een afbakening van de maatregel naar bepaalde ondernemingen zoals start-ups en scale-ups leidt tot afbakeningsproblematiek en maakt de maatregel daarmee complexer en slecht uitvoerbaar. Met de huidige vormgeving wordt complexiteit in de uitvoeringspraktijk tegengegaan die een samenloop van verschillende regelingen voor verschillende groepen per definitie met zich meebrengt. Een verdere afbakening zal mogelijk ook staatssteunproblematiek met zich meebrengen. Bovendien kan het verstrekken van aandelenoptierechten als loon (mede) interessant zijn voor andere bedrijven dan start-ups en scale-ups als die personeel willen laten meedelen in het succes van het bedrijf en daarnaast ook personeel langere tijd willen binden aan het bedrijf. Omdat ook daar sprake kan zijn van het vaker besproken liquiditeitsprobleem zal een aantrekkelijkere en generieke fiscale behandeling van aandelenoptierechten dit probleem voor werknemers in allerlei soorten bedrijven wegnemen. Overigens verwacht het kabinet niet dat dit wetsvoorstel tot een bijzondere toename van het gebruik van aandelenoptierechten bij andere bedrijven dan start-ups en scale-ups zal leiden. In tegenstelling tot start-ups en scale-ups zullen die bedrijven veelal al over voldoende middelen beschikken om een competitief salaris te bieden aan werknemers zonder dat het noodzakelijk is om aandelenoptierechten aan te bieden.

De heer Idsinga en de heer Van Raan merken op dat er ook andere beloningsvormen zijn dan aandelenoptierechten en vragen of deze meegenomen worden in dit wetsvoorstel. De maatregel in het onderhavige wetsvoorstel is uitsluitend van toepassing op een aanpassing van het heffingsmoment van aandelenoptierechten als loon. Het verstrekken van aandelenoptierechten als loon is belangrijk voor start-ups en

scale-ups, omdat juist in die bedrijven zowel het (potentiële) personeel als de (potentiële) (buitenlandse) investeerders belang hechten aan het beschikken over een adequate aandelenoptieregeling in de onderneming waarin men wil werken of waarin men wil investeren. Door het knelpunt dat er op het moment van uitoefenen niet altijd (voldoende) liquide middelen beschikbaar (kunnen) zijn om de verschuldigde belasting te voldoen, verliest dit instrument echter deels zijn aantrekkelijkheid. Met dit wetsvoorstel beoogt het kabinet dit knelpunt specifiek bij aandelenoptierechten weg te nemen. Het voorstel maakt onderdeel uit van een breder pakket aan maatregelen om het vestigingsklimaat voor start-ups en scale-ups te verbeteren en doorgroei te bevorderen.⁹

Mevrouw Maatoug merkt op dat er uitvoeringskosten zijn verbonden aan de invoering van de maatregel uit het onderhavige wetsvoorstel. Het kabinet erkent dat de maatregel een beslag legt op de uitvoering. Daarbij benadrukt het kabinet dat de maatregel niet bedoeld is om een fiscaal voordeel te verschaffen, maar om een liquiditeitsprobleem bij onder meer werknemers van start-ups en scale-ups weg te nemen. In de ogen van het kabinet zijn uitvoeringskosten niet slechts gerechtvaardigd in situaties waarin een fiscaal voordeel wordt gegeven of er een opbrengst tegenover staat, ook het wegnemen van een knelpunt rechtvaardigt uitvoeringscapaciteit. Er zijn bij de totstandkoming van deze maatregel ook diverse alternatieven overwogen om het liquiditeitsprobleem te ondervangen. Mevrouw Maatoug heeft ook gevraagd naar deze alternatieven, in het bijzonder de mogelijkheid om een betalingsregeling te treffen. Voor een alternatieve optie van uitstel van betaling zou feitelijk een vorm van een conserverende aanslag voor de loonheffing geïntroduceerd moeten worden, omdat de heffing over voordelen uit aandelenoptierechten plaatsvindt in de loonheffing. Een dergelijke regeling bestaat momenteel niet in de loonheffing. Deze regeling zou ook via de inhoudingsplichtige moeten lopen wat dit verder compliceert. Andere alternatieven, zoals betalingsregelingen en conserverende aanslagen vragen om veel handmatig werk van de Belastingdienst en er zou dan per situatie beoordeeld moeten worden of de werknemer in staat is om de verschuldigde belasting te voldoen. Een dergelijke regeling is in de uitvoering ingewikkelder dan de nu voorgestelde regeling. Met raadpleging van stakeholders uit het veld heeft het kabinet het voorstel uitgewerkt dat uitstel van heffing totdat de bij uitoefening van een aandelenoptierecht verkregen aandelen verhandelbaar zijn met daarbij een keuze voor heffing bij uitoefening van het aandelenoptierecht, de beste variant is. Ook de betrokken stakeholders hebben aangegeven dat ze goed uit de voeten kunnen met deze regeling.

Wetsvoorstel delegatiebepalingen schrijvende gevallen

Mevrouw Van Dijk vraagt of er een manier is waarop uw Kamer het advies van de afdeling Advisering van de Raad van State (afdeling Advisering) eerder kan ontvangen. Ik begrijp dat uw Kamer het advies graag ontvangt vóór de vaststelling van de algemene maatregel van bestuur (amvb), zodat u het kunt betrekken bij uw beoordeling daarvan. Ik heb uw Kamer eerder de procedure geschetst bij voor- en nahang. Bij een voorhangprocedure, waarbij het ontwerp van de amvb eerst aan uw Kamer wordt overgelegd en vervolgens advisering door de Afdeling plaatsvindt, is er geen mogelijkheid om het advies van de afdeling Advisering eerder aan uw Kamer te verstrekken, dan wanneer de amvb in het Staatsblad bekend wordt gemaakt. Het kabinet heeft geen mogelijkheid om hiervan af te wijken, omdat dit is voorgeschreven in de Wet op de Raad van State. Bij een nahangprocedure heeft uw Kamer wel de mogelijkheid om kennis te

⁹ Kamerstuk 32 637, nr. 374, pag. 5 en 6.

nemen van het advies van de afdeling Advisering, en wel bij de beoordeling van een amvb. Het nadeel aan een nahangprocedure is dat op het moment van kennisneming van het advies door uw Kamer al sprake is van een vastgestelde (in het Staatsblad gepubliceerde) amvb. Het is niet mogelijk om een vastgestelde amvb op dat moment nog te wijzigen; wijzigingen naar aanleiding van opmerkingen van of overleg met uw Kamer kunnen pas worden vastgesteld in een volgende amvb. De heer Nijboer vraagt of de nieuwe regelingen die in de brief van afgelopen vrijdag van de Staatssecretaris van Financiën – Toeslagen en Douane zijn aangekondigd, onder de voorgestelde delegatiebepalingen kunnen vallen. Het antwoord luidt ontkennend. Het wetsvoorstel zoals dat voorligt, is uitsluitend gericht op schrijnende situaties die zijn ontstaan na een onterecht handelen of nalaten van de inspecteur en ontvanger van de Belastingdienst (fiscale wetgeving) en hebben daarom geen betrekking op toeslagen.

De Staatssecretaris van Financiën – Toeslagen en Douane heeft afgelopen maandag 1 november tijdens het wetgevingsoverleg over het pakket Belastingplan 2022 het voornemen benoemd om een nota van wijziging bij het wetsvoorstel Wet delegatiebepalingen tegemoetkoming schrijnende gevallen in te dienen. Deze nota van wijziging zal omgezet worden in een afzonderlijk wetsvoorstel: Wet delegatiebepalingen hersteloperatie toeslagen. Hierdoor wordt het parlement in staat gesteld om een separaat politiek oordeel te vellen over dit wetsvoorstel met delegatiebepalingen die specifiek zien op de hersteloperatie. Het wetsvoorstel maakt het mogelijk om de nieuwe regelingen voor de hersteloperatie bij amvb te kunnen treffen. Zoals in het wetgevingsoverleg is benoemd, geniet het de sterke voorkeur om de uitwerking van alle nieuwe regelingen op te nemen in het nog in te dienen wetsvoorstel Wet hersteloperatie toeslagen. De bevoegdheid om een amvb te treffen, wordt alleen ingezet wanneer dit noodzakelijk is vanwege de wens om snel te starten met de uitvoering van »een dergelijke regeling. Het is van belang om gedupeerden zo snel mogelijk duidelijkheid te bieden en zo snel mogelijk te starten met de uitvoering. Het opnemen van alle aanvullende regelingen in één herstelwet heeft het risico in zich dat mogelijk gewacht moet worden tot het moment dat de laatste aanvullende regeling is uitgewerkt en de wet door beide Kamers is aangenomen. Om te voorkomen dat het wetstraject voor één van de aanvullende regelingen tot vertraging zou kunnen leiden, is genoemde delegatiebepaling van belang. Tegelijkertijd is het hopelijk niet nodig om van die bevoegdheid gebruik te maken en is de inzet gericht op een volledige herstelwet.

BIK

De heer Mulder vraagt om een verduidelijking ten aanzien van de het budget voor de BIK. Voor de BIK was aanvankelijk een budget van tweemaal 2 miljard euro bestemd. Dit budget is voor 2021 volledig aangewend voor verlaging van de AWf-premie. Voor 2022 is het budget op een andere manier ingezet. Zo is eerder 0,2 miljard ingezet voor compensatie van verhuurders voor het bevriezen van de huren in 2021. Deze compensatie is vormgegeven middels een structurele verlaging van de verhuurderheffing. Omdat de compensatie eerder werd geraamd op 0,3 miljard (0,1 miljard voor de periode juli-december 2021 en 0,2 miljard voor 2022), blijft er nu niet 1,7 maar 1,8 miljard over van de 2 miljard die in 2022 beschikbaar was. Van de resterende 1,8 miljard zette het demissionaire kabinet in augustus 0,8 miljard in voor onder meer stimulering van woningbouw, verbetering van het koopkrachtbeeld, en maatregelen tegen ondermijning. Het resterende deel van 1 miljard is na nader overleg met uw Kamer tijdens de APB aangewend voor een aanvullend pakket maatregelen dat ziet op onder meer een lagere energierekening, een

lagere verhuurderheffing, verbeterde salarissen in het primair onderwijs, en extra budget voor defensie, politie, en boa's.

Tabel 6: inzet reservering verlaging werkgeverslasten

In mln. + is hogere uitgaven/lastenverlichting	2022	2023	2024	2025	2026
1 Maatregelen	800	798	798	799	799
Motie Grinwis	30	30	30	30	30
Herstelmaatregel overdrachtsbelasting	36	36	36	36	36
Koopkrachtverbetering voor sociale minima, eenverdieners en gezinnen	226	232	232	233	233
RUPS II (uitgave)	1				
Kansrijke Start (uitgave)	7				
Stimulering extra woningbouw (uitgave)	100	100	100	100	100
Ondermijning (uitgave)	400	400	400	400	400
2 Envelop lagere werkgeverslasten ingezet voor motie van het lid Hermans APB^{1, 2}	1.000	1.002	1.002	1.001	1.001
3 Dekking uit reservering BLK	1.800	1.800	1.800	1.800	1.800

¹ Kamerstuk 35 925, nrs. 1 en 13.

² Het resterende deel van 1 miljard is na nader overleg met uw Kamer tijdens de APB aangewend voor een aanvullend pakket maatregelen dat ziet op onder meer een lagere energierekening, een lagere verhuurderheffing, verbeterde salarissen in het primair onderwijs, en extra budget voor defensie, politie, en boa's.

Toeslagen

Mevrouw Van Dijk vraagt in het kader van de gegevensverstrekking van kinderopvangorganisaties aan Toeslagen of er een mogelijkheid is om signalen – dat er wat speelt – te adresseren bij de ouders. Bijvoorbeeld met een telefoontje aan de ouders of door hen te vragen. Er loopt een pilot om ouders te bellen wanneer zij niet reageren op signalen. De resultaten hiervan worden eind dit jaar verwacht. Uw kamer wordt hier uiterlijk in het eerste kwartaal van komend jaar over geïnformeerd. Nu ontvangen ouders een signaal via een brief of via de app. Wanneer dit signaal niet wordt opgevolgd door de ouder, zal Toeslagen na een paar maanden opnieuw een vergelijkbaar signaal afgeven. Daarna stuurt Toeslagen niet opnieuw een melding met dezelfde strekking.

De heer Omtzigt vraagt om toch te kijken wat er voor de door hem genoemde groepen gedaan kan worden die te maken hebben gehad met schrijnende situaties als gevolg van het partnerbegrip in de toeslagen. Ik neem aan dat de heer Omtzigt hier doelt op situaties waarbij het partnerbegrip in toeslagen correct en conform de bedoeling van de wet is toegepast, maar waarvan we met voortschrijdend inzicht nu voor een andere uitkomst zouden kiezen. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan de maatregel uit de Wet verbetering uitvoerbaarheid toeslagen die ervoor zorgt dat de achterblijvende partner toch recht heeft op kindertoeslag als zijn of haar partner in detentie zit. We hebben al een aantal maatregelen genomen om deze situaties in de toekomst te voorkomen. Daarnaast zijn in reactie op de motie Ladders/Van Weyenberg andere knelpunten op dit punt geïnventariseerd en waar mogelijk van een oplossing voorzien. Hiervoor is nieuwe wetgeving nodig. Zoals gebruikelijk zijn maatregelen die strekken tot aanpassen van het partnerbegrip voor toeslagen van toepassing nadat de wet waarin deze maatregelen zijn opgenomen in werking is getreden en kennen deze geen terugwerkende kracht. Er is geen wettelijke grondslag om mensen die de gevolgen hebben ondervonden van de correcte toepassing van het toenmalige partnerbegrip te compenseren. Met terugwerkende kracht terugdraaien van de uitwerking van het huidige wettelijke partnerbegrip vraagt om politieke besluitvorming, nieuwe wetgeving, en wijkt af van het principiële uitgangspunt dat nieuwe wetgeving in principe geldt voor toekomstige jaren en niet terugwerkt naar tijdvakken waarin de daarvoor geldende

wetgeving correct is toegepast. Bovendien zou dit complex zijn voor de uitvoering. Hiermee wil ik graag aanvullen wat ik in de beantwoording op uw vraag in het overleg heb gezegd. Indien blijkt dat burgers door het toeslagenstelsel in een financieel lastige situatie terecht komen, dan probeert Toeslagen om diegenen, binnen de kaders van de wet en regelgeving, zoveel mogelijk te helpen. Iemand die bijvoorbeeld op grond van het partnerbegrip voor samengestelde gezinnen geconfronteerd wordt met terugvorderingen kan ten eerste een persoonlijke betalingsregeling treffen, waarbij rekening gehouden wordt met de betaalcapaciteit. Ook kunnen gemeenten voor het mislopen van de alleenstaande ouderkop bij het kindgebonden budget op verzoek het instrument van de bijzondere bijstand inzetten.¹⁰ Verder biedt het Verzamelbesluit Toeslagen vanaf dit jaar¹¹ de mogelijkheid om een terugvordering in bijzondere gevallen te matigen.

Uitvoering

De heer Omtzigt vraagt of de Kamer in het eerste kwartaal van 2022 de invoeringstoetsen op het Belastingplan 2021 kan verwachten. De invoeringstoets speelt op alle beleidsterreinen en geldt voor alle uitvoerders. Het Ministerie van Justitie en Veiligheid functioneert hierbij als coördinerend departement, waarbij gewerkt wordt volgens een lerende aanpak. Op dit moment wordt onderzocht op welke wijze de invoeringstoets op een goede manier kan worden vormgegeven via verschillende experimenten bij verschillende departementen/rijksdienstverleners. Ook de Belastingdienst is gestart met experimenten om ervaring op te doen met vormen van invoeringstoetsing. Hiervoor kunnen onderdelen van het Belastingplan 2021 worden geselecteerd. In 2022 wordt bekeken hoe experimenten opgeschaald kunnen worden om daarmee tot implementatie over te gaan. Dit zal naar verwachting bijvoorbeeld voor belangrijke onderdelen uit het huidige pakket Belastingplan 2022 gelden die de interactie met burgers en bedrijven raken; die invoeringstoetsen zullen dus 1 jaar na invoering worden opgesteld en begin 2023 aan uw Kamer worden aangeboden.

Overigens worden signalen uit de praktijk ook op andere manieren geïnventariseerd binnen de Belastingdienst, zoals de feedbackloops en de stand van de uitvoering. Deze signalen kunnen ook betrekking hebben op hoe maatregelen uit het pakket Belastingplan uitpakken voor burgers en bedrijven. De vormgeving van de invoeringstoets is ook onderwerp van de dialogen tussen politiek, uitvoering en beleid. Het kabinet zal in zijn brief met de stand van zaken, zoals door de commissie voor de Werkwijze gevraagd aan de Minister-President, ingaan op het verdere proces en het tijdspad van de totstandkoming van deze invoeringstoets.

De heer Omtzigt verzoekt om een overzicht van CAF-zaken. Eerder is aan uw Kamer een overzicht verstrekt van aan Toeslagen gerelateerde CAF-zaken.¹² Daarnaast is eerder een overzicht verstrekt met de CAF-zaken, dus niet alleen toeslagen, gebundeld per onderwerp.¹³ Dit overzicht treft u hieronder aan. In aanvulling daarop zal ik een overzicht met meer inhoudelijke informatie per CAF-zaak te laten opstellen. Dit vergt echter meer tijd. Ik zal uw Kamer hierover begin 2022 informeren.

¹⁰ Kamerstuk 33 716, nr. 39.

¹¹ Verzamelbesluit Toeslagen van 11 januari 2021, nr. 2020-179259.

¹² Kamerstuk 31 066, nr. 574, bijlage «Lijst van toeslag gerelateerde CAF-zaken».

¹³ Kamerstuk 31 066, nr. 792, bijlage «CAF zaken».

Leverancier of type	Afgerond	Afgevoerd ¹	Afgerond, monitoren	On Hold	Totaal
Signalen uit teams fiscale dienstverleners ²	9	4			13
Gefingeerde dienstverbanden ³	75	15		1	91
Inkomstenheffing buitenland	6	1			7
Loonheffingen	17	1			18
Omzetbelasting	9	7		1	17
Overig	38	17	2	19	76
Systeemfraude inkomstenheffing	182	17	3	13	215
Toeslagen/Gastouderbureau	30	8		1	39
Toeslagen/Huur	7	4			11
Toeslagen/Kinderopvanginstelling	63	18			81
Toeslagen/Overig	12	6			18
Veelplegers ⁴	1	4			5
Eindtotaal	449	102	5	35	591

¹ Afgevoerd: onderzoek door CAF vroegtijdig beëindigd nadat is gebleken dat nader onderzoek niet zinvol is.

² Signalen uit teams fiscale dienstverleners: onderzoek n.a.v. signalen afkomstig van de teams fiscaal dienstverleners van MKB ten aanzien van fiscaal dienstverleners met een klantenpakket waarvan opvalt dat de aangiften van de aangesloten belastingplichtigen slecht scoren qua tijdigheid en/of juistheid.

³ Gefingeerde dienstverbanden: onderzoeken n.a.v. signalen, veelal van de IND, met betrekking tot mogelijke facilitators, m.b.t. gefingeerde dienstverbanden.

⁴ Veelplegers: onderzoeken n.a.v. signalen met betrekking tot facilitators vanuit het team veelplegers van MKB.

De heer Idsinga vraagt hoe nieuwe (internationale) fiscale maatregelen zoals bijvoorbeeld «Fit for 55» geïmplementeerd gaan worden en hoe de Belastingdienst gaat borgen dat deze maatregelen goed uitvoerbaar zijn gelet op de ICT-capaciteit. Mevrouw Van Dijk vraagt hoe keuzes worden gemaakt voor ICT-capaciteit gelet op de schaarste. Zij vraagt welk afwegingskader daarbij wordt gebruikt. Zoals toegezegd zal ik binnen mijn ambtstermijn uw Kamer met een brief nader informeren. Hierin zal ik opnemen hoeveel IV-capaciteit er voor het geheel ter beschikking is, en hoeveel capaciteit daarvan wordt ingezet voor het repareren van oude systemen en hoeveel capaciteit er beschikbaar is om nieuwe dingen te doen. Daarnaast kan in een technische briefing door de Belastingdienst, Douane en Toeslagen meer toelichting worden gegeven op hoe zich de komende jaren de ruimte voor nieuw beleid ontwikkelt en hoe het portfolioproces werkt, inclusief de prioritering en planning per fiscaal middel.

Overige vragen

De heer Omtzigt vraagt naar de doorwerking van de thuiswerkkostenvergoeding naar de gemengde kosten. Een gericht vrijgestelde thuiswerkkostenvergoeding valt onder de reikwijdte van de aftrekbeperking gemengde kosten in de winstsfeer (artikel 3.15 Wet IB 2001 c.q. artikel 8, vijfde lid, Wet Vpb 1969). Dat hangt samen met het feit dat ook als op kantoor in voedsel, drank en genotmiddelen wordt voorzien (dus niet bij thuiswerken), deze kosten onder de reikwijdte van die aftrekbeperking vallen. Bij het verstrekken van een gericht vrijgestelde thuiswerkkostenvergoeding vallen uitsluitend de gedeelten van de thuiswerkvergoeding die zien op «voedsel, drank en genotmiddelen» onder de aftrekbeperking gemengde kosten, waarbij voor de toedeling uit de € 2 per thuiswerkdag dan wordt aangesloten bij de Nibud-normen. Dat betekent dat alleen het bedrag van € 0,95 (koffie/thee) valt onder de aftrekbeperking gemengde kosten en het resterende bedrag van € 1,05 volledig aftrekbaar is van de winst, zodat het niet noodzakelijk is om (bijvoorbeeld) het bedrag van € 0,05 voor waterverbruik nader uit te splitsen in bijvoorbeeld consumptie en sanitair gebruik. Een uitsplitsing van het koffie/thee-deel is niet nodig als de belastingplichtige kiest voor de aftrekbeperking voor gemengde kosten in de vorm van een vast bedrag. Belastingplichtigen hebben namelijk twee opties om het niet-aftrekbare bedrag te berekenen. Bij de

eerste methode is een vast bedrag niet aftrekbaar. Voor ondernemers die belastingplichtig zijn in de inkomstenbelasting (IB-ondernemers) is dat € 4.700, voor vennootschapsbelastingplichtigen (Vpb-plichtigen) 0,4% van het belastbaar loon van de werknemers. De hoogte van het niet-aftrekbare bedrag staat bij deze optie dus los van de hoogte van de in aftrek beperkte kosten die de belastingplichtigen hebben gemaakt. Bij de tweede optie is het niet-aftrekbare bedrag een percentage van het bedrag aan in aftrek beperkte kosten die de belastingplichtigen hebben gemaakt. Voor de IB-ondernemer zijn de kosten voor 80% wel aftrekbaar, voor de Vpb-plichtige is dat 73,5%. Voor wat betreft de jaarlijkse indexatie van de thuiswerkkostenvergoeding in relatie tot de aftrekbeperking gemengde kosten kan worden aangenomen dat, voor zover er sprake is van een indexatie, de verhouding tussen het beperkt aftrekbare deel en het onbeperkt aftrekbare deel van de thuiswerkkostenvergoeding niet wijzigt. Als het forfait van de gerichte vrijstelling voor het vergoeden van thuiswerkkosten anders dan via een indexatie wordt aangepast, dient de daarbij behorende uitsplitsing te worden gevolgd. Het forfait van € 2 wordt jaarlijks geïndexeerd op basis van de tabelcorrectiefactor, voor het eerst met ingang van het jaar 2023. Het bedrag wordt geïndexeerd, net als veel andere bedragen in de fiscale wetgeving, door vermenigvuldiging met de tabelcorrectiefactor. De tabelcorrectiefactor houdt rekening met de inflatie.

De heer Omtzigt komt terug op zijn eerdere vraag over de fiscale behandeling van vervoerskosten van werknemers. Hij ziet op hoofdlijnen drie groepen, namelijk mensen met een door de werkgever ter beschikking gestelde auto die geen vervoerskosten hebben, mensen die € 0,19 per kilometer van hun werkgever vergoed krijgen en mensen aan de onderkant, die van hun werkgever geen vergoeding voor vervoerskosten ontvangen. Hij vraagt of het kabinet bereid is om een voorstel te doen, zodat mensen die tegen het minimumloon werken en geen vervoerskosten vergoed krijgen, toch tegemoet worden gekomen in hun reiskosten. In mijn schriftelijk antwoord heb ik aangegeven dat ik hierin geen specifieke rol zie voor de overheid. Het kabinet acht het een kwestie van goed werkgeverschap om een adequate reiskostenvergoeding aan werknemers te verstrekken. Een reiskostenvergoeding voor woon-werkverkeer is vaak onderdeel van de arbeidsvoorwaarden. Waar dit nog niet is vastgelegd in Cao's, kan dit uiteraard onderdeel zijn van nieuwe onderhandelingen tussen Cao-partijen. Ten algemene geldt dat werkgevers veel beter in staat zijn om een afweging te maken over de noodzaak van vergoeding van kosten voor bijvoorbeeld de vervulling van de dienstbetrekking. Op dit moment bestaat er overigens geen goed inzicht in de mate waarin reiskostenvergoedingen voor het woon-werkverkeer worden verstrekt door de werkgever. In het onderzoek naar een modernisering van de reiskostenvergoeding dat in 2022 wordt opgeleverd, wordt gekeken welk deel van de werkgevers aan werknemers met vervoerskosten een onbelaste reiskostenvergoeding geeft aan hun werknemers en tot welk bedrag en hoe dit is verdeeld over verschillende kilometerklassen, inkomensklassen, soort werk en soort vervoermiddelen. Met de uitkomsten van dit onderzoek kan ook beter worden gezien of er sprake is van een arbeidsmarktprobleem.

De heer Omtzigt heeft naar aanleiding van de conclusie van de Advocaat-Generaal (AG) van 1 november 2021 over het box 3-stelsel vanaf 2017 gevraagd of ik een plan van aanpak heb voor de teruggaaf van eerder geheven belasting in box 3 voor het geval dat de Hoge Raad (HR) het advies van de AG volgt. Het advies heeft betrekking op een van de zes aangewezen zaken in de procedure massaal bezwaar box 3 over 2017 en 2018. In het advies concludeert de AG dat het box 3-stelsel in strijd is met het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (EVRM) en adviseert

hij de HR om rechtsherstel te bieden aan de belanghebbende. Ik zal binnen de wettelijke termijn van twee weken na verzending van de conclusie, een schriftelijke reactie daarop bij de HR indienen. Vervolgens is het wachten op het arrest van de HR. Wanneer het arrest komt is niet bekend. In zijn advies schrijft de AG dat het voor de hand ligt om de zes in verband met de massaalbezwaarprocedures aangewezen zaken over 2017 en 2018 in cassatie in samenhang te behandelen. Dit zou betekenen dat een arrest pas volgt nadat alle procedures aanhangig zijn gemaakt bij de HR. Afhankelijk van het te wijzen arrest van de HR zal ik uiteraard de dan benodigde acties ondernemen. Voor nu ligt mijn prioriteit bij het verder uitwerken van een stelsel naar werkelijk rendement. Ik ben net als uw Kamer ervan overtuigd dat dit de te bewandelen route is waarmee ook recht wordt gedaan aan alle spaarders in box 3. De contouren van het stelsel dat ik momenteel aan het uitwerken ben, zal ik voor het kerstreces aan uw Kamer sturen. In het stelsel zullen de werkelijke inkomsten, bestaande uit de reguliere voordelen (bijv. rente en dividend), de gerealiseerde waardeontwikkelingen en de niet-gerealiseerde waardeontwikkelingen, worden belast. Voor bank- en spaarproducten in euro's betekent het nieuwe stelsel concreet dat alleen werkelijk behaalde rente-inkomsten worden belast. Bij beleggingen in financiële instrumenten bestaat het inkomen uit enerzijds reguliere inkomsten, zoals ontvangen dividend, en anderzijds uit de waardeontwikkeling, zoals een koerswinst of -verlies.

De heer Omtzigt vraagt jegens wie het kabinet nu zelf vindt dat de overheid een onrechtmatige daad heeft begaan. Deze vraag kan niet in zijn algemeenheid worden beantwoord. Zoals aangegeven in de brief van 12 maart 2021 «Overzicht van wetten waar de Belastingdienst zich niet aan gehouden heeft»¹⁴ kennen begrippen als «buitenwettelijk handelen» of «onrechtmatigheid» in het bestuursrecht vele schakeringen en facetten. Tevens zijn vele gradaties van buitenwettelijk handelen denkbaar. Hierbij geldt dat het bestuursrecht eigen voorschriften en waarborgen bevat voor situaties waarin de formele en materiële belasting- en toeslagwetgeving niet geheel correct wordt nageleefd, met een eigen bestuursrechtelijke rechtsgang. Zodra een bestuursrechtelijk besluit formele rechtskracht heeft, kan de rechtmatigheid niet meer bestuursrechtelijk worden aangetast en geldt het besluit juridisch in beginsel als rechtmatig. Of bij een besluit of handelen van de Belastingdienst sprake is van een onrechtmatige (overheids)daad in civielrechtelijke zin (artikel 6:162 van het Burgerlijk Wetboek) en, zo ja, welke schade daar dan causaal uit voortvloeit, zal van geval tot geval op basis van de daarvoor geldende civiele vereisten moeten worden beoordeeld. Ook kan zich bij besluiten van de Belastingdienst de vraag voordoen of de civiele rechter, vanwege de bestuursrechtelijke weg die open heeft gestaan, wel ruimte zal zien tot het toekennen van een schadevergoeding.¹⁵ Juist omdat het vaststellen van een recht op schadevergoeding – via de civiele rechter of een vaststellingsovereenkomst – een bewerkelijk, langdurig en onzeker traject kan zijn, heeft het de voorkeur van het kabinet om in situaties waarin de geldende wetgeving of het onterecht handelen of nalaten van de Belastingdienst tot onbillijkheden van overwegende aard voor groepen burgers hebben geleid, een daarop toegespitste tegemoetkomingsregeling te treffen. In die regeling worden dan de betrokken gevallen, de voorwaarden en de te verstrekken tegemoetkoming zo duidelijk mogelijk omschreven. Voor die gevallen is dus op basis van een zelfstandige

¹⁴ Kamerstuk 31 066, nr. 800.

¹⁵ Zie voor de concepten «nietigheid» en «vernietigbaarheid» in het bestuursrecht en de invulling van het begrip «onrechtmatige overheidsdaad» hierbij ook het bij brief van 9 februari 2021, nr. 2021-28528, aan uw Kamer aangeboden advies van de heer Sanders (AKD); Kamerstuk 31 066, nr. 788.

afweging besloten dat een tegemoetkoming in de rede ligt en vormt de regeling de rechtsbasis voor de vergoeding. Het staat een belanghebbende daarnaast uiteraard altijd vrij om bij de civiele rechter een (additionele) vergoeding te claimen.

De heer Mulder stelt dat uit het pakjesraap onderzoek volgt dat 15,8% niet in de Nederlandse heffing is betrokken en dat dat bedrag dan sowieso misgelopen wordt door de Nederlandse staat. Het klopt dat 15,8% van de geraapte pakjes niet in de Nederlandse heffing is betrokken, het gaat hier om zowel buitenlandse veraccijnsde sigaretten als namaaksigaretten en illicit whites. Alleen de namaaksigaretten en illicit whites zijn per definitie illegale sigaretten. Van dit deel kan met zekerheid gezegd worden dat de overheid opbrengsten misloopt. Dit is 1,7%. 1,7% van de totale accijnsopbrengst van € 2,8 miljard is ongeveer € 50 miljoen. Ten aanzien van het andere deel kan niet worden gezegd dat de Nederlandse overheid opbrengsten misloopt aangezien dit buitenlandse veraccijnsde sigaretten zijn. Een groot deel hiervan zal legale invoer betreffen. 15,8% komt overeen met een bedrag van € 525 miljoen.

De heer Idsinga vraagt of het kabinet bereid is om de Raad van State om nader advies te vragen op het wetsvoorstel Delegatiebepalingen tegemoetkoming schrijvende gevallen. Op deze vraag heb ik – naar aanleiding van vragen tijdens het eerste wetgevingsoverleg van 25 oktober jl. – op 27 oktober 2021 per brief het volgende antwoord gegeven.¹⁶ Het wetsvoorstel Wet Delegatiebepalingen tegemoetkoming schrijvende gevallen was oorspronkelijk onderdeel van het verzamelwetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2022. Dit wetsvoorstel is – net als de overige wetsvoorstellen in het pakket Belastingplan 2022 – voor indiening op Prinsjesdag ter advisering voorgelegd aan de Afdeling Advisering van de Raad van State. De Raad van State heeft geadviseerd om deze maatregel als zelfstandig wetsvoorstel in te dienen. Het kabinet heeft dat advies opgevolgd en er een apart wetsvoorstel van gemaakt. Voorts heeft de Raad van State diverse inhoudelijke zaken meegegeven. Het kabinet is in het nader rapport ingegaan op deze inhoudelijke zaken uit het advies van de Raad van State. Naar aanleiding van vragen gesteld tijdens het wetgevingsoverleg van 25 oktober jl. heb ik contact gehad met de vicepresident van de Raad van State. In dat gesprek is aangegeven dat de Raad van State geen aanleiding ziet om voor deze wetsvoorstellen een nader advies uit te brengen, aangezien reeds over de desbetreffende wetgeving geadviseerd is. Nader advies aanvragen bij de Raad van State is om die redenen niet aan de orde.

Actieve openbaarmaking

In het kader van de actieve openbaarmaking worden de beslisnota's voor deze schriftelijke beantwoording en de in de inleiding genoemde nota's van wijziging als bijlage bij de nota van wijziging inzake de energierekening aan uw Kamer gestuurd.

De Staatssecretaris van Financiën,
J.A. Vijlbrief

¹⁶ Kamerstukken 35 928 en 35 930, nr. 9.