

Vergaderjaar 2008–2009

**31 704**

## **Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2009)**

**Nr. 4**

### **ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT<sup>1</sup>**

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 8 september 2008 en het nader rapport d.d. 12 september 2008, aangeboden aan de Koningin door de staatssecretaris van Financiën, mede namens de minister van Financiën. Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt.

*Bij Kabinetsmissive van 2 september 2008, no. 08.002.370, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de staatssecretaris van Financiën, mede namens de minister van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2009), met memorie van toelichting.*

*Het voorstel omvat het Belastingplan 2009. De Raad van State onderschrijft de strekking van het wetsvoorstel, maar maakt onder andere opmerkingen over de houdbaarheidsbijdrage, de doorwerkbonus, de ondernemersfaciliteiten, de tijdelijke verlaging van een vennootschapsbelastingtarief en de vergroeningsmaatregelen. Hij is van oordeel dat in verband daarmee aanpassing van het voorstel wenselijk is.*

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 1 september 2008, no. 08.002.370, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan ons te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 8 september 2008, no. W06.08.0384/III, bied ik U hierbij, mede namens de minister van Financiën, aan.

Het kabinet is de Raad erkentelijk voor de voortvarendheid waarmee het advies inzake het bovenvermelde voorstel is uitgebracht.

Naar aanleiding van het advies merken wij het volgende op.

#### *1. Belastingplan*

*Zoals de Raad meermalen heeft opgemerkt, dienen in een belastingplan alleen maatregelen te worden opgenomen waarmee een wezenlijk budgettair belang gemoeid is, waarbij het budgettaire effect hoofddoelstelling is en welke een direct verband vertonen met de begroting. Naast het belastingplan kunnen in een afzonderlijk wetsvoorstel de maatregelen worden opgenomen die niet direct betrekking hebben op het budgettaire en koopkrachtbeeld van het komende jaar, maar waarvan de inwerkingtreding per begin van het volgende kalenderjaar nodig of gewenst is. De Raad stelt vast dat in het Belastingplan 2009 en de Overige fiscale maatregelen 2009 deze splitsing is gemaakt. Opmerkelijk is echter, dat de nieuwe fiscale regeling voor specifieke zorgkosten, die is opgenomen in het voorstel van Wet tegemoetkoming chronisch*

<sup>1</sup> De oorspronkelijke tekst van het voorstel van wet en van de memorie van toelichting zoals voorgelegd aan de Raad van State is ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

zieken en gehandicapten<sup>1</sup>, geen onderdeel uitmaakt van het belastingplan, hoewel dit gelet op het budgettaire belang passend zou zijn. Het niet opnemen in het belastingplan van maatregelen waarmee een wezenlijk budgettair belang is gemoeid, kan afbreuk doen aan de betekenis van het belastingplan. De Raad adviseert alle maatregelen die direct betrekking hebben op het budgettaire en koopkrachtbeeld van het komende jaar in het belastingplan op te nemen en in de toelichting tevens de effecten van die maatregelen voor het inkomens- en koopkrachtbeeld aan te geven.

## 1. Belastingplan

De Raad stelt vast dat de splitsing tussen maatregelen die wel en niet betrekking hebben op het budgettaire en koopkrachtbeeld van het volgende kalenderjaar in het Belastingplan 2009 en de Overige fiscale maatregelen 2009 is gemaakt. De Raad vindt het echter opmerkelijk dat de in het voorstel van Wet tegemoetkoming chronisch zieken en gehandicapten vervatte nieuwe fiscale regeling, die voorziet in de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten, niet in het belastingplan is opgenomen. Het door de Raad aangehaalde wetsvoorstel introduceert een nieuwe regeling voor de tegemoetkoming in de meerkosten van chronisch zieken en gehandicapten. Deze regeling vervangt per 1 januari 2009 de thans in de inkomstenbelasting bestaande buitengewone uitgavenregeling.<sup>2</sup> Het kabinet heeft bij het vaststellen van de nieuwe regeling gekozen voor een combinatie van specifieke en generieke elementen. De specifieke elementen betreffen de introductie van een nieuwe op de doelgroep toegespitste forfaitaire regeling en de invoering van een nieuwe fiscale regeling. Het generieke deel betreft met name de algemene inkomenscompensatie voor ouderen en arbeidsongeschikten. Om een volledig inzicht te bieden in de nieuwe regeling acht het kabinet het wenselijk alle elementen daarvan te presenteren in één afzonderlijk integraal wetsvoorstel zodat de onderlinge samenhang van de verschillende elementen van de regeling duidelijk is.

## 2. Houdbaarheidsbijdrage en Doorwerkbonus

*In de toelichting wordt opgemerkt, dat aan het eind van de kabinetsperiode de «babyboom-generatie» de AOW-gerechtigde leeftijd bereikt, waardoor een snelle groei van de grijze druk start; de verhouding tussen gepensioneerden en werkenden loopt daarbij op van ruim twee op tien op dit moment tot bijna vijf op tien in 2040. De vergrijzing leidt bij ongewijzigd beleid tot een sterke en structurele toename van de overheidsuitgaven, met name bij de AOW en in de gezondheidszorg. Tegenover deze toekomstige stijging van de overheidsuitgaven staat een meer beperkte stijging van de belastinginkomsten, hetgeen tot gevolg heeft dat de overheidsfinanciën niet meer «houdbaar» zijn. De bestaande overheidsvoorzieningen kunnen niet meegroeien met de welvaart zonder dat de belastingen in de toekomst moeten worden verhoogd of dat de overheidsschuld zich uiteindelijk explosief ontwikkelt. Het CPB<sup>3</sup> heeft berekend dat de overheidsbestedingen met 7%-punt stijgen van 48% van het BBP in 2006 tot 55% in 2040 indien het huidige voorzieningenniveau ongewijzigd blijft, waartegenover een groei van de overheidsinkomsten met 4%-punt staat. Deze groei is onvoldoende om de stijging van de uitgaven te compenseren. Tussen 2006 en 2040 groeien de uitgaven met meer dan 3% van het BBP harder dan de inkomsten.*

*Houdbaarheid van de overheidfinanciën kan worden bereikt door vooruit te lopen op deze lastenontwikkeling en maatregelen te nemen die het gat tussen het feitelijke en het houdbare budgetsaldo dichten.*

*Deze maatregelen kunnen zijn:*

- a. *het verminderen van de kosten van de vergrijzing door een verhoging van de pensioenleeftijd, het beperken van het gunstige belasting- en premieregime voor ouderen of het verminderen van zorgkosten;*
- b. *het verhogen van de arbeidsparticipatie, waardoor een verbetering van het huidige overheidsbudget ontstaat (een verbreding van het draagvlak voor de collectieve voorzieningen);*
- c. *het robuuste saldo van de overheid aan het einde van de kabinetsperiode 3% van het BBP doen bedragen.<sup>4</sup> Het kabinet zet om de houdbaarheid van de overheidsfinanciën te bevorderen waardoor de AOW in de toekomst op het gewenste niveau gehouden kan worden, met name in op de verhoging van de arbeidsparticipatie door ouderen door de invoering van de*

<sup>1</sup> De Raad brengt heden advies uit over dit wetsvoorstel.

<sup>2</sup> Zie het Belastingplan 2008.

<sup>3</sup> Ageing and the sustainability of Dutch public finances, 2006.

<sup>4</sup> Actualisatie Economische Verkenning 2008–2011, CPB september 2007, blz. 35.

doorwerkbonus.<sup>1</sup> Daarnaast wordt voorgesteld van ouderen een houdbaarheidsbijdrage naar draagkracht te vragen.

*De Raad mist in de toelichting de afweging van de voorgestelde maatregelen tegen de overige maatregelen die genomen kunnen worden om de houdbaarheid van de overheidsfinanciën te bereiken. Het voorstel lijkt een te bescheiden stap om de vergrijzingsproblematiek op toereikende wijze het hoofd te bieden. Het gat tussen het feitelijke en het houdbare budgetsaldo is zo groot dat meer omvattende en meer ingrijpende maatregelen zich opdringen. De omstandigheid dat de voorgestelde maatregelen in het Coalitieakkoord zijn opgenomen ontslaat het kabinet niet van de verplichting ter motivering van de maatregelen het «vergrijzingsprobleem» ook kwantitatief te analyseren, de afweging tussen de mogelijk te nemen maatregelen inzichtelijk te maken, de keuze van het in te zetten instrument te motiveren en kwantitatief aan te geven in hoeverre het vergrijzingsprobleem door de voorgestelde maatregelen toereikend wordt aangepakt. Daartoe is noodzakelijk dat de toelichting op deze punten wordt aangevuld.<sup>2</sup>*

#### *Houdbaarheidsbijdrage*

*De beperkte indexatie van de tweede schijf leidt tot een (extra) heffing voor ouderen die wordt opgeroepen door het effect van de beperkte indexatie van de lengte van de tweede tariefschijf en het toevoegen aan de derde tariefschijf van het verschil tussen een fictief mee-geïndexeerde tweede tariefschijf en de beperkt geïndexeerde tweede tariefschijf. Het tariefsverschil voor ouderen tussen de tweede en derde schijf over deze toevoeging vormt de houdbaarheidsbijdrage.*

*Voorgesteld wordt ouderen die vóór 1 januari 1946 geboren zijn, van de houdbaarheidsbijdrage uit te zonderen. Het is niet vanzelfsprekend dat deze cohorten buiten de (extra) heffing worden gelaten. In de toelichting is echter geen motivering voor de voorgestelde uitzondering gegeven. De toelichting dient alsnog op dit punt aangevuld te worden.*

*Het voorstel laat daarenboven nog vragen open over het «fiscaliserende» effect van de maatregel. Het traject waarover de premies volksverzekeringen worden geheven, wordt door het beperkt indexeren van de tweede tariefschijf in reële termen verkort. Op deze wijze wordt het gedeelte van de AOW-lasten dat uit de algemene middelen wordt gefinancierd, vergroot. Dit element van het voorstel zet, zoals de Raad in het advies inzake de Miljoenennota 2008 reeds heeft opgemerkt, een naar het oordeel van de Raad onvermijdelijke verdere fiscalisering van de financiering van de AOW in gang<sup>3</sup>, tenzij het de bedoeling is dat het premiepercentage wordt verhoogd. Ook op dit punt dient de toelichting te worden aangevuld.*

*Nu het voorstel niet los kan worden gezien van meeromvattende maatregelen teneinde de houdbaarheid van de overheidsfinanciën zeker te stellen, adviseert de Raad het voorstel inzake de verlenging van de tweede schijf te bezien als element van een samenhangend pakket van maatregelen die nodig zijn voor het waarborgen van de houdbaarheid van de overheidsfinanciën, en tegen die achtergrond afzonderlijk te behandelen, mede omdat de maatregel eerst met ingang van 2011 wordt voorgesteld.*

*Zoals de Raad eerder heeft opgemerkt dienen in een belastingplan geen voorstellen met vergaande betekenis als het houdbaar maken van de overheidsfinanciën te worden opgenomen. De beoordeling van dergelijke voorstellen kan in het algemeen niet binnen het kader van een belastingplan zorgvuldig en op tijd worden afgerond, maar deze voorstellen kunnen wel in afzonderlijke wetsvoorstellen op passende wijze worden behandeld.*

#### *Doorwerkbonus*

*Voor het bevorderen van langer doorwerken door ouderen kunnen belastinguitgaven worden ingezet. Reeds meerdere malen heeft de Raad opgemerkt dat het inzetten van een fiscale maatregel voor specifieke beleidsdoelinden aanvaardbaar en doeltreffend kan zijn, maar dat zorgvuldig de beleidseffectiviteit, kostenefficiëntie en inpassing binnen de fiscale structuur moeten worden afgewogen. Daarbij moeten in het bijzonder een toetsbaar (kwantitatief) beoogd doel en de verwachte effectiviteit worden vastgelegd. Dit geldt ook voor de doorwerkbonus. In de toelichting is geen aandacht gegeven aan het geprognosticeerde aantal ouderen dat door de doorwerk-*

<sup>1</sup> De Raad merkt op, dat gelet op de systematiek van het woordgebruik in de Wet inkomstenbelasting 2001 de doorwerkbonus die een van de heffingskortingen vormt, als doorwerk-korting aangeduid dient te worden.

<sup>2</sup> De Raad wijst in dit kader nog op de toezegging aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal om uitgebreider informatie te geven in termen van houdbaarheid over de opbrengst wanneer de tweede belastingschijf niet meer wordt geïndexeerd of de jaarlijkse indexatie zou worden gehalveerd (Kamerstukken II 2007/08, 31 200, nr. 39, pt. 16 (lijst van vragen en antwoorden (Miljoenennota 2008))).

<sup>3</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31 200, nr. 3, blz. 4.

