No.W06.22.0178/III 's-Gravenhage, 12 september 2022

**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**.**

Bij Kabinetsmissive van 2 september 2022, no.2022001775, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2023), met memorie van toelichting.

Het wetsvoorstel maakt deel uit van het pakket Belastingplan 2023, samen met de volgende voorstellen:

* Wet rechtsherstel box 3;
* Overbruggingswet box 3;
* Wet minimum CO2-prijs industrie;
* Wijziging van de Wet milieubeheer in verband met de overgangsperiode bij de invoering van een mechanisme voor koolstofcorrectie aan de grens;
* Delegatiebepaling geen invorderingsrente in specifieke gevallen;
* Wijziging van de Wet op het kindgebonden budget tot tijdelijke intensivering van het kindgebonden budget in verband met koopkrachtondersteuning en tot wijziging van de Algemene Ouderdomswet en enkele andere wetten in verband met het afschaffen van de inkomensondersteuning voor AOW’ers.

Volgens de Afdeling advisering van de Raad van State levert de gekozen aanpak voor het pakket Belastingplan 2023 een belangrijke bijdrage aan zowel de ordelijkheid en de kwaliteit van de besluitvorming, als aan het in gang zetten van een proces om gaandeweg stappen te zetten naar een eenvoudiger en beter uitvoerbaar belastingstelsel dat meer in balans is.

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

Verder maakt de Afdeling enkele opmerkingen over de voorgestelde maatregelen inzake aanmerkelijk belang (box 2) en de 30%-regeling. Ook maakt zij enkele opmerkingen van meer technische aard over het BTW-nultarief voor zonnepanelen, de zelfstandigenaftrek en de inkomensafhankelijke combinatiekorting.

In verband met deze opmerkingen is aanpassing wenselijk van de toelichting, en zo nodig van het wetsvoorstel.

1. Inleiding

Het voorliggende pakket Belastingplan 2023 is het eerste pakket Belastingplan van het kabinet Rutte IV en bevat diverse maatregelen uit het Coalitieakkoord. De besluitvorming over de maatregelen in het pakket Belastingplan 2023 vond dit jaar deels in een eerder stadium plaats, bij de voorjaarsbesluitvorming. Daardoor heeft een meer gedegen voorbereiding van de desbetreffende maatregelen kunnen plaatsvinden. In reactie op de hoge inflatie[[1]](#footnote-1) zijn daar in een zeer laat stadium verschillende bijzondere, op koopkrachtondersteuning gerichte maatregelen bij gekomen.

Daarmee is ook dit jaar sprake van een omvangrijk pakket fiscale maatregelen. De toelichting wijst in dit verband op de terechte verwachting van de samenleving dat het kabinet met urgentie een aantal belangrijke maatschappelijke problemen aanpakt.[[2]](#footnote-2) Mede gelet hierop waardeert de Afdeling de keuze om de meer technische maatregelen niet in het pakket Belastingplan 2023 op te nemen, maar zoveel mogelijk in een later in te dienen Fiscale verzamelwet. Tevens waardeert de Afdeling het dat er in dit pakket voor is gekozen om niet alle maatregelen in het wetsvoorstel Belastingplan 2023 op te nemen, maar deze waar mogelijk in separate wetsvoorstellen onder te brengen.

In de toelichting wordt elke maatregel afzonderlijk toegelicht. Daarbij wordt expliciet ingegaan op de doeltreffendheid, de doelmatigheid en op de evaluatie van de verschillende maatregelen. De Afdeling merkt op dat deze werkwijze bevorderlijk is voor de kwaliteit van de besluitvorming over de verschillende onderdelen van het pakket, dit mede in het licht van artikel 3.1 van de Comptabiliteitswet 2016.

Het late stadium waarin verschillende maatregelen in het pakket Belastingplan 2023 zijn opgenomen brengt echter mee dat dit op het moment van advisering nog niet voor alle maatregelen het geval is. Dit leidt er toe dat het, met de soms forse ingrepen die zijn gedaan, voor de Afdeling moeilijk is om nu al inzicht te hebben in de (cumulatieve) effecten van deze maatregelen.

Tot slot merkt de Afdeling op dat in het pakket verschillende stappen worden gezet om het belastingstelsel als geheel beter in balans, eenvoudiger en beter uitvoerbaar te maken. Zij wijst in dit verband onder andere op de verschillende maatregelen in de winstsfeer (aanpassing van de tarieven vennootschapsbelasting, aanpassingen in de zelfstandigenaftrek en afschaffing van de fiscale oudedagsreserve), alsook maatregelen in de niet-winstsfeer van de inkomstenbelasting die bijdragen aan het beter in balans brengen van het stelsel. Ook wijst zij op de aanpassingen in de BPM met betrekking tot bestelauto’s. Vervolgstappen zullen nodig zijn, maar met de voorgestelde maatregelen worden eerste stappen gezet in dit proces.

Al met al levert volgens de Afdeling de gekozen aanpak voor het pakket Belasting 2023 een belangrijke bijdrage aan zowel de ordelijkheid en de kwaliteit van de besluitvorming, als aan het in gang zetten van een proces om gaandeweg stappen te zetten naar een eenvoudiger en beter uitvoerbaar belastingstelsel dat meer in balans is.

Mede tegen deze achtergrond gaat de Afdeling hierna eerst in meer algemene zin in op de uitvoering, om vervolgens nader in te gaan op enkele specifieke onderdelen.

2. Uitvoering

Het voorliggende Belastingpakket 2023 is een illustratie van de spanning tussen wat politiek, juridisch en maatschappelijk wenselijk is, en wat uitvoeringsdiensten, waaronder de Belastingdienst, in de praktijk nog kunnen uitvoeren. Voorbeelden zijn het niet kunnen invoeren van een juridisch beter passend heffingvrij inkomen in de Overbruggingswet box 3 in plaats van een niet goed in het systeem passend en tot vreemde effecten leidend heffingvrij vermogen,[[3]](#footnote-3) het pas vanaf 2024 kunnen uitzonderen van mineraalwater van de verbruiksbelasting alcoholvrije dranken, waardoor de accijns op mineraalwater in 2023 juist wordt verhoogd[[4]](#footnote-4) en het voorstel voor aanpassing van de wettelijke regeling voor de multiplier in de giftenaftrek[[5]](#footnote-5) aan de IT-technische werkelijkheid en de bestaande uitvoeringspraktijk.

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

Aanpak van verouderde systemen is noodzakelijk, maar ook arbeidsintensief. Deze moderniseringstrajecten lopen regelmatig vertraging op, doordat de daarvoor gereserveerde capaciteit moet worden ingezet voor acute noden en wensen. De storingsrisico’s nemen daardoor toe. Regelmatig moeten noodvoorzieningen worden getroffen. Deze vergen veelal extra inspanningen, terwijl met noodvoorzieningen het systeem als geheel niet alleen gecompliceerder, maar ook kwetsbaarder en instabieler wordt.[[6]](#footnote-6)

De focus op automatisering van de afgelopen decennia maakt ook dat de mogelijkheden om processen alsnog handmatig af te handelen relatief beperkt zijn. Het gaat overigens al snel om dusdanig grote aantallen, dat handmatige verwerking tot grote vertragingen leidt. De hersteloperatie toeslagen en de problematiek inzake box 3 zijn hiervan illustraties. Verdringing tussen verschillende noodzakelijke handelingen leidt tot opstoppingen. Zo leiden vertraging in de afhandeling van bezwaarschriften en verzoeken tot procedures inzake dwangsommen en ingebrekestellingen wegens niet tijdig beslissen tot vertraging in de primaire processen.[[7]](#footnote-7) De impact van incidenten op de uitvoeringscapaciteit is mede daardoor vaak groot.

Samengevat staat de Belastingdienst onder grote druk, en de risico’s op procesverstoringen zijn groot. Het doorvoeren van nieuwe maatregelen zal regelmatig leiden tot vergroting van die risico’s. De vraag is dan of het verstandig is om, als overheidsingrijpen noodzakelijk is, een fiscale maatregel te nemen die via het uitvoeringssysteem van de Belastingdienst loopt, of dat beter een buiten die systemen lopend alternatief kan worden gevonden. Dit geldt temeer als een maatregel slechts een beperkt aantal mensen aangaat, terwijl dit het risico op een verstoring van de systemen vergroot of herprioritering van inzet van informatievoorziening (IV)-capaciteit[[8]](#footnote-8) noodzakelijk maakt, hetgeen gevolgen kan hebben voor grote groepen belastingbetalers en/of toeslaggerechtigden.

Een voorbeeld is het voorstel in dit wetsvoorstel Belastingplan 2023 om het mogelijk te maken dat personen die in vrouwen- of mannenopvang wonen, zonder hun partner toeslagen kunnen aanvragen.[[9]](#footnote-9) De Afdeling begrijpt de wens om iets voor deze kwetsbare groep te doen. De vraag is echter of het een gelukkige keuze is om dit via het op massale processen gerichte toeslagensysteem te doen.

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

Het voorgaande brengt mee dat het van groot belang is dat de wetgever, het kabinet én het parlement zich bij de vorming van nieuw beleid bewust blijven van de uitvoeringsaspecten en -risico’s en deze in volle omvang meewegen bij de besluitvorming. Zij wijst in dit verband ook op het rapport van de Parlementaire Commissie uitvoeringsorganisaties (Bosman), die deze problematiek in kaart heeft gebracht en nuttige aanbevelingen heeft gedaan.[[10]](#footnote-10) De wetgever kan het zich niet veroorloven de uitvoeringsaspecten te veronachtzamen.

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

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

Tegelijkertijd moet worden geconstateerd dat het pakket een groot aantal maatregelen bevat die opnieuw druk leggen op de Belastingdienst. In de toelichting wordt de omvang van het pakket onderkend, maar wordt – terecht – gewezen op de gerechtvaardigde verwachting van de samenleving dat het kabinet met urgentie een aantal belangrijke maatschappelijke problemen aanpakt.[[11]](#footnote-11) De Afdeling merkt op dat het juist daarom zaak is dat streng de hand wordt gehouden aan het stellen van prioriteiten: is invoering van een maatregel écht noodzakelijk, en moet het nú? Op onderdelen zijn hierover twijfels mogelijk.[[12]](#footnote-12)

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

3. Aanmerkelijk belang (box 2)

Het wetsvoorstel Belastingplan 2023 bevat verschillende maatregelen die er op zijn gericht in de toekomst het evenwicht tussen de lasten op arbeid en de lasten in de winstsfeer meer in balans te brengen. Zo worden in de regeling over aanmerkelijk belang (box 2) in 2024 twee tariefschijven ingevoerd, wordt de zelfstandigenaftrek vanaf 2023 verder afgebouwd en wordt aangekondigd dat volgend jaar maatregelen zullen worden voorgesteld om fiscale constructies breder aan te pakken. Ook wordt in 2023 de grens van de eerste schijf in de vennootschapsbelasting verlaagd naar het niveau van 2020 en het tarief in die schijf verhoogd tot 19%.

Bij de introductie in box 2 van twee tariefschijven gaat een basistarief van 24,5% gelden voor winstuitkeringen tot € 67.000 (€ 134.000 voor fiscale partners). Daarboven wordt een tarief van 31% voorgesteld. De maatregel is blijkens de toelichting primair als dekkingsmaatregel voor het rechtsherstel in box 3 bedoeld, maar deze maatregel zorgt er ook voor dat werkenden fiscaal meer gelijk worden behandeld, aldus de toelichting.

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

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

Bij het geleidelijk uit balans raken van het belastingstelsel na de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001)[[13]](#footnote-13) spelen opeenvolgende verlagingen van de tarieven in de vennootschapsbelasting en invoering en uitbreiding van verschillende belastingfaciliteiten (vennootschapsbelasting, ib-winst,[[14]](#footnote-14) inkomsten uit arbeid, aanmerkelijkbelangheffing, inkomsten uit vermogen en erfbelasting) een belangrijke rol. Figuur 3.1.2 van de Miljoenennota 2023 is in dit verband instructief. Daaruit blijkt dat de belasting op loon hoger is dan de belasting op winst uit onderneming en ook dan de gecombineerde heffing bij aanmerkelijk belanghouders. Ook wijst de Afdeling op het rapport IBO Vermogensverdeling, waarin wordt geschetst dat de verstoring van het evenwicht voor de directeur grootaandeelhouder het gevolg is van enerzijds opeenvolgende verlagingen van de vennootschapsbelastingtarieven en anderzijds het verhogen van de schijfgrens voor het lage vennootschapsbelastingtarief.[[15]](#footnote-15)

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

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

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

4. Beperken 30%-regeling

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

De Afdeling begrijpt de keuze voor aftopping van de 30%-regeling. Zij mist echter een inhoudelijke motivering voor de voorgestelde aftoppingsgrens. De keuze voor aansluiting bij de norm uit de WNT overtuigt niet. De context van die norm is immers een geheel andere. Het gaat bij de WNT om een verantwoorde besteding van collectieve middelen, en anders dan bij de 30%-regeling gaat het bij de WNT niet om door werkgevers naar Nederland gehaalde expats. De Afdeling acht een nadere motivering van de hoogte van de aftoppingsgrens, toegesneden op de (feitelijke) situatie van deze groep werknemers, nodig. In dat verband merkt de Afdeling nog op dat het wellicht voor de hand had gelegen eerst de resultaten af te wachten van de evaluatie, die in 2024 plaatsvindt.[[16]](#footnote-16)

Voorts merkt de Afdeling op dat door in het voorstel de aftoppingsgrens niet vast te stellen op een bedrag, zoals bij andere maatregelen in de loonbelasting gebruikelijk is,[[17]](#footnote-17) maar één-op-één te koppelen aan de externe norm in de WNT, de fiscale 30%-regeling, en de daarmee gepaard gaande budgettaire gevolgen, afhankelijk wordt gesteld van de afwijkende, WNT-context. Dit blijkt reeds uit de toelichting, waarin melding wordt gemaakt van het feit dat de WNT-norm gekoppeld is aan de ontwikkeling van de contractuele loonkosten en daardoor in 2024 vermoedelijk op een hoger bedrag zal worden gesteld.[[18]](#footnote-18) De keuze om desondanks bij deze norm aan te sluiten wordt niet toegelicht.

De toelichting maakt evenmin duidelijk waarom de overgangsregeling twee en niet vier jaar omvat, ondanks dat dit, alhoewel het een relatief kleine groep uitzonderingsgevallen betreft, volgens de uitvoeringstoets een enorme potentiële impact heeft op het uitvoeringsproces. Volgens de uitvoeringstoets betekent de beperking van de overgangstermijn dat de Belastingdienst 280 fte nodig heeft voor de verwachte bezwaren van mensen die in 2021 en 2022 hun beschikking hebben ontvangen en de 30% regeling in 2026 en 2027 niet meer over hun hele inkomen kunnen toepassen. De uitvoeringstoets geeft bovendien aan dat als deze 280 fte niet geworven kunnen worden, dit een nieuwe prioritering vergt van andere prioritaire dossiers en regulier werk binnen het loonheffingendomein. De toelichting maakt geen expliciete afweging tussen dit uitvoeringsnadeel van de overgangstermijn tot en met 2025 en de daaraan verbonden uitvoeringskosten van € 33,25 miljoen[[19]](#footnote-19) en het budgettaire nadeel van een overgangsperiode tot en met 2027.

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

5. Overige opmerkingen

a. *Btw-nultarief voor zonnepanelen*

Voorgesteld wordt dat vanaf 1 januari 2023 een btw-nultarief gaat gelden voor zonnepanelen op en nabij woningen. Volgens de toelichting is het voornaamste doel van het nultarief het verminderen van administratieve lasten voor zonnepaneelhouders en uitvoeringslasten voor de Belastingdienst.[[20]](#footnote-20) Voor het bereiken van dat doel is nodig dat particulieren die zonnepanelen aanschaffen, worden vrijgesteld van de wettelijke verplichting om bij de Belastingdienst opgave te doen van het begin van deze belaste activiteit.

Nederland heeft in 2021 bij goedkeurend beleidsbesluit voorzien in een dergelijke ontheffing, namelijk voor zeer kleine ondernemers met een jaaromzet van maximaal € 1.800 (registratiedrempel).[[21]](#footnote-21) Door het voorgestelde nultarief zal het aantal potentiële gebruikers van de ontheffing voor zeer kleine ondernemers vanaf 1 januari 2023 fors toenemen en neemt het belang van een wettelijke verankering van de ontheffing verder toe. De Afdeling adviseert mede daarom over te gaan tot wettelijke regeling van de goedkeuring uit het beleidsbesluit, en daartoe het voorstel en de toelichting aan te passen.

b. *Zelfstandigenaftrek*

Het voorstel voorziet in afbouw van de zelfstandigenaftrek in een aantal stappen tot € 900 in 2027. De zelfstandigenaftrek kent sinds 1984 een zogenoemde starterstoeslag.[[22]](#footnote-22) Die toeslag geldt momenteel voor de ondernemer die in een of meer van de vijf voorafgaande kalenderjaren geen ondernemer was én de zelfstandigenaftrek in die periode van vijf jaar maximaal twee keer heeft toegepast (startersaftrek).[[23]](#footnote-23) De startersaftrek kan, anders dan de zelfstandigenaftrek, hoger zijn dan het bedrag van de winst.[[24]](#footnote-24)

De toelichting vermeldt dat de startersaftrek ongewijzigd blijft op € 2123. Deze keuze wordt niet onderbouwd, terwijl daarbij vanuit de wens tot vereenvoudiging en tot het meer in balans brengen van het evenwicht tussen lasten op arbeid en lasten in de winstsfeer wel vraagtekens kunnen worden geplaatst. Daarnaast wijzigt met de afbouw van de zelfstandigenaftrek de verhouding tussen de zelfstandigenaftrek en de startersaftrek aanzienlijk: waar de zelfstandigenaftrek in 2022 ongeveer drie keer zo hoog is als de startersaftrek, zal deze in 2027 minder dan de helft bedragen.

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

c. *Inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK)*

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

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

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

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

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

Redactionele bijlage bij het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State betreffende no.W06.22.0178/III

* In artikel LIX, eerste lid, onderdeel b, “1 april 2017” vervangen door “22 juni 2022”, gelet op de eis dat voorafgaand aan de aanwending van de oudedagsverplichting ter verkrijging van een lijfrente bij de inspecteur een beroep moet zijn gedaan op een goedkeuring die pas vanaf 22 juni 2022 bestaat, en de toelichting dienovereenkomstig aanpassen.
* In onderdeel 11 van de toelichting uitgebreider ingaan op de internetconsultatie van de maatregel btw-nultarief op de levering en installatie van zonnepanelen, door te vermelden welke externe partijen daarbij inbreng hebben geleverd, wat de strekking van de inbreng was en tot welke wijzigingen die inbreng heeft geleid (vergelijk aanwijzing 4.44, eerste lid, van de Aanwijzingen voor de regelgeving).

1. Vooral als gevolg van de sterk gestegen energieprijzen. [↑](#footnote-ref-1)
2. Toelichting, paragraaf 1. [↑](#footnote-ref-2)
3. Paragraaf 4.3 van de toelichting op de Overbruggingswet box 3. [↑](#footnote-ref-3)
4. Paragraaf 1 van de toelichting, onder het kopje Gezondheid. [↑](#footnote-ref-4)
5. De in artikel I, onderdeel BB, voorgestelde wijziging van artikel 6.39a Wet inkomstenbelasting 2001 op grond waarvan de hoogte van de maximaal voor de multiplier in aanmerking te nemen giften voor partners niet wordt verdubbeld. [↑](#footnote-ref-5)
6. Zie in dit verband bijvoorbeeld de problematiek rond het noodspoor voor E-commerce (Kamerstukken II 2020/21,35527). Zie ook de uitvoeringstoetsen bij de Wet rechtsherstel box 3 en de Overbruggingswet box 3. [↑](#footnote-ref-6)
7. Zo leiden de vele ingebrekestellingen en dwangsomprocedures in de hersteloperatie toeslagen tot verdere vertragingen in de hersteloperatie zelf. [↑](#footnote-ref-7)
8. De informatievoorziening betreft het geheel van mensen, middelen en maatregelen van een organisatie, gericht op de informatiebehoefte (operationele informatie, besturingsinformatie en verantwoordingsinformatie) van die organisatie. ICT maakt hiervan onderdeel uit. [↑](#footnote-ref-8)
9. Artikel XLI, onderdeel A. [↑](#footnote-ref-9)
10. [20210225\_eindrapport\_tijdelijke\_commissie\_uitvoeringsorganisaties.pdf (tweedekamer.nl)](https://www.tweedekamer.nl/sites/default/files/atoms/files/20210225_eindrapport_tijdelijke_commissie_uitvoeringsorganisaties.pdf). Zie ook ABD-Topconsult, Werk aan uitvoering, Fase 2, Handelingsperspectieven en samenvatting analyse, juli 2020. [↑](#footnote-ref-10)
11. Toelichting, paragraaf 1. [↑](#footnote-ref-11)
12. Zie bijvoorbeeld het heden eveneens uitgebrachte advies over het voorstel introductie minimum CO2-prijs industrie. [↑](#footnote-ref-12)
13. Zie hierover uitgebreid bijlage bij Kamerstukken II 2021/22, 35925-IX, nr. 38. Licht uit, spot aan: de vermogensverdeling. [↑](#footnote-ref-13)
14. Onder meer de ondernemersaftrek van artikel 3.74 en de MKB-winstvrijstelling van artikel 3.79a Wet IB 2001. [↑](#footnote-ref-14)
15. Bijlage bij Kamerstukken II 2021/22, 35925-IX, nr. 38. Licht uit, spot aan: de vermogensverdeling, p. 98. Sinds de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 zijn de vennootschapstarieven gedaald en is de tariefopstap steeds verlengd. Daardoor is een disbalans ontstaan. In 2001 bedroeg het vennootschapsbelastingtarief 30% voor de eerste 50.000 gulden (nog geen € 23.000) en 35% voor het meerdere. In 2022 bedraagt het tarief 15% voor de eerste € 395.000 en 25,8% voor het meerdere. [↑](#footnote-ref-15)
16. De Afdeling merkt hierbij nog op, dat de mededeling in de toelichting, dat bij de evaluatie van de 30%-regeling in 2024 ook de nu voorgestelde aanpassing meeloopt, problematisch is, nu deze aanpassing pas in 2024 in werking treedt. [↑](#footnote-ref-16)
17. In de Wet op de loonbelasting 1964 staan over het algemeen eigen normen, zoals voor de hoogte van het gebruikelijk loon (€ 48.000; artikel 12a, eerste lid, onderdeel c), het maximum bedrag om met de omkeerregeling pensioen op te bouwen (€ 114.866; artikel 18ga, eerste lid) en voor de bepaling van pseudo-eindheffing bij excessieve vertrekvergoedingen (€ 576.000; artikel 32bb, tweede lid). [↑](#footnote-ref-17)
18. Toelichting, paragraaf 4.14, voetnoot 52. [↑](#footnote-ref-18)
19. Bij externe werving zouden de kosten volgens de uitvoeringstoets nog vele malen hoger zijn. [↑](#footnote-ref-19)
20. Toelichting, paragraaf 4.19. [↑](#footnote-ref-20)
21. Besluit van 10 juni 2021 (Stcrt. 2021, 30899), na wijziging bij besluit van 13 juli 2021 (Stcrt. 2021, 36046). [↑](#footnote-ref-21)
22. Artikel 44m, derde lid, Wet inkomstenbelasting 1964. De Raad van State merkte destijds bij de introductie van de starterstoeslag van fl. 1.000 onder meer op: “Bij de Raad is de vraag gerezen of het belang dat de hier aan de orde zijnde, zeer bescheiden faciliteit voor de betrokkenen kan hebben wel opweegt tegen de taakverzwaring welke zij voor de belastingdienst en de belastingrechter betekent.” (Kamerstukken II 1983/84, 18262, A-C). [↑](#footnote-ref-22)
23. Artikel 3.76, derde lid, Wet inkomstenbelasting 2001. [↑](#footnote-ref-23)
24. Artikel 3.76, vijfde lid, tweede zin, Wet inkomstenbelasting 2001. [↑](#footnote-ref-24)
25. Toelichting, paragraaf 4.8. [↑](#footnote-ref-25)
26. Toelichting, paragraaf 4.8. [↑](#footnote-ref-26)
27. CPB, Doorrekening scenario’s kindvoorzieningen, CPB Notitie, december 2020. [↑](#footnote-ref-27)