*bonus aan het werk zal blijven of aan de slag zal gaan. Evenmin is toegelicht om welke reden de doorwerkbonus tot 65 jaar steeds hoger wordt en daarna sterk afneemt. Ook is geen (toelichtende) berekening opgenomen van het drempelbedrag van € 8 867, noch toegelicht in hoeverre deze drempel bijdraagt aan de effectiviteit van de maatregel.*

*Hierbij komt, dat de maatregel, hoewel deze ook zelfstandige betekenis kan hebben, in de sleutel is geplaatst van het meer houdbaar maken van de overheidsfinanciën. In dat kader dient tevens te worden aangegeven in hoeverre de doorwerkbonus bijdraagt aan het houdbaar maken van die overheidsfinanciën.*

*De Raad adviseert de toelichting op deze punten aan te vullen.*

## 2. Houdbaarheidsbijdrage en Doorwerkbonus

In zijn advies merkt de Raad op dat als gevolg van de vergrijzing de overheidsuitgaven bij ongewijzigd beleid sterk en structureel toenemen. De bestaande overheidsvoorzieningen kunnen niet meegroeien met de welvaart zonder dat de belastingen in de toekomst moeten worden verhoogd of dat de overheids-schuld zich uiteindelijk explosief ontwikkelt. De Raad merkt vervolgens op dat houdbaarheid van overheidsfinanciën kan worden bereikt door vooruitlopend op de stijging van de overheidsuitgaven als gevolg van de vergrijzing maatregelen te nemen die het gat tussen het feitelijke en het houdbare budgetsaldo dichten. De Raad mist in de toelichting de afweging van de voorgestelde maatregelen tegen de overige maatregelen die genomen kunnen worden om de houdbaarheid van overheidsfinanciën te bereiken. Naar de mening van de Raad moet ook de doorwerkbonus bij deze afweging worden betrokken.

Wij delen de analyse van de Raad dat de maatregelen die genomen worden om de houdbaarheid van de overheidsfinanciën te verbeteren in een breder perspectief thuishoren. Het gaat dan om verschillende maatregelen die niet alleen in het Belastingplan 2009, maar ook in de Miljoenennota en in de diverse begrotingshoofdstukken aan de orde komen. Alleen die maatregelen die wijziging van de fiscale wetgeving vereisen, hebben hun weg gevonden in het Belastingplan.

Het kabinet levert op drie verschillende manieren een bijdrage aan de houdbaarheid van de overheidsfinanciën. In de eerste plaats neemt de staatsschuld sterk af tijdens de kabinetsperiode, waardoor er gespaard wordt voor de toekomst. Op basis van de huidige inzichten wordt voor 2011 een schuld geraamd van 36% BBP: dit is de laagste schuldquote sinds 1814. Daarnaast zet het kabinet in op het bevorderen van de arbeidsparticipatie. De verlaging van de AWF-premie, de verhoging van de IACK en de introductie van de doorwerkbonus zijn daarbij de voornaamste maatregelen. Naast de directe effecten op participatie wordt met het samenstel van maatregelen ook beoogd bij te dragen aan het teweegbrengen van een cultuuromslag, waardoor langer doorwerken en meer werken de norm wordt. Tot slot neemt het kabinet maatregelen om ook na 2011 een bijdrage aan de houdbaarheid te leveren. De in het Belastingplan 2009 vormgegeven houdbaarheidsbijdrage is daar slechts één voorbeeld van.

Wij zijn van mening dat het kabinet met dit pakket aan maatregelen zijn deel doet in het adresseren van de vergrijzinglast. De individuele keuzevrijheid voor het doorwerken tot op latere leeftijd en het principe dat mensen moeten bijdragen naar draagkracht, zijn belangrijk geweest bij de keuze voor deze maatregelen.

Voor de door de Raad gevraagde nadere motivering van het houdbaarheids-effect verwijzen wij naar de aangepaste memorie van toelichting.

### Houdbaarheidsbijdrage

De Raad merkt in het vervolg van zijn advies op, dat de maatregelen bedoeld om de houdbaarheid van overheidsfinanciën zeker te stellen tegen de achtergrond van hun onderlinge samenhang gezien ook afzonderlijk behandeld zouden moeten worden. Voorstellen met een vergaande betekenis als het verbeteren van de houdbaarheid zouden naar de mening van de Raad namelijk niet in een belastingplan opgenomen moeten worden, maar in een

afzonderlijk wetsvoorstel kunnen worden behandeld. Zoals hiervoor aangegeven delen wij de zienswijze van de Raad om samenhang te bewaren tussen de verschillende maatregelen die de houdbaarheid van de overheidsfinanciën zeker stellen. Juist met het oog op het waarborgen van de samenhang van de hiervoor genoemde kabinetsvoorstellen om de houdbaarheid te verbeteren hebben wij echter de houdbaarheidsbijdrage in het Belastingplan 2009 opgenomen. Het presenteren van de houdbaarheidsbijdrage in een afzonderlijk wetsvoorstel zou naar onze mening afbreuk doen aan de samenhang met andere maatregelen die tegelijk genomen worden.

De Raad merkt voorts op dat de toelichting geen motivering bevat voor de voorgestelde uitzondering van de houdbaarheidsbijdrage van ouderen die vóór 1 januari 1946 geboren zijn. Naar aanleiding van deze opmerking is de toelichting op dit punt verduidelijkt.

Naar de mening van de Raad laat het voorstel voor een houdbaarheidsbijdrage nog vragen open over het fiscaliserende effect door het beperkt indexerende van de bovengrens van de tweede tariefschijf. Als gevolg hiervan wordt een groter gedeelte van de AOW-lasten uit de algemene middelen gefinancierd, hetgeen een naar het oordeel van de Raad onvermijdelijke verdere fiscalisering van de financiering van de AOW in gang zet. De houdbaarheidsbijdrage is vormgegeven als een beperkte indexatie van de grens tussen de tweede en de derde schijf. Met deze vormgeving is niet gekozen voor een daadwerkelijke fiscalisering, waarbij de gehele AOW-premie in de eerste en tweede schijf voor alle belastingplichtigen door belastingheffing zou worden vervangen. Wel merkt de Raad naar onze mening terecht op, dat hierdoor over een steeds groter wordend deel van het verzamelinkomen het tarief van de derde schijf in plaats van het tarief van de tweede schijf verschuldigd is. In het tarief van de derde schijf is niet de premie voor de AOW (en andere volksverzekeringen) opgenomen. Het kabinet accepteert dat dit een beperkte extra verschuiving betekent van de financiering van de AOW uit de premie voor de AOW naar de financiering uit de algemene middelen. Er is in dit kader dan ook niet voorzien in een verhoging van het percentage van de AOW-premie ter compensatie voor het verkorten van de tweede schijf.

#### Doorwerkbonus

De Raad merkt op dat het inzetten van een fiscale maatregel voor specifieke beleidsdoeleinden aanvaardbaar en doeltreffend kan zijn. Wel vraagt de Raad aandacht voor een deugdelijke onderbouwing van de doorwerkbonus en merkt in zijn advies op dat de toelichting op een aantal punten te weinig aandacht besteedt aan de onderbouwing. De Raad adviseert de toelichting op deze punten aan te vullen. Naar aanleiding van het advies is de toelichting op de door de Raad genoemde punten verhelderd. De toelichting is zodanig aangepast dat aandacht besteedt wordt aan de prognose van de arbeidsparticipatie van ouderen in de leeftijdsgroep 60 tot en met 64 jaar. Voorts is de toelichting op de aspecten van de onderbouwing van het drempelbedrag van € 8 860 en de motivering voor het afnemen van de doorwerkbonus voor 65-plussers verhelderd.

#### 3. Zelfstandigenaftrek/Winstvrijstelling

*Het bevorderen van het ondernemerschap waarbij de samenhang en het evenwicht tussen de verschillende verschijningsvormen van ondernemerschap wordt bewaard, is een niet steeds even eenvoudige opgave zoals het permanent inzetten van de zelfstandigenaftrek sinds 1983 en het dossier «zelfstandig ondernemerschap»<sup>1</sup> leren.*

*Voor een deel is dit terug te voeren op de vraag waarop de faciliteit zich dient te richten. In het bedrijfsresultaat van een zelfstandige ondernemer dat als één geheel als winst uit onderneming in de inkomstenbelastingheffing wordt betrokken, zijn de volgende componenten te onderscheiden:*

- a. de arbeidsbeloning van de zelfstandige ondernemer;*
- b. de vergoeding voor het in de onderneming geïnvesteerde eigen vermogen, waaronder een risicopremie voor het te dragen ondernemingsrisico;*
- c. de reservering ter financiering van de continuïteit en de groei van de onderneming;*
- d. een restpost, bestaande uit (over-)winst of verlies.<sup>2</sup>*

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31 311.

<sup>2</sup> Zie ook het Rapport ambtelijke werkgroep, Kamerstukken II 1982/83, 17 943, nr. 3, bijlage.

*De zelfstandigenaftrek is niet steeds op dezelfde component ingezet. Zo is de permanente aftrek ingevoerd om recht doen aan de functies van het winst-inkomen bij zelfstandigen. Daarna is de aftrek verhoogd als compensatie voor een verlaging van het vennootschapsbelastingtarief (1984, 1986, 1994, 2005 en 2006), voor de verhoging van het arbeidskostenforfait bij werknemers (1997) en tijdelijk voor de compensatie van de administratieve lasten bij de invoering van de euro (1999–2001), als terugsluis bij de verhoging van de regulerende energiebelasting en andere milieubelastingen (1999 en 2000), en als inkomenssteun (1997 en 1998). De wisselende inzet en het niet herijken van de faciliteit indien de specifieke reden voor een verruiming van de zelfstandigenaftrek zijn betekenis had verloren, hebben de zelfstandigenaftrek tot een aftrekpost voor ondernemers gemaakt, die wat hoogte betreft niet meer gerechtvaardigd wordt onder de thans geldende omstandigheden. De hoogte van de zelfstandigenaftrek vormt thans een belemmering voor een volledige herijking van de aftrek, gelet op de aanzienlijke inkomenseffecten voor ondernemers, indien de aftrek ineens aanmerkelijk zou worden beperkt. De Raad acht het echter een goede zaak dat meer accent wordt gelegd op de MKB-winstvrijstelling dan op de zelfstandigenaftrek.*

*Bij een omzetting van de zelfstandigenaftrek in de MKB-winstvrijstelling dient wel duidelijk te zijn waarvoor de ondernemersfaciliteit wordt ingezet. De MKB-winstvrijstelling die 10% van de winst van een ondernemer bedraagt (artikel 3.79a van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001)), is in de inkomstenbelasting als flankerende regeling opgenomen voor de tariefsverlaging van de vennootschapsbelasting, die in de Wet werken aan winst centraal staat.*

*In het advies inzake de Wet werken aan winst heeft de Raad er op gewezen, dat een algemene vrijstelling van een deel van de belastbare winst voor zelfstandige ondernemers spanning oproept ten aanzien van de inkomstenbelastingheffing over de component arbeidsbeloning in de winst uit onderneming, aangezien in de toelichting op het voorstel geen motivering is gegeven waarom deze beloning voor arbeid slechts voor een deel in de progressieve inkomstenbelasting mag worden betrokken terwijl het loon van de directeur-groootaandeelhouder en andere werknemers alsmede het resultaat van resultaatgenieters volledig worden belast.<sup>1</sup> Indien de MKB-winstvrijstelling enkel als tegenhanger van de voorgestelde verlaging van de Vpb-tarieven dient te worden beschouwd, zoals in het nader rapport is gesteld, dient ook de thans voorgestelde beperkte verhoging van de vrijstelling te worden geschrapt. Verlaging van vennootschapsbelastingtarieven speelt in het voorstel niet en verdergaande inzet van de vrijstelling met verschillende motieven zal tot dezelfde problematiek gaan leiden als nu ten aanzien van de zelfstandigenaftrek geldt.*

*Indien de MKB-winstvrijstelling daarentegen als de «centrale» ondernemersvrijstelling moet gaan functioneren, zal de vrijstelling zich meer moeten richten op specifieke componenten van het bedrijfsresultaat. Het ligt hierbij voor de hand de vrijstelling te richten op de component die betrekking heeft op de reservering ter financiering van de continuïteit en de groei van de onderneming, nu volgens paragraaf 2.1. van de toelichting de nadruk zal worden gelegd op faciliteiten die bijdragen aan het starten en doorgroeien van ondernemingen. Een mogelijkheid hiertoe is het laten aangrijpen van de faciliteit boven het winstniveau dat overeenkomt met de component die betrekking heeft op de arbeidsbeloning van de zelfstandige ondernemer. De arbeidsbeloning van de ondernemer zou hierbij kunnen worden gesteld op het minimumloon (thans € 16 280) vermeerderd met 25% van de winst boven het minimumloon met als maximum € 40 000 (fictief loon voor een directeur-groootaandeelhouder, artikel 12a Wet LB 1964). Het buiten aanmerking laten van de arbeidscomponent voor de ondernemersvrijstelling neemt ook de scherpe kanten weg van het voorgestelde vervallen van het zogenoemde urencriterium voor de toepassing van de MKB-winstvrijstelling.*

*Tevens wordt bij een (volledige) belastingheffing over de arbeidscomponent ook geen spanning opgeroepen met de belastingheffing over het loon van de directeur-groootaandeelhouder en andere werknemers alsmede met het resultaat van resultaatgenieters, die eveneens volledig in de progressieve inkomstenbelastingheffing worden betrokken.*

---

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 4.

*De Raad adviseert de voorgestelde verhoging van de MKB-winstvrijstelling alleen te verlenen voor de winst die niet is terug te voeren op de arbeidsbeloning van de zelfstandige ondernemer.*

### 3. Zelfstandigenaftrek/Winstvrijstelling

De Raad acht het een goede zaak dat meer accent wordt gelegd op de MKB-winstvrijstelling dan op de zelfstandigenaftrek. De Raad constateert daarbij dat in het bedrijfsresultaat van een zelfstandige ondernemer meerdere componenten zijn te onderscheiden en noemt de arbeidsbeloning, de risicopremie, de reservering en een restpost bestaande uit de winst. Volgens de Raad kan de MKB-winstvrijstelling spanning oproepen met de inkomstenbelastingheffing over de arbeidsbeloning. Naar aanleiding hiervan merken wij op dat dit niet alleen speelt bij de MKB-winstvrijstelling, maar nu ook al kan spelen bij de zelfstandigenaftrek. In het nader rapport bij Werken aan winst is aangegeven dat de MKB-winstvrijstelling een integrale faciliteit voor de ondernemingswinst is.<sup>1</sup> In de MKB-winstvrijstelling wordt dus nadrukkelijk geen onderscheid aangebracht naar de verschillende componenten van de winst. Bij een kleine verhoging van de MKB-winstvrijstelling zoals thans is voorgesteld, zien wij dan ook geen aanleiding om deze verhoging alleen toe te passen op de winst die de arbeidsbeloning te boven gaat. Voor de lange termijn kunnen wij ons echter voorstellen dat dit aandachtspunt meegenomen wordt bij de consultatieronde met het bedrijfsleven en de advieswereld over de omzetting van de zelfstandigenaftrek in de MKB-winstvrijstelling.

### 4. Vennootschapsbelastingtarief

*Voorgesteld wordt vanwege het uitblijven van een beschikking van de Europese Commissie over de optionele rentebox het voor 2008 voor die box gereserveerde bedrag op andere wijze aan het bedrijfsleven toe te laten komen.*

*De Raad merkt op, dat de regeling van de optionele rentebox met ingang van 1 januari 2007 in de wet is opgenomen maar nog niet in werking is getreden. Als budgettair effect van de lastenverlichtende maatregel is in de toelichting op de Wet werken aan winst € 475 miljoen opgenomen.<sup>2</sup> Het voorstel omvat niet volledig dit gebudgetteerde bedrag en heeft ook niet betrekking op de voor 2007 gereserveerde gelden. In de toelichting dient hierop te worden ingegaan.*

*De Wet werken aan winst geeft een impuls aan het herstel van de concurrentiekracht van Nederland. Met verlaging van de vennootschapsbelastingtarieven, de invoering van de MKB-winstvrijstelling en de rente- en octrooiboxen wil het kabinet nieuwe bedrijvigheid aantrekken. Bij deze wet staat alles in het teken van het opnieuw scherpen van de fiscale prikkels.<sup>3</sup>*

*De voorgestelde incidentele verlaging met terugwerkende kracht voor alleen het jaar 2008 van het middentarieff van de vennootschapsbelasting staat hiermee in schril contrast. Van deze maatregel gaat geen enkele prikkel uit. De Raad adviseert het voorstel te heroverwegen.*

### 4. Vennootschapsbelastingtarief

De Raad merkt op dat de toelichting niet ingaat op de vraag, waarom het gebudgetteerde bedrag voor de (tijdelijke) verlaging van het middentarieff van de vennootschapsbelasting afwijkt van de € 475 miljoen die is opgenomen in de toelichting op de Wet werken aan winst. In de toelichting op de Wet werken aan winst werd nog uitgegaan van het toen geldende algemene Vpb-tarieff van 30%. Voor de groepsrentebox zou een tarieff gelden van 5%. De kosten van de groepsrentebox werden bij dat tarieff geraamd op € 475 miljoen. Als gevolg van de Wet werken aan winst daalde echter het algemene Vpb-tarieff naar 25,5%. De kosten van de groepsrentebox bedragen daardoor € 360 miljoen. Verder merkt de Raad op dat het gebudgetteerde bedrag voor bovenstaande lastenverlichtende maatregel ook geen betrekking heeft op het voor 2007 met de optionele rentebox geraamde bedrag. Voor het jaar 2007 is afgezien van het voorstellen van maatregelen. Daarmee is het bedrag dat betrekking had op het jaar 2007 in het begrotingssaldo gelopen.

De Raad is van mening dat een incidentele verlaging met terugwerkende kracht voor alleen het jaar 2008 geen fiscale prikkels teweegbrengt. Het kabinet onderschrijft dit oordeel in zoverre dat van de voorgestelde maatregel geen prikkel meer kan uitgaan ter stimulering van de bedrijvigheid in de periode van

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 4, blz. 5.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 3, blz. 30.

<sup>3</sup> Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 3.

2008 die inmiddels is verstreken. Dat laat onverlet dat er naar de stand van dit moment, door het uitblijven van de invoering van de optionele rentebox, incidenteel geld beschikbaar is voor het jaar 2008. Het kabinet heeft er daarom, mede in het licht van de huidige economische omstandigheden, voor gekozen het geld van de rentebox ten gunste te laten komen van het bedrijfsleven. Verwacht wordt dat de voorgestelde tariefsverlaging een positief effect zal hebben op de concurrentiekracht van Nederlandse bedrijven voor het jaar 2009. Verder is het overigens niet uitgesloten dat deze lastenverlichting, afhankelijk van de beslissing van de Europese Commissie over de optionele rentebox, een structureel karakter zou kunnen krijgen.

## 5. Zeescheepvaart

### *Tonnageregeling*

*In de Nota «Verantwoord varen en een vitale vloot» wordt opgemerkt, dat in Nederland zoals in alle Europese vlaggenstaten fiscale stimuleringsregelingen deel uitmaken van het zeevaartbeleid. Doel hiervan is om de bijdrage van de zeevaart aan de nationale economie te vergroten door het binden van zeevaartondernemingen aan Nederland. De fiscale regelingen dienen de sector in staat te stellen te concurreren op de internationale maritieme markt. De Nederlandse fiscale maatregelen hebben in 1997 als voorbeeld gediend bij het opstellen van de Europese richtlijnen voor staatssteun aan zeevaartbedrijven. De maximale benutting van de Europese richtsnoeren door de EU-lidstaten is hiermee een nieuwe bovengrens voor de concurrentievoorwaarden binnen Europa geworden. Andere landen hebben inmiddels vergelijkbare of zelfs gunstiger fiscale regelingen ingevoerd waardoor Nederland zijn na 1996 gecreëerde onderscheidend vermogen heeft verloren. Teneinde het level playing field op fiscaal vlak in Europa te handhaven, worden aanpassingen van de regelingen nodig geacht. Teneinde voor reders de prikkel te versterken om het beheer van grote schepen (> 60 000 GT) vanuit Nederland te verrichten wordt voorgesteld de grens voor het vaste tarief van de tonnageregeling te verhogen. Doordat deze categorie schepen thans nagenoeg niet vanuit Nederland wordt beheerd, is het aantrekken van reders met dergelijk grote schepen aantrekkelijk.<sup>1</sup>*

*De Raad plaatst geen inhoudelijke kanttekeningen bij het voorstel, maar merkt wel op, dat de voorgestelde aanpassing van het tarief opnieuw tot reacties van andere lidstaten kan leiden waardoor een race to the bottom wordt ingezet. Dit levert naar het oordeel van de Raad slechts verliezers op. De Raad mist bij het voorstel opmerkingen over initiatieven teneinde in Europees verband tot enige harmonisatie van de faciliteiten te komen.*

*De Raad adviseert de toelichting op dit punt aan te vullen.*

### *Scheepsmanagers*

*In het Belastingplan 2006 is op basis van een toezegging tijdens de 2e Ronde Tafel Conferentie Maritiem Cluster voorzien in een uitbreiding van de tonnageregeling met scheepsmanagementactiviteiten (artikel 3.22, vijfde lid, onderdeel d, Wet IB 2001). De herziene Communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer van 17 januari 2004<sup>2</sup> bieden daarvoor ruimte. Scheepsmanagementbedrijven komen daardoor met ingang van 1 januari 2006 in aanmerking voor de tonnageregeling met betrekking tot schepen, waarvan zij het volledige bemannings- en technische beheer onder hun hoede hebben, mits de scheepsmanagers alle door de ISM-code 1 opgelegde plichten en verantwoordelijkheden op zich nemen.*

*In de Nota «Verantwoord varen en een vitale vloot» wordt gesteld dat de op basis van de tonnageregeling forfaitair vastgestelde belastbare winst te hoog is in relatie tot de werkelijke opbrengsten uit scheepsmanagement om effectief te kunnen zijn. Bij verlaging van het tarief zal voor minimaal 100 schepen het scheepsmanagement naar Nederland kunnen worden gehaald, hetgeen een verdubbeling van het huidige aantal schepen betekent.*

*De Raad mist in de toelichting een beschrijving van de faciliteiten in de lidstaten die in het bijzonder gelden voor scheepsmanagers, en waaruit blijkt dat voor scheepsmanagers niet een level playing field op fiscaal vlak in Europa geldt.*

*Tevens merkt de Raad op, dat de verlaging met 75% van het tarief van de tonnageregeling niet alleen geldt voor het scheepsmanagement van «nieuwe» schepen, maar ook voor de bestaande contracten. Subsidies dienen te worden*

<sup>1</sup> Paragraaf 2.6, Nota «Verantwoord varen en een vitale vloot» (Kamerstukken II 2007/08, 31 409, nr. 1, bijlage).

<sup>2</sup> PbEU C 13/03.



*ingezet als prikkel voor uitbreiding van activiteiten en behoeven niet ten goede te komen aan bestaande activiteiten die ook zonder een dergelijke prikkel reeds plaatsvinden.*

*De Raad adviseert de toelichting op deze punten aan te vullen.*

#### 5. Zeescheepvaart

De Raad adviseert om de toelichting aan te vullen ten aanzien van het risico van een race to the bottom door een tariefverlaging. Hieraan is gehoor gegeven.

Verder mist de Raad in de toelichting een beschrijving van de faciliteiten in de lidstaten die in het bijzonder gelden voor scheepsmanagers, en waaruit blijkt dat voor scheepsmanagers niet een level playing field op fiscaal vlak in Europa geldt. Naar aanleiding van deze opmerking is in de toelichting verduidelijkt dat de wijziging thans is bedoeld om de toepassing van de tonnagereregeling op scheepsmanagement zoals die per 2006 is ingevoerd, vanaf 2009 effectiever te laten zijn. Wat de opmerking over het level playing field betreft, kan worden opgemerkt dat de huidige Nederlandse tonnagetarieven voor scheepsmanagement niet gunstig zijn in vergelijking met buitenlandse tonnagetarieven voor scheepsmanagement en het normale Nederlandse winstregime. Het blijkt relatief vaak voor te komen dat de scheepsmanagementactiviteiten voor schepen, waarover in Nederland het beheer wordt gevoerd, in het buitenland plaatsvinden.

De Raad merkt op dat de verlaging met 75% van het tarief van de tonnagereregeling voor scheepsmanagement ook geldt voor bestaande contracten. Naar de mening van de Raad dienen subsidies te worden ingezet als prikkel voor uitbreiding van activiteiten en niet voor bestaande activiteiten die ook zonder deze prikkel plaatsvinden. Het kabinet merkt op dat de wijziging niet alleen is bedoeld om nieuwe activiteiten aan te trekken, maar ook om bestaande scheepsmanagementactiviteiten te behouden. Tevens wordt hiermee voorkomen dat bestaande en nieuwe gevallen verschillend behandeld worden.

#### 6. Heffingskortingen

*Voorgesteld wordt de inkomensafhankelijke aanvullende combinatiekorting die bij het Belastingplan 2008 is ingevoerd, maar eerst op 1 januari 2009 in werking treedt, substantieel te verhogen. Ook de inkomensafhankelijke aanvullende combinatiekorting is een belastinguitgave. De verhoging van deze korting, waarmee een budgettair belang van € 300 mln belastingverlichting is gemoeid, vergt dan ook dat zorgvuldig de beleidseffectiviteit en kostenefficiëntie moeten worden afgewogen. Daarbij moeten in het bijzonder een toetsbaar (kwantitatief) beoogd doel en de verwachte effectiviteit worden vastgelegd. Dit geldt zeker voor het geval de belastinguitgave voordat deze in werking is getreden, reeds wordt verhoogd.*

*De Raad adviseert de toelichting op deze punten aan te vullen.*

#### 6. Heffingskortingen

De Raad vraagt aandacht voor het zorgvuldig afwegen van de verwachte effectiviteit, doeltreffendheid en de kostenefficiëntie van de verhoging van de inkomensafhankelijke aanvullende combinatiekorting (IACK), zeker nu de korting nog niet in werking is getreden en al wordt verhoogd.

De huidige aanvullende combinatiekorting dient, in aanvulling op de «gewone» combinatiekorting, ter bevordering van de arbeidsparticipatie van de niet of minstverdienende partner als ook recht bestaat op de «gewone» combinatiekorting. In de huidige situatie biedt de aanvullende combinatiekorting echter geen prikkel voor de minstverdienende partner om méér te gaan werken. Om die reden is in het Belastingplan 2008 de aanvullende combinatiekorting ook gericht op het stimuleren van méér werken van partners die reeds werken, door de korting vanaf 1 januari 2009 inkomensafhankelijker te maken. Dat wil zeggen dat indien een minstverdienende partner meer gaat werken en daardoor ook meer gaat verdienen, hij of zij er per saldo meer op vooruit gaat dan in de huidige situatie. Bij het Belastingplan 2008 is daarbij zoals gebruikelijk een zorgvuldige afweging gemaakt van de verwachte doeltreffendheid en doelmatigheid en van de inpasbaarheid in de fiscale structuur. Deze criteria zijn immers ook van belang voor beleidsmaatregelen in de primaire belastingsfeer (de IACK wordt, anders dan de Raad veronderstelt, niet aangemerkt als belastinguitgave omdat de korting primair is ingevoerd als tegemoetkoming

voor de vermindering van draagkracht vanwege de combinatie van arbeid en zorg van beide partners).

Omdat uit diverse onderzoeken blijkt dat belastingplichtigen die minder verdienen dan hun partner – meestal vrouwen – vaak in deeltijd werken en bovendien het meest gevoelig zijn voor de mate waarin werk loont (met name vrouwen reageren sterk op een verandering in het besteedbaar inkomen),<sup>1</sup> is besloten het bij het Belastingplan 2008 ingezette beleid verder te intensiveren. Naast een extra intensivering vanaf 2009 wordt de aanvankelijk pas voor 2011 voorziene intensivering van de IACK al in 2009 ingezet, zodat reeds eerder een verdere verhoging van de arbeidsparticipatie van de genoemde doelgroep kan worden bereikt. De toelichting is aangevuld met een verwijzing naar de achterliggende onderzoeken die de effectiviteit van de IACK bevestigen.

#### *7. Koopkrachtpakket 2009*

*In een belastingplan dient toereikende informatie te worden gegeven over het effect van de voorgestelde maatregelen op het inkomens- en koopkrachtbeeld. In de toelichting wordt echter dit beeld niet geschetst voor het koopkrachtpakket 2009 waarmee een budgettair belang van € 495 mln belastingverzwaring is gemoeid, maar zijn alleen de maatregelen met enkele trefwoorden als toelichting vermeld. De Raad acht deze wijze van aanbieden van het pakket ontoereikend, nu de motieven voor de onderscheiden maatregelen niet zijn gegeven en geen inzicht wordt geboden in de afweging tussen de verschillende in beeld zijnde – en geweest zijnde – maatregelen. De verwijzing naar de begroting van het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid voor het standaardkoopkrachtbeeld is onvoldoende om dit gemis op te heffen. De toelichting op het belastingplan dient op dit punt zelfstandig leesbaar te zijn en de motivering voor de voorgestelde maatregelen te omvatten. Daarbij komt dat de inkomensmaatregelen die in artikel 41 Inkomensbeleid van de begroting 2009 van het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid zijn opgenomen, afwijken van de maatregelen die zijn opgenomen in het in paragraaf 3.4. van de toelichting opgenomen «overzicht heffingskortingen en tarieven eerste en tweede schijf 2008–2009». De Raad adviseert de toelichting aan te vullen.*

#### *7. Koopkrachtpakket 2009*

De Raad merkt op dat de toelichting op het belastingplan wat betreft het totale koopkrachtbeeld zelfstandig leesbaar moet zijn en dat de verwijzing naar de begroting van het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid daarvoor niet volstaat.

Het belastingplan is een fiscaal wetsvoorstel en is op dat punt ook zelfstandig leesbaar. Niet-fiscale onderdelen van het koopkrachtpakket worden in andere regelgeving opgenomen en horen niet thuis in een belastingplan. Alleen de begroting van het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid bevat een integraal beeld van alle koopkrachtmaatregelen die worden genomen om een evenwichtig koopkrachtbeeld tot stand te brengen.<sup>2</sup> Het heeft naar onze mening dan ook geen toegevoegde waarde om in het belastingplan een afzonderlijke toelichting te geven op de fiscale onderdelen van het koopkrachtpakket. Deze worden immers in samenhang met de overige onderdelen van het koopkrachtpakket toegelicht in het artikel Inkomensbeleid in de SZW-begroting. De toelichting op paragraaf 3.4 van het belastingplan is in bovenvermelde zin verduidelijkt en aangevuld.

#### *8. Mobiliteit*

*In de toelichting op het Belastingplan 2008<sup>3</sup> is ten aanzien van de verschuiving van BPM naar MRB gesteld:*

*«In het Coalitieakkoord is vastgelegd dat de kilometerheffing in deze kabinetsperiode – eventueel gefaseerd – zal worden ingevoerd, mits aan bepaalde randvoorwaarden wordt voldaan. Vanaf 2011 wordt deze heffing stapsgewijs geïntroduceerd. De belasting van personenauto's en motorrijwielen (BPM) en de motorrijtuigenbelasting (MRB) zullen in verband hiermee naar rato worden verlaagd. Daarnaast speelt op Europees niveau de wens om de werking van de interne Europese automarkt te verbeteren door het verlagen van de registratiebelastingen.*

*Een grote verlaging ineens van de aankoopbelasting op nieuwe auto's (BPM) bij overgang naar een beprijzing die aangrijpt bij het gebruik van de weg, zou kunnen leiden tot onwenselijke schokeffecten op de automarkt. Het gevolg van*

<sup>1</sup> Houdbaarheidseffecten van participatiebeleid, CPB, januari 2007, blz. 3; *Reinventing the Welfare State*, CPB, maart 2006, blz. 19; *Moeders, werk en kinderopvang in model*, SCP, augustus 2007, blz. 10.

<sup>2</sup> Hoofdstuk 3, artikel 41 van de SZW begroting.

<sup>3</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31 205, nr. 3, blz. 6.

een dergelijke verlaging is dat nieuwe auto's aanmerkelijk goedkoper worden. Dit heeft consequenties voor het bestaande wagenpark van ondernemers en particulieren. Om de overgang van tijdstipbelasting naar kilometerbeprijzing te vergemakkelijken door effecten tot een minimum te beperken is ervoor gekozen om een deel van de BPM geleidelijk naar de MRB te verschuiven. Bij de omzetting van MRB (tijdvakbelasting) naar een kilometerheffing ontstaan nauwelijks schokeffecten op de automarkt. De BPM zal gedurende de komende 5 jaar met 5% per jaar worden verlaagd, onder gelijktijdige verhoging van de MRB. Dit komt neer op het jaarlijks verschuiven naar de MRB van € 170 miljoen aan BPM-opbrengsten (gebaseerd op de cijfers van 2007). Overigens wordt in dit belastingplan alleen de stap voor 2008 geregeld. De verschuivingen in 2009 tot en met 2012 zullen in latere jaren via wetgeving gerealiseerd worden.»

Voorgesteld wordt nu een regeling van de afbouw van de BPM en de verschuiving naar de MRB voor de jaren 2009 tot en met 2013. In de toelichting wordt gesteld dat voor deze periode is gekozen omdat in 2013 ook de ombouw van de BPM-grondslag van catalogusprijs naar absolute CO<sub>2</sub>-uitstoot wordt afgerond, dat in 2013 een BPM van 62,5% van het niveau in 2007 resulteert die volledig zal zijn gebaseerd op CO<sub>2</sub>-uitstoot, alsmede dat de verdere afbouw van de BPM na 2013 te zijner tijd in wetgeving zal worden vastgelegd. De Tweede Kamer der Staten-Generaal is bij brieven van 30 mei 2008<sup>1</sup> ingelicht over de uitvoering van het kabinetsbeleid inzake de invoering van de landelijke kilometerprijs gedifferentieerd naar tijd, plaats en milieu die in de plaats komt van de vaste autobelastingen. In de brief van de Staatssecretaris van Financiën is een gefaseerde invoering van de kilometerprijs voor personenauto's geschetst. Deze schets toont hoe gecompliceerd de invoering van de kilometerprijs is. In dat licht vraagt de Raad opnieuw aandacht voor zijn advies inzake het Belastingplan 2008. De Raad merkte in dat advies op dat een rechtvaardiging wordt gemist voor het opleggen van een bijzondere heffing in de vorm van een verhoging van de MRB op de autobezitters die de volledige BPM hebben voldaan, en adviseerde het voorstel in deze zin te wijzigen, dat de verhoging van de MRB ten laste komt van de autobezitters naar rato van de lagere BPM bij aanschaf of invoer van de auto. In het nader rapport is hieromtrent gesteld dat geen aanleiding werd gezien een directe koppeling te leggen tussen lagere BPM en hogere MRB zoals de Raad voorstelt, alsmede dat aan een dergelijke koppeling overigens ook ernstige bezwaren zouden zijn verbonden uit oogpunt van gelijke behandeling binnen de MRB en uit oogpunt van uitvoering.

De complexiteit van de heffing door de fasering bij de ingroei in het regime van de kilometerprijs stelt de opmerkingen in het nader rapport in een ander licht. Om die reden adviseert de Raad te bezien of bij de omzetting van de BPM in de MRB en de invoering van de kilometerheffing bezitters van personenauto's waarvoor de volledige BPM is voldaan, in ieder geval voor het gedeelte van de BPM dat bij export gerestitueerd zou worden, gecompenseerd kunnen worden.

## 8. Mobiliteit

In het onderhavige voorstel van wet wordt de afbouw van de BPM en de verschuiving naar de MRB voor de jaren 2009 tot en met 2013 vastgelegd. De Raad merkt in zijn advies hierover op dat de brief van de staatssecretaris van Financiën van 30 mei 2008 over de invoering van de kilometerbeprijzing die in de plaats komt van de vaste autobelastingen, toont hoe gecompliceerd de invoering van de kilometerbeprijzing is.<sup>2</sup> In dat licht vraagt de Raad opnieuw aandacht voor zijn advies inzake het Belastingplan 2008. Volgens de Raad stelt de complexiteit van de invoering van de kilometerbeprijzing de opmerkingen in het nader rapport bij het Belastingplan 2008 in een ander licht. De Raad adviseert om die reden te bezien of bij de omzetting van de BPM in de MRB en de invoering van de kilometerheffing bezitters van personenauto's waarvoor de volledige BPM is voldaan, in ieder geval voor het gedeelte van de BPM dat bij export gerestitueerd zou worden, gecompenseerd kunnen worden.

Met zijn opmerking over de complexiteit van de heffing doelt de Raad vermoedelijk op de lastigere uitvoering als gevolg van de fasering bij de invoering van de kilometerbeprijzing. Deze fasering achten wij echter onontkoombaar. Het is namelijk praktisch niet mogelijk om alle personenauto's

<sup>1</sup> Brieven van de Minister van Verkeer en Waterstaat en van de Staatssecretaris van Financiën van 30 mei 2008 (Kamerstukken II 2007/08, 31 305, nr. 34 en 35).

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31 492, nr. 1 en 31 305, nr. 35.

en bestelauto's tegelijkertijd onder de kilometerbeprijzing te brengen. Daarom zal de ingroei in de periode 2012 tot en met 2016 plaatsvinden. Daarbij wordt de kilometerprijs al vanaf 2012 geheven volgens het niveau in 2016 (75% afbouw BPM), zodat meteen kan worden gestart met een kilometerprijs die vanaf het begin zijn regulerend karakter heeft. Zonder nadere maatregelen zou het gevolg wel zijn dat automobilisten die reeds in 2012 onder de kilometerbeprijzing vallen en die een gemiddeld jaarkilometrage hebben, feitelijk meer betalen dan die automobilisten die nog onder de MRB vallen en die ook een gemiddeld jaarkilometrage rijden. Daarom zal aan automobilisten die vóór 2016 onder de kilometerbeprijzing vallen een korting in de vorm van een vast bedrag worden verleend op het te betalen bedrag aan kilometerprijs voor het deel van de BPM waarvoor in dat jaar nog geen omzetting heeft plaatsgevonden. Op deze wijze maakt het voor automobilisten met een gemiddeld jaarkilometrage geen verschil of zij al in 2012 of pas in 2016 onder de kilometerbeprijzing vallen. Wij zien echter niet dat hierdoor onze opmerkingen in het nader rapport bij het Belastingplan 2008 in een ander licht komen te staan. In dit verband kan nog worden gewezen op het onderzoek dat de Planbureaus hebben uitgevoerd in opdracht van het ministerie van Verkeer en Waterstaat, geïnitieerd door de Tweede Kamer, naar de effecten van een (verdergaande) variabilisatie van de BPM in de kilometerprijs.<sup>1</sup> In dit rapport is ook ingegaan op de fasering van omzetting van de BPM, mede gelet op de gevolgen voor het bestaande wagenpark. In het rapport van de Planbureaus wordt aan deze problematiek uitgebreid aandacht geschonken en worden verschillende varianten geschetst die de gevolgen van een dergelijke omzetting op het bestaande wagenpark kunnen mitigeren. Het kabinet geeft de voorkeur aan de variant die wordt beschreven in paragraaf 5.5 van het rapport, namelijk de variant waarin de BPM gefaseerd wordt afgebouwd tot het uiteindelijk gewenste niveau van i.c. nul. Deze gefaseerde afbouw is deels al in gang gezet door middel van de zogenoemde vluchtheuvelvariant waarmee het kabinet in 2008 is begonnen.

#### 9. Vergroening

*In de toelichting zijn de fiscale maatregelen op het gebied van mobiliteit en vergroening in de sleutel gezet van de reductie van de CO<sub>2</sub>-uitstoot. In het Werkprogramma Schoon en Zuinig heeft het kabinet de ambitie geformuleerd, dat de sector verkeer en vervoer in 2020 circa 30% (13 tot 17 megaton per jaar) aan CO<sub>2</sub>-uitstoot reduceert ten opzichte van ongewijzigd beleid. Dit geldt ook voor de CO<sub>2</sub>-uitstoot van personenauto's. De reductie van CO<sub>2</sub>-uitstoot door personenauto's wordt bereikt door de verbetering van de voertuigefficiëntie (zuinige auto's), de stimulering van de aankoop van zuinigere auto's, de betere inzet van brandstoffen en kilometerbeprijzing.*

*Het inzetten van de voorgestelde maatregelen in dit verband geeft de Raad geen aanleiding tot het maken van inhoudelijke opmerkingen, maar de Raad adviseert wel in het licht van de kabinetsdoelstelling de toelichting aan te vullen met een concretisering van de effecten van de voorgestelde maatregelen op de reducering van de CO<sub>2</sub>-uitstoot in 2020.*

*In de brief van 30 mei 2008<sup>2</sup> heeft de Staatssecretaris gesteld dat voorop in een verdere fiscale vergroening staat dat de totale belastingopbrengst gelijk zal blijven. De lastenkaders van dit kabinet zijn inmiddels vastgesteld. Dit betekent dat elke euro extra belastingopbrengst die voortvloeit uit een van de te nemen maatregelen volledig zal terugvloeien naar een belastingverlaging elders, bijvoorbeeld via lagere belasting op arbeid of winst.*

*De Raad mist echter in het voorstel de concretisering van dit uitgangspunt. De Raad adviseert in de toelichting hierop in te gaan.*

#### 9. Vergroening

De Raad adviseert om in het licht van de kabinetsdoelstelling de CO<sub>2</sub>-uitstoot met circa 30% te reduceren, de toelichting aan te vullen met een concretisering van de effecten van de voorgestelde maatregelen op de reductie van de CO<sub>2</sub>-uitstoot in 2020. Aan dit advies is, voor zover mogelijk, gehoor gegeven. Voorts mist de Raad in het voorstel de concretisering van het uitgangspunt in de brief van 30 mei 2008<sup>3</sup> dat in een verdere fiscale vergroening voorop staat dat de totale belastingopbrengst gelijk zal blijven. De Raad adviseert hierop in te gaan. Naar aanleiding hiervan kan worden opgemerkt dat in de budgettaire paragraaf wordt ingegaan op de budgettaire aspecten van de voorgestelde

<sup>1</sup> Centraal Planbureau (CPB), Milieu- en Natuurplanbureau (MNP) en Ruimtelijk Planbureau (RPB) – CPB, No 166, mei 2008.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31 492, nr. 1.

<sup>3</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31 492, nr. 1.

maatregelen. De MRB-verlaging zeer zuinige auto's, de verdere differentiatie bijtelling privégebruik auto van de zaak, de MRB-differentiatie Euro-0, 1 en 2 voor vrachtauto's en de MRB-verhoging voor motoren komen per saldo rond de nul uit. Inclusief de aanpassing van de vliegbelasting resulteert uit het voorgestelde vergroeningspakket een lastenverlichting van ruim € 30 miljoen per jaar.

#### 10. Lijfrenten

*Voorgesteld wordt alle lijfrenten waarvan de premies geheel of voor een deel aftrekbaar zijn geweest, volledig in de loon- en inkomstenbelastingheffing te betrekken. Achtergrond voor dit voorstel is, zoals in de toelichting is opgemerkt, dat sinds de invoering van de Wet IB 2001 lijfrentecontracten die de vormgeving hebben van een box I-lijfrente, voor zover belastingplichtigen de door hen betaalde aftrekbare lijfrentepremies geheel of gedeeltelijk niet in aftrek brengen (verzuimde lijfrentepremieaftrek) of lijfrentepremies betalen tot bedragen die een of meerdere jaren de aftrekuimte overschrijden, voor een deel niet belast worden in box I maar in box III. In die situaties moet de lijfrente aanspraak voor fiscale doeleinden jaarlijks worden gesplitst in een box I-deel en een box III-deel. Van de latere lijfrente-uitkeringen zal dienovereenkomstig moeten worden vastgesteld welk deel is onderworpen aan loonheffing (het box I-deel) en welk deel niet (het box III-deel). Zowel de jaarlijkse waardevaststelling van het box I-deel en het box III-deel als de splitsing van de uitkeringen levert in de praktijk administratieve problemen op voor de verzekeraar, de belastingplichtige en de Belastingdienst.*

*De Raad merkt op, dat deze problematiek bij de invoering van de Wet IB 2001 is onderkend. In de toelichting op het voorstel<sup>1</sup> is gesteld dat aan de saldo-methode van artikel 25, eerste lid, onderdeel g, Wet IB 1964 box I immers geen behoefte meer bestaat, aangezien daarin van de periodieke uitkeringen die de tegenwaarde vormen voor een prestatie, uitsluitend die uitkeringen in aanmerking worden genomen voor zover de premies integraal in aftrek zijn gebracht. «Met de «voorzover» terminologie wordt aangegeven dat voorzover de voor het verkrijgen van de aanspraak betaalde premies niet in aftrek zijn gebracht, de waarde van de aanspraak – beter uitgedrukt de waarde van het stamrecht – in zoverre behoort tot de grondslag van box III. Indien op die grond een premie voor een inkomensvoorziening slechts gedeeltelijk in aftrek is gebracht, zal daarom een splitsing moeten worden gemaakt. Naar verwachting betreft dit slechts uitzonderingssituaties.*

*Opgemerkt zij dat in onderdeel b onderscheid wordt gemaakt naar gelang de premies als uitgave voor inkomensvoorziening in aanmerking zijn genomen. Voor de toepassing van de saldomethode van artikel 25, eerste lid, onderdeel g, Wet op de inkomstenbelasting 1964 werd als criterium gebezigd of de premies voor aftrek in aanmerking konden komen. Aan deze bewijsregel ten behoeve van de uitvoeringspraktijk – waarop overigens bij begunstigende uitvoeringsmaatregel een aanzienlijke inbreuk is gemaakt – bestaat in de Wet inkomstenbelasting 2001 geen behoefte. In de eerste plaats is het voor het in aanmerking kunnen nemen als uitgave voor inkomensvoorziening noodzakelijk in het desbetreffende jaar aan te tonen dat een tekort aan opbouw van opgebouwde inkomensvoorzieningen bestaat. Daarmee ontstaat in de uitvoeringspraktijk duidelijkheid of betaalde premies in aftrek zijn gebracht. In de tweede plaats dient in het systeem van de Wet inkomstenbelasting 2001 in beginsel elk jaar te worden beoordeeld of een aanspraak onderdeel uitmaakt van de heffingsgrondslag van box III. Daartoe dient eveneens jaarlijks te worden gezien of een betaalde premie als uitgave voor inkomensvoorziening is aan te merken», aldus de toelichting.*

*Gelet op deze wetsgeschiedenis en de invoering van artikel 2.14, vijfde lid, Wet IB 2001 bij de Veegwet Wet inkomstenbelasting 2001 met betrekking tot de (technische) wijze waarop de splitsing moet plaatsvinden<sup>2</sup>, behoort het voorstel meer toelichting dan de enkele verwijzing naar uitvoeringsproblemen. Daarbij dient in ieder geval aandacht te worden gegeven aan het aantal gevallen waarin sprake is van gelijktijdige onderworpenheid in box I en box III, en de overgangsregelingen inzake de wijze waarop rekening gehouden wordt met de inkomstenbelastingheffing in box III indien de premie niet volledig kon worden afgetrokken en de lijfrente volledig aan box I gaat worden toegerekend, de wijze waarop de levensverzekeraars medewerking zullen geven aan polissplitsing, en de wijze waarop aan het verzuim van premieaftrek zal worden tegemoetgekomen.*

<sup>1</sup> Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 138. Zie ook Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 336–337.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2000/01, 27 466, nr. 3, blz. 41. Zie tevens artikel 4, tweede lid, Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001.

*De Raad adviseert het voorstel aan te vullen met de mogelijkheid van delegatie voor het treffen van de overgangsregelingen, aangezien dergelijke regelingen niet in beleidsbesluiten dienen te worden opgenomen, alsmede de toelichting op deze punten aan te vullen.*

*Tevens wijst de Raad er op, dat in de toelichting geen aandacht is gegeven aan artikel I, onderdeel O, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001, waarin de eerbiedigende werking voor op 31 december 2000 bestaande rechten op periodieke uitkeringen en verstrekkingen is opgenomen. De Raad adviseert de toelichting op dit punt aan te vullen.*

*Ten slotte wijst de Raad er op, dat in artikel 3.102, derde lid, onderdeel b, en vierde lid, 3.105, eerste lid, onderdeel b, 6.3, eerste lid, onderdeel d, 6.4, tweede lid, en 6.7, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 met artikel 3.100, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 overeenkomstige omschrijvingen zijn opgenomen.*

*De Raad adviseert in de toelichting aan het reeds genoemde artikel 2.14, vijfde lid, Wet IB 2001 en aan deze bepalingen aandacht te geven.*

#### 10. Lijfrenten

De Raad merkt op dat de reden voor het voorstel met betrekking tot de splitsingsproblematiek bij lijfrenten en bepaalde andere periodieke uitkeringen meer toelichting behoeft. De memorie van toelichting is naar aanleiding van deze opmerking van de Raad aangevuld.

In reactie op het verzoek van de Raad tevens aandacht te besteden aan het aantal «splitsingsgevallen» wordt opgemerkt dat exacte aantallen niet zijn te geven. Echter, gelet op de vele signalen vanuit de verzekeringspraktijk en de Belastingdienst, kan wel worden bevestigd dat de splitsingsproblematiek een dermate omvang heeft dat naar de overtuiging van het kabinet het voorliggende voorstel een wezenlijke bijdrage levert aan de beoogde vereenvoudiging van de fiscale wetgeving.

De Raad vraagt voorts aandacht te geven aan de overgangsregelingen en adviseert het voorstel op dat punt aan te vullen met een delegatiemogelijkheid. Aan dit advies van de Raad is gevolg gegeven. Aan het wetsvoorstel is een overgangsregeling toegevoegd in de vorm van een saldomethode voor betaalde premies die betrekking hebben op de jaren tot en met 2008 en die (gedeeltelijk) niet als uitgave voor inkomensvoorziening in aanmerking zijn genomen. In het tweede lid van deze bepaling is de mogelijkheid opgenomen om bij ministeriële regeling nadere regels te stellen. Daarnaast is in het wetsvoorstel een structurele regeling opgenomen, eveneens in de vorm van een saldomethode, maar dan met een beperking tot niet-afgetrokken premiebetalingen van niet meer dan € 2 269 per jaar.

De Raad vraagt in het kader van de overgangsproblematiek om tevens aandacht te besteden aan de wijze waarop levensverzekeraars medewerking zullen verlenen aan polissplitsing. Met betrekking tot dit punt is overleg gaande met het Verbond van Verzekeraars (hierna: «het Verbond»). Daarbij is het Verbond met klem verzocht bij hun leden erop aan te dringen om constructief mee te werken aan de splitsing van een lijfrentecontract in afzonderlijke contracten alsmede op coulante wijze mee te werken aan de (gedeeltelijke) afkoop van een lijfrentecontract, uiteraard alleen als de verzekeringnemer om splitsing of afkoop verzoekt. Dit wil zeggen dat verzekeraars zowel bij polissplitsing als bij de afkoop van een lijfrente niet méér kosten in rekening dienen te brengen dan – mede gelet op de handeling die de verzekeraar moet verrichten en de omvang van het op een afzonderlijke polis af te splitsen of af te kopen lijfrentekapitaal – als redelijk mag worden beschouwd.

De Raad vraagt in de toelichting aandacht te geven aan artikel I, onderdeel O, Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001). De lijfrenteposities die worden bestreken door het in dat onderdeel getroffen overgangsrecht gaan eveneens over naar het voorgestelde regime dat een einde moet maken aan de splitsingsproblematiek. In zoverre werkt dit voorgestelde regime op deze posities niet anders uit dan op de lijfrenteposities die niet onder bedoeld overgangsrecht vallen. Om die reden is er niet voor gekozen in de memorie van toelichting afzonderlijk aandacht te schenken aan het bovengenoemde wetsartikel.

Tot slot wijst de Raad op enkele wettelijke bepalingen waarin met artikel 3.100, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 overeenkomstige omschrijvingen zijn opgenomen en adviseert om hieraan in de toelichting aandacht te schenken. De memorie van toelichting is naar aanleiding van dit advies van de Raad aangevuld.

#### *11. Verpakkingenbelasting*

*Uit de toelichting is af te leiden dat bij de uitvoering van de verpakkingenbelasting knelpunten zijn gesignaleerd die bij de invoering van de belasting onvoldoende zijn onderkend. Het voorstel strekt er mede toe met terugwerkende kracht deze knelpunten zoveel mogelijk op te lossen. Met het voorstel zal nog geen einde zijn gekomen aan de uitvoeringsproblemen, gelet op de complexiteit van de heffing, die mede veroorzaakt wordt door het zoeken van zoveel mogelijk aansluiting bij het Verpakkingenbesluit<sup>1</sup> en het Impulsprogramma Zwerfafval.<sup>2</sup> Te verwachten is dat in de komende jaren nog verdergaande aanpassingen nodig zijn.*

*In dit kader is van belang dat bij de uitvoering van de verpakkingenbelasting wordt gewerkt langs de lijnen van horizontaal toezicht. De belastingdienst kan in dat kader in overleg met de belastingplichtige afspraken over de uitvoering van de verpakkingenbelasting maken, terwijl ook, zoals reeds is gebeurd, sectorafspraken gemaakt kunnen worden.*

*In de toelichting is opgemerkt, dat ten behoeve van een goede uitvoering van de verpakkingenbelasting een klankbordgroep is opgericht, bestaande uit vertegenwoordigers van de Belastingdienst en het bedrijfsleven, alsmede dat ook intensieve gesprekken met VNO-NCW hebben plaatsgevonden. Daarbij werd duidelijk dat zich in de uitvoering van de verpakkingenbelasting, los van voornoemde afspraken, een aantal knelpunten voordoen. De Tweede Kamer der Staten-Generaal is hierover geïnformeerd.<sup>3</sup> In het voorstel zijn de aangekondigde wijzigingen opgenomen.*

*Terecht worden maatregelen voorgesteld om de in de praktijk gesignaleerde knelpunten weg te nemen. De Raad is echter van oordeel dat aan het voorstel met betrekking tot het forfait bij import aanmerkelijke juridische kwetsbaarheden kleven.*

#### *Algemeen tarief*

*Voor de houdbaarheid van de verpakkingenbelasting is het van groot belang dat wordt voorzien in een tarief voor verpakkingen die niet naar materiaal worden uitgesplitst (algemeen tarief). Dit algemene tarief maakt de heffing sluitend indien het voor de ondernemer onevenredig belastend is voor de verpakkingenbelasting een administratie naar materiaalsoort te voeren. Een dergelijk tarief wordt nu uitsluitend voorgesteld voor importeurs (artikel 86, vierde lid, WBM).*

*De Raad adviseert voor de verpakkingenbelasting als zodanig een algemeen tarief in te voeren.*

*Met betrekking tot het voorstel merkt de Raad nog op, dat ten aanzien van het in artikel 86, vierde lid, WBM opgenomen tarief dat iets boven het gemiddelde tarief ligt om negatieve selectie te voorkomen, artikel 90 van het EG-Verdrag in aanmerking dient te worden genomen. Een dergelijk forfaitair tarief mag niet leiden tot een gunstiger behandeling van binnenlandse (verpakte) producten ten opzichte van uit een andere lidstaat ingevoerde verpakte producten. De Raad adviseert in de toelichting ook hieraan aandacht te geven.*

#### *Advance ruling*

*Aangezien de heffing nog niet volledig is uitgekristalliseerd acht de Raad het passend, dat de ondernemer de mogelijkheid van tegenbewijs tegen het algemene tarief wordt geboden, indien hij aannemelijk kan maken, ook zonder dat hij een volledige materialenadministratie voert, dat het algemene tarief voor (een deel van) zijn producten te hoog is en gelet op de materialen op een lager bedrag dient te worden bepaald. In deze gevallen ligt het voor de hand dat vooraf overleg met de belastingdienst wordt gevoerd teneinde te voorkomen dat achteraf naar het algemene tarief wordt nageheven. Op grond van constante rechtspraak van de Hoge Raad is de belastingdienst aan de uitkomst van een zodanig overleg gebonden op grond van algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Voor het geval dat overleg met de belastingdienst niet tot overeenstemming leidt, kan een wettelijk recht op advance ruling in de verpakkingenbelasting worden opgenomen naar het*

<sup>1</sup> Besluit van 24 maart 2005, houdende regels voor verpakkingen, verpakingsafval, papier en karton (Besluit beheer verpakkingen en papier en karton) (Stb. 183).

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2006/07, 28 694, nr. 37.

<sup>3</sup> Kamerstukken II 2007/08, 28 694, nr. 68 en 69 en 31 492, nr. 1.

voorbeeld van onder meer artikel 14, negende lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969). De ondernemer kan in die gevallen zekerheid krijgen omtrent de vraag of aannemelijk is dat gelet op de materialen het algemene tarief op een lager bedrag dient te worden bepaald. Hij kan daartoe een verzoek indienen bij de inspecteur die daarop bij voor bezwaar vatbare beschikking beslist.

De Raad heeft ernstige bezwaren tegen de in artikel 84a WBM voorgestelde regeling. Hierbij wordt de mogelijkheid van een forfait geïntroduceerd voor de verpakkingen van de verpakte producten die een producent voor het eerst in Nederland ter beschikking stelt aan een ander en die hij niet zelf heeft toegevoegd. Het forfait is een aan de omzet, de inkoopkosten of andere bedrijfsgegevens gerelateerd verhoudingsgetal in kilogrammen verpakking per materiaalsoort. De regeling is bedoeld voor die producten waarvan het voor de ondernemer bezwaarlijk is om telkens de hoeveelheid verpakkingen vast te stellen.

De bezwaren richten zich in de eerste plaats tegen het vaststellen van een forfaitair tarief door de inspecteur. Dit houdt in dat het tarief als een van de bepalende elementen van een belasting tot de discretionaire bevoegdheid van de uitvoerende instanties, de inspecteur, gaat behoren, nu de afstand tot het in de verpakkingenbelasting opgenomen tarief te groot wordt. De (materiaal)soort van de verpakkingen vormt niet meer het object van de heffing, maar een bedrijfsgegeven waarvan niet vaststaat dat dit een voldoende vaste en constante relatie heeft met de te belasten verpakkingen. Daarmee krijgt de heffing op basis van het forfait een ander object dan het object dat in de verpakkingenbelasting is opgenomen. Het voorstel staat daarmee naar het oordeel van de Raad op gespannen voet met het, mede aan artikel 104 van de Grondwet ten grondslag liggende, legaliteitsbeginsel.

De Raad wijst er in dit kader op, dat de invoering van het forfait ook niet noodzakelijk is, aangezien ook wordt voorgesteld een algemeen tarief bij import in te voeren. Dit tarief voorziet tevens in de oplossing voor het geschetste probleem inzake de invoer van reeds verpakte producten. In de tweede plaats richten de bezwaren zich tegen de termijn waarvoor een forfaitbeschikking zou gaan gelden. Zoals de Raad heeft opgemerkt is de heffing nog niet volledig uitgekristalliseerd en zijn in de komende jaren nog wijzigingen te verwachten. Onder deze omstandigheden gaat het te ver dat de heffing voor een periode van vijf jaar wordt vastgelegd. Een dergelijke opzet roept steeds verdergaande spanning op met het gelijkheidsbeginsel. Daarbij is tevens op te merken dat in de regeling voor de ondernemer niet de verplichting is opgenomen om bij gewijzigde omstandigheden om wijziging van het geldende forfait te verzoeken. Het bewust achterwege laten van een dergelijk verzoek wegens gewijzigde omstandigheden leidt slechts tot een sanctieloze wijziging van het forfait voor de toekomst. Evenmin is voorzien in de mogelijkheid voor de inspecteur om bij geconstateerde onjuistheden naheffingsaanslagen, eventueel met boete, op te leggen. Ook is de inspecteur beperkt in de mogelijkheid het forfait ambtshalve te wijzigen aangezien een dergelijke wijziging alleen mogelijk is indien de activiteiten van de ondernemer meer dan 20% zijn gewijzigd en de wijziging van het forfait alleen voor toekomstige jaren geldt. Niet valt in te zien waarom sprake moet zijn van meer dan 20% gewijzigde activiteiten, aangezien ook in het geval de activiteiten niet in die mate gewijzigd zijn, een gewijzigd forfait meer recht kan doen aan de feitelijke situatie.

De Raad adviseert artikel 84a WBM te schrappen.

#### *Branche- en sectorafspraken*

Voorgesteld wordt bij algemene maatregel van bestuur regels te stellen met betrekking tot de heffing van de verpakkingenbelasting voor een bepaalde sector of een bepaalde branche. Hierbij kunnen per sector of branche regels worden gesteld inzake de belastingplicht binnen de sector of branche, het al dan niet van toepassing zijn van de exportvermindering bij indirecte export en het direct verdisconteren van de exportvermindering. In de toelichting wordt opgemerkt, dat het voorstel er toe strekt de belastingdienst de mogelijkheid te bieden binnen sectoren en branches in de uitvoering maatwerk te leveren voor mogelijke knelpunten van de verpakkingenbelasting.

Zoals hiervoor is opgemerkt, is de verpakkingenbelasting nog niet volledig uitgekristalliseerd. Deze omstandigheid maakt het aanvaardbaar, dat bij



*algemene maatregel van bestuur ruime mogelijkheden worden geboden voor het stellen van nadere regels die de heffing van de belasting gemakkelijker kunnen maken, mits het object van de heffing niet wordt aangetast. Deze regels kunnen nadat daarmee ervaring is opgedaan, in de wet worden opgenomen.*

*De voorgestelde delegatiebepaling is enerzijds beperkt, omdat de nadere regels worden beperkt tot sectoren of branches, maar anderzijds ook ruim, omdat de bewoordingen mogelijk maken dat het object van de heffing wordt aangetast. Naar het oordeel van de Raad dient het laatste niet mogelijk te worden gemaakt, maar kan er wel ruimte zijn de heffing van de belasting te verleggen of de heffing administratief te vereenvoudigen door compensatie met verminderingen mogelijk te maken. De regels behoeven zich daarbij niet te beperken tot sectoren of branches, maar kunnen algemeen gelding krijgen. De Raad wijst er daarbij op dat het maken van sectorafspraken die leiden tot belastingheffing in afwijking van het wettelijke stelsel, de regeling risicovol maakt uit een oogpunt van de regels inzake staatssteun (in het bijzonder de artikelen 87 en 88 van het EG-Verdrag).*

*De Raad adviseert de in artikel 88a WBM opgenomen delegatiebepaling in het licht van het voorgaande opnieuw te bezien.*

#### *Definitie*

*De definitie van verpakkingen is (materieel) ontleend aan de Verpakkingenrichtlijn<sup>1</sup> die ziet op het hergebruik van verpakkingsmaterialen. Ondanks een enigszins andere opzet beoogt de definitie inhoudelijk gelijk te zijn aan de definitie in die richtlijn<sup>2</sup> en het Verpakkingenbesluit<sup>3</sup> dat de richtlijn implementeert. Deze opzet heeft het voordeel dat de ondernemers kunnen uitgaan van eenzelfde definitie van verpakkingen, zowel voor de (fiscale) verplichtingen die voortvloeien uit de verpakkingenbelasting als voor de (niet-fiscale) verplichtingen die voortvloeien uit het Verpakkingenbesluit.*

*Voorgesteld wordt nu om twee categorieën verpakkingen voor de verpakkingenbelasting uit te sluiten. Dit betreft de zogenoemde logistieke hulpmiddelen en de bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen verpakkingen die naar hun aard ook – hoofdzakelijk – een andere functie hebben. Hiermee wordt vanuit een oogpunt van administratieve lastenverlichting een voor de praktijk belastend onderscheid gemaakt tussen de verpakkingenbelasting en het Verpakkingenbesluit. In de toelichting wordt gesteld dat de wijziging van de definitie van verpakkingen zal leiden tot een administratieve lastenverlichting zonder op dit aspect in te gaan.*

*De Raad adviseert de toelichting op dit punt aan te vullen.*

#### *Loonverpakkers*

*Voorgesteld wordt om de belastingplicht bij zogenoemde loonverpakkers te verleggen naar de opdrachtgever. In de toelichting wordt gesteld dat loonverpakkers enkel verpakkingsdiensten verlenen zonder dat ze eigenaars worden van het te verpakken product of zonder dat ze de te verpakken producten zelf vervaardigen. De opdrachtgever zal daarbij veelal nauwkeurig aangeven op welke wijze zijn producten moeten worden verpakt. Hierdoor draagt de opdrachtgever kennis van de hoeveelheden en soorten verpakkingen die worden gebruikt. Ook zal de opdrachtgever daarnaast veelal zelf belastingplichtig zijn voor andere verpakte producten. Al deze omstandigheden rechtvaardigen volgens de toelichting de verleggingsregeling.*

*Het lijkt passend de loonverpakkers buiten de heffing te houden, maar de Raad heeft twijfel of daartoe een verleggingsregeling geboden is. De ruime definitie van producent sluit de loonverpakker in, omdat hij beroepsmatig producten in een verpakking aan een ander ter beschikking stelt. In aanmerking kan worden genomen dat met een aanpassing van de definitie op meer eenvoudige wijze het beoogde resultaat bereikt kan worden.*

*De Raad adviseert de definitie van producent in dit licht opnieuw te bezien.*

#### *Exportvermindering*

*Voorgesteld wordt aan ondernemers die niet zelf belastingplichtig zijn voor de verpakkingenbelasting maar die producten in een verpakking buiten Nederland brengen (exporteren), terwijl met betrekking tot die verpakte producten in een eerdere schakel al de eerste terbeschikkingstelling – met inbegrip dus heffing van verpakkingenbelasting – heeft plaatsgevonden, de verpakkingenbelasting terug te geven.*

<sup>1</sup> Richtlijn nr. 94/62/EG van het Europees Parlement en de Raad van 20 december 1994 betreffende verpakking en verpakkingsafval (PbEG L 365), zoals gewijzigd bij Richtlijn nr. 2004/12/EG van het Europees Parlement en de Raad van 11 februari 2004 tot wijziging van Richtlijn nr. 94/62/EG betreffende verpakking en verpakkingsafval (PbEG L 47).

De Verpakkingenrichtlijn verplicht de EU-lidstaten ervoor zorg te dragen dat minimaal 50% van alle verpakkingen nuttig wordt toegepast. Verder bevat de richtlijn eisen voor verpakkingen en bepalingen voor preventie en monitoring.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31 205, nr. 3, blz. 64.

<sup>3</sup> Het Verpakkingenbesluit bewerkstelligt, op basis van de Verpakkingenrichtlijn, dat in Nederland producenten en importeurs die verpakte producten of verpakkingen op de Nederlandse markt brengen, individueel volledig verantwoordelijk zijn voor de preventie, inzameling en recycling van het gebruikte verpakkingsmateriaal.

*Teruggaaf van verpakkingenbelasting bij deze export is passend, maar de Raad twijfelt of kan worden volstaan met het voor die ondernemers van overeenkomstige toepassing verklaren van de artikelen 87a en 87b WBM. Voor het verlenen van een teruggaaf zal een volledige verpakkingsmaterialenadministratie moeten worden bijgehouden, waarbij voldaan zal moeten worden aan de regeling, bedoeld in artikel 88 WBM, terwijl ook de andere bepalingen van de verpakkingenbelasting – bijvoorbeeld die inzake de definitie van verpakkingen – op de teruggaaf van toepassing zullen moeten zijn.*

*De teruggaaf vindt plaats zonder dat er een verband wordt gelegd met de (feitelijke) belastingheffing over de verpakkingen. Indien bijvoorbeeld drie ondernemers die alle drie onder de vrijstellingsgrens van 15 000 kg bij eerste terbeschikkingstelling vallen, hun verpakte producten doorleveren aan één exporteur, krijgt de exporteur na toepassing van één keer de 15 000 kg vrijstellingsgrens een teruggaaf. Dit lijkt in strijd met doel en strekking van de teruggaafregeling.*

*De Raad adviseert de teruggaafgerechtigde volledig in te passen in het stelsel van de WBM en de teruggaafbepaling in het licht van mogelijk oneigenlijk gebruik nader te bezien.*

#### 11. Verpakkingenbelasting

Met instemming hebben wij kennis genomen van de opvatting van de Raad dat terecht maatregelen worden voorgesteld om de in de praktijk gesignaleerde knelpunten weg te nemen. Met onze reactie op de door de Raad gedane suggesties menen we aan de bezwaren van de Raad tegemoetgekomen te zijn.

##### Algemeen tarief

De Raad adviseert het voorgestelde speciale tarief, gekoppeld aan producenten op wie het forfait van toepassing is en die hun verpakkingen niet anders dan met buitengewoon bezwaar kunnen uitsplitsen naar materiaalsoorten, open te stellen voor alle producenten die deze uitsplitsing niet anders dan met buitengewoon bezwaar kunnen maken. Zo ontstaat een algemeen tarief voor zowel buitenlandse als binnenlandse situaties. Aan dit advies van de Raad is gevolg gegeven, met dien verstande dat voor het jaar 2008 het algemeen tarief alleen toepassing kan vinden indien zowel de uitsplitsing naar materiaalsoorten als de uitsplitsing naar primaire verpakkingen enerzijds en secundaire of tertiaire verpakkingen anderzijds niet anders dan met buitengewoon bezwaar mogelijk is. Aangezien het tariefonderscheid tussen primaire en secundaire/tertiaire verpakkingen met ingang van 1 januari 2009 vervalt, vervalt vanaf die datum dat gedeelte als voorwaarde.

##### Advance ruling

De Raad adviseert de mogelijkheid van tegenbewijs te bieden tegen de hoogte van het te introduceren algemeen tarief. De Raad overweegt daarbij dat een belastingplichtige over de hoogte van het toe te passen tarief vooraf overleg pleegt met de Belastingdienst, maar dat als achtervang een wettelijk recht op advance ruling uitkomst kan bieden. In lijn met het advies van de Raad is ervoor gekozen om naast de introductie van een algemeen tarief tevens de mogelijkheid van tegenbewijs tegen de hoogte daarvan open te stellen.

Wat betreft het tegenbewijs lijkt de Raad van mening dat de belastingplichtige en de inspecteur in overleg tot een soort van gemiddeld toepasbaar tarief moeten komen. Hierdoor zou het van toepassing zijnde tarief niet automatisch uit de wettekst voortvloeien. Dit kan voor onduidelijkheid bij belastingplichtigen zorgen en gevoelens oproepen dat niet alle belastingplichtigen gelijk worden behandeld. Het van toepassing zijnde tarief lijkt namelijk afhankelijk te worden van de onderhandelingskracht van de belastingplichtige. Bovendien lijkt er een spanning te bestaan tussen een dergelijke tegenbewijsregeling en het legaliteitsbeginsel. Om die reden is gekozen voor een andere vormgeving van de tegenbewijsregeling. Deze houdt in dat indien de belastingplichtige aannemelijk maakt dat in de verpakkingen de materiaalsoort «aluminium en legeringen van aluminium» niet is verwerkt, het tarief voor kunststof geldt in plaats van het algemeen tarief, bedoeld in het vierde lid van artikel 86 van de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm). Indien de belastingplichtige aannemelijk maakt dat er ook geen kunststof is verwerkt in de verpakkingen,

geldt het eerstvolgende tarief na kunststof: het tarief voor overige materialen, enzovoort. Hierbij is gekozen voor de lichtste vorm van bewijs: aannemelijk maken.

Uitgangspunt bij de regeling van het algemeen tarief is dat een belastingplichtige vooraf zekerheid krijgt over de vraag of het algemeen tarief op hem van toepassing is, en zo ja, of dit tarief kan worden verlaagd doordat hij geslaagd is in zijn tegenbewijs. Een en ander geschiedt in navolging van het door de Raad voorgestelde wettelijk recht op advance ruling (naar het voorbeeld van artikel 14, negende lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969). Anders dan de Raad voorstelt, is echter niet één-op-één aangesloten bij de weg van advance ruling. Waar het in de regeling van advance ruling een mogelijkheid is voor de belastingplichtige om vooraf zekerheid te krijgen, is er in de verpakkingenbelasting voor gekozen om de belastingplichtige in alle gevallen om een beslissing te laten verzoeken. Dit betekent dat indien de belastingplichtige toepassing van het algemeen tarief wenst (eventueel in combinatie met een verlaging van dit algemeen tarief) hij hiertoe een verzoek indient bij de inspecteur, waarop de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking beslist. Weliswaar kan een belastingplichtige in de door de Raad voorgestelde procedure (afspraken met Belastingdienst, eventueel advance ruling) ook zekerheid krijgen, maar voor de belastingplichtige die zich niet meldt bij de Belastingdienst zou achteraf alsnog dienen te worden vastgesteld of het algemeen tarief op hem van toepassing is, met alle bewijsrechtelijke problemen voor de belastingplichtige van dien. Gekozen is derhalve om in alle gevallen door de inspecteur te laten vaststellen of het algemeen tarief kan worden toegepast en zo ja, of dit tarief vervolgens kan worden verlaagd. Tegen de beslissing van de inspecteur staat de weg van bezwaar en beroep open, zodat uiteindelijk een rechter hierover een oordeel kan vellen.

De Raad formuleert twee bezwaren tegen het in artikel 84a van de Wbm geïntroduceerde forfait. In de eerste plaats richten de bezwaren zich tegen het vaststellen van een forfaitair tarief door de inspecteur. In de tweede plaats heeft de Raad bezwaren tegen de termijn waarvoor een forfaitbeschikking zou gaan gelden (maximaal vijf jaar). Daarbij wijst hij erop dat de ondernemer voor wie een forfait is vastgesteld, niet verplicht is bij gewijzigde omstandigheden dit aan de inspecteur te melden en om wijziging van het bestaande forfait te verzoeken. Tevens wijst de Raad er op dat aan de andere kant de inspecteur beperkt is in zijn mogelijkheden het forfait ambtshalve te wijzigen, namelijk slechts indien de activiteiten van de ondernemer meer dan 20% zijn gewijzigd, en dat de wijziging dan alleen voor toekomstige jaren geldt. Hij overweegt dat een gewijzigd forfait meer recht kan doen aan de feitelijke situatie. De Raad wijst er ten slotte op dat niet is voorzien in de mogelijkheid te weinig geheven belasting na te heffen en eventueel een boete op te leggen.

Ten aanzien van het eerste bezwaar delen wij de mening van de Raad niet dat door toepassing van het forfait het tarief tot de discretionaire bevoegdheid van de inspecteur gaat behoren. Het forfait is een verhoudingsgetal dat kilogrammen verpakking uitgesplitst naar materiaalsoorten weergeeft, waarbij deze kilogrammen gerelateerd zijn aan de omzet, de inkoopkosten of andere bedrijfsgegevens. Met dit forfait wordt de werkelijkheid benaderd, zodat in de jaren dat het forfait van toepassing is niet elk jaar opnieuw het aantal kilogrammen verpakkingen aan de hand van de administratie hoeft te worden vastgesteld, maar dit eenvoudig voortvloeit uit de reeds aanwezige bedrijfsgegevens waaraan het forfait is gekoppeld. Op de op basis van het forfait vastgestelde kilogrammen worden de in artikel 86 van de Wbm opgenomen tarieven losgelaten. Met klem benadrukken wij dat het forfait dus geen tarieven weergeeft, maar kilogrammen verpakking. Deze regeling is opgenomen op verzoek van het bedrijfsleven. Het betreft een praktische oplossing voor de administratieve verplichtingen ter zake van de heffing van de verpakkingenbelasting. Met het forfait wordt zekerheid geboden aan het bedrijfsleven omtrent de in aanmerking te nemen kilogrammen verpakkingen. Op deze kilogrammen wordt gewoon de wet toegepast. Aan het legaliteitsbeginsel wordt dus niet getornd. Aangezien, zo dat gewenst is, het forfait bij voor bezwaar vatbare beschikking wordt vastgesteld, is erin voorzien dat het laatste woord over de in aanmerking te nemen kilogrammen aan de rechter is. Wij stellen overigens voorop dat in principe belastingplichtige en inspecteur op

basis van de voorhanden zijnde gegevens tot vaststelling van het forfait kunnen komen. Het spreekt voor zich dat deze regeling gunstig is uit het oogpunt van de administratieve lasten van het bedrijfsleven.

Naar aanleiding van het tweede bezwaar van de Raad is de wettelijke regeling van het forfait aangepast. Het heeft er enerzijds toe geleid dat voor de producent voor wie een forfait is vastgesteld, een meldingsplicht is opgenomen indien de omstandigheden die uitgangspunt waren bij de vaststelling van het forfait zijn gewijzigd. De meldingsplicht geldt daarbij alleen indien het forfait door de wijziging van de omstandigheden niet meer de werkelijkheid benadert. De inspecteur wijzigt dan de beschikking. Anderzijds hebben de opmerkingen van de Raad er toe geleid dat de inspecteur twee gronden heeft voor ambtshalve wijziging van de beschikking. In de eerste plaats indien niet voldaan is aan de hiervoor omschreven meldingsplicht. In de tweede plaats indien de producent bij de vaststelling van het forfait onjuiste of onvolledige informatie heeft verstrekt, waardoor het forfait nooit de werkelijke situatie heeft benaderd. Voorts is voor beide situaties voorzien in de mogelijkheid van naheffing en het opleggen van een verzuim- dan wel vergrijpboete.

Wat betreft de meldingsplicht en het achteraf constateren dat niet voldaan is aan de meldingsplicht, houden wij vast aan het voorstel dat wijziging van de beschikking alleen voor toekomstige jaren na wijziging van de omstandigheden kan plaatsvinden. In geval van misstanden bij de vaststelling van het forfait is daarentegen bepaald dat het forfait met terugwerkende kracht tot en met het eerste kalenderjaar waarvoor het forfait is vastgesteld, kan worden gewijzigd.

Gezien de aanpassingen die zijn aangebracht, rekening houdend met de opmerkingen van de Raad, lijkt het termijnprobleem dat de Raad heeft aangekaart niet langer aan de orde te zijn. De oorspronkelijke maximale termijn van vijf jaar is dan ook gehandhaafd.

#### Branche- en sectorafspraken

Het verheugt ons dat de Raad onze mening deelt dat het op dit moment, gezien het feit dat de verpakkingenbelasting nog niet volledig is uitgekristalliseerd, aanvaardbaar is dat er bij algemene maatregel van bestuur mogelijkheden worden geboden voor het stellen van nadere regels die de heffing van de belasting gemakkelijker kunnen maken. Wij zijn het eens met de Raad dat deze regels het object van de heffing niet mogen aantasten. Dit was ook niet de bedoeling. Om die reden was alleen voorzien in de mogelijkheid tot het verleggen van de belastingplicht en het direct compenseren van de exportvermindering bij de eerste terbeschikkingstelling (en het tegelijkertijd als spiegelbeeld uitsluiten van de exportvermindering bij het moment van indirecte export). De formulering van de bepaling is aangepast om dit beter tot uitdrukking te brengen. Vanuit de ervaring in de praktijk was de delegatiebepaling opgezet voor branches en sectoren. We volgen de Raad echter wel in de opvatting dat de delegatiebepaling zich niet hoeft te beperken tot afspraken met branches of sectoren. Dergelijke afspraken zijn wellicht ook met andere belastingplichtigen te maken. De bepaling is op dit punt dan ook aangepast.

Uiteraard dienen de regels die op basis van de delegatiebepaling worden vastgesteld niet tot gevolg te hebben dat sprake is van (ongeoorloofde) staatssteun. De bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen regels leiden echter niet tot een lager bedrag aan verschuldigde verpakkingenbelasting voor de desbetreffende groep belastingplichtigen. Deze regels hebben enkel tot doel de door deze groep verschuldigde verpakkingenbelasting op een meer eenvoudige wijze te heffen. Het enige voordeel voor de desbetreffende groep belastingplichtigen bestaat dan ook uit een vermindering van de administratieve lasten en niet uit een lager bedrag aan verschuldigde verpakkingenbelasting. Wel kunnen de regels tot gevolg hebben dat binnen de desbetreffende groep verschuivingen plaatsvinden van de door een individuele belastingplichtige te betalen verpakkingenbelasting.

Uit de hiervoor genoemde verduidelijking blijkt tevens dat de mogelijkheid om dergelijke regels op te stellen niet beperkt is tot sectoren of branches, maar dat deze mogelijkheid in beginsel voor alle belastingplichtigen openstaat. Hierdoor bestaat dan ook voor alle belastingplichtigen de mogelijkheid om regels

overeen te komen ter vereenvoudiging van de heffing van de verpakkingenbelasting.

#### Definitie

De Raad is terecht van mening dat voorkomen moet worden dat aanpassingen van de definitie van verpakkingen ertoe zouden leiden dat de administratieve lasten voor bedrijven niet weggenomen worden omdat nog steeds vergelijkbare administratieve handelingen noodzakelijk zijn als gevolg van het Besluit verpakkingen. Om die reden is tussen het bedrijfsleven en het ministerie van VROM overeengekomen dat VROM samen met Nedvang zal bekijken hoe Nedvang namens het bedrijfsleven op een zo verantwoorde en eenvoudig mogelijke wijze in de informatiebehoefte van VROM als gevolg van het Besluit verpakkingen kan voorzien, om zodoende ook op dit punt de administratieve lasten te minimaliseren. Deze afspraak is verwoord in de brief aan de Tweede Kamer van 17 juli 2008.<sup>1</sup> De toelichting is op dit punt aangevuld.

#### Loonverpakkers

De Raad onderschrijft de keuze om loonverpakkers buiten de heffing van verpakkingenbelasting te houden. De Raad adviseert dit te bewerkstelligen door een aanpassing van de definitie van producent. De Raad gaat er ons inziens aan voorbij dat met het «wegschrijven» van de loonverpakker uit de definitie van producent het probleem niet is opgelost. Onduidelijk is immers wie dan de belasting moet betalen en wanneer. Gezien het feit dat de oorspronkelijk voorgestelde verleggingsregeling deze duidelijkheid wel verschaft, is er voor gekozen de verleggingsregeling te handhaven. Hiermee wordt tegemoet gekomen aan de door het bedrijfsleven gevraagde duidelijkheid op dit punt.

#### Exportvermindering

De Raad betwijfelt of voor de ondernemers die niet zelf belastingplichtig zijn voor de verpakkingenbelasting maar die wel recht hebben op een teruggaaf als gevolg van de wettelijke regeling inzake de exportvermindering, voorzien is in een afdoende juridisch kader in de wet. Zo wijst hij op het ontbreken van een bepaling inzake het voeren van een administratie en op overige in de wet voorkomende begrippen. Wij zijn de mening toegedaan dat de administratieplicht in beginsel afdoende is geregeld in artikel 52 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Naar aanleiding van het advies van de Raad is echter nog een expliciete bepaling dienaangaande opgenomen. Wat betreft de overige in de wet gebruikte begrippen, verwijzen wij naar artikel 80 van de Wbm, welk artikel definities geeft «voor de toepassing van dit hoofdstuk en de daarop berustende bepalingen». Deze begrippen gelden aldus evenzeer bij de toepassing van artikel 87c van de Wbm.

De constatering van de Raad dat de teruggaaf plaatsvindt zonder dat er een verband wordt gelegd met de (feitelijke) belastingheffing over de verpakkingen, is juist. Er is bewust niet gekozen voor een systeem waarbij dergelijke verbanden wel worden gelegd. Een dergelijk verbanden leggend systeem impliceert immers als het ware een omzetbelastingachtig systeem, waardoor in alle schakels de verpakkingenbelasting continu zichtbaar en bepaalbaar moet zijn. Vanuit het oogpunt van de hieruit voortvloeiende verzwarende van de administratieve lasten is dit niet wenselijk. De opmerkingen van de Raad op dit punt gaven wel aanleiding een bepaling op te nemen om misbruik uit te sluiten.

#### Overige onderwerpen

Met betrekking tot de redactionele kanttekeningen die de Raad in overweging geeft in de bijlage bij zijn advies, merken wij het volgende op.

Aan de eerste tot en met vierde kanttekening en aan de zevende tot en met elfde kanttekening is gevolg gegeven.

Aan de vijfde kanttekening is geen gevolg gegeven omdat de term «van rechtswege» is opgenomen om – in lijn met vergelijkbare reeds bestaande bepalingen (onder meer artikel 20a, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964) – tot uitdrukking te brengen dat de vervanging van de bedragen niet bij ministeriële regeling hoeft plaats te vinden.

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2007/08, 28 694, nr. 69.

Aan de zesde kanttekening is geen gevolg gegeven omdat de volgorde van toepassing van de verschillende wijzigingen volgt uit de volgorde waarin deze wijzigingen in het wetsvoorstel zijn opgenomen.

Aan de twaalfde kanttekening is geen gevolg gegeven omdat de voorgestelde wijzigingen van artikel 8.18, tweede lid, Wet IB 2001 en van artikel 22c, tweede lid, Wet op de loonbelasting 1964 zowel in het Belastingplan 2009 als in het voorstel van Wet tegemoetkoming chronisch zieken en gehandicapten zodanig zijn geformuleerd dat de volgorde waarin deze wijzigingen worden aangebracht niet van belang is. Een samenloopbepaling zou in dit geval derhalve geen toegevoegde waarde hebben.

*12. Voor redactionele kanttekeningen verwijst de Raad naar de bij het advies behorende bijlage.*

Ten slotte is van de gelegenheid gebruik gemaakt om een aantal redactionele en technische verbeteringen in het wetsvoorstel en de memorie van toelichting aan te brengen.

*De Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.*

*De Vice-President van de Raad van State,  
H. D. Tjeenk Willink*

Ik moge U, mede namens de minister van Financiën, verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De staatssecretaris van Financiën,  
J. C. de Jager

**Bijlage bij het advies van de Raad van State betreffende  
no. W06.08.0384/III met redactionele kanttekeningen die de Raad in  
overweging geeft.**

- In artikel I, onderdeel C, een zodanige wijziging opnemen van artikel 3.20, achtste lid (nieuw), Wet IB 2001, dat dit lid ook geldt voor het tweede lid (nieuw) en het derde lid (nieuw) van artikel 3.20 Wet IB 2001.
- In het in artikel I, onderdeel G, eerste lid, opgenomen onderdeel b, de zinsnede «ook voor zover de daarvoor betaalde premies en bedragen niet als uitgave voor inkomensvoorziening in aanmerking zijn genomen» laten vervallen omdat de zinsnede overbodig is.
- In artikel I, onderdeel K, eerste lid, tweede volzin, in de vervangende tekst de zinsnede «ook voor zover deze niet als uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aanmerking zijn genomen» laten vervallen omdat de zinsnede overbodig is.
- In het in artikel I, onderdeel X, opgenomen artikel 10.7a, eerste lid, na «Na afloop van iedere periode van vier kalenderjaren» invoegen: , uitgaande van 2009 als eerste kalenderjaar,.
- In het in artikel IV, onderdeel A, vijfde lid, opgenomen achttiende lid, alsmede in het in artikel V, tweede lid, opgenomen tweede lid, «van rechtswege» laten vervallen omdat die woorden overbodig zijn.
- Artikel VI, onderdelen A en B – die beide betrekking hebben op dezelfde tabel in artikel 22 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 treden op hetzelfde tijdstip in werking (1 januari 2009; artikel XXVIII, eerste lid), waarbij alleen onderdeel A terugwerkt tot en met 1 januari 2008 (artikel XXVIII, derde lid). Teneinde misverstanden te voorkomen over de volgorde van toepassing van de onderdelen A en B, onderdeel A in werking laten treden onmiddellijk voor 1 januari 2009 (en terug laten werken tot en met 1 januari 2008). In artikel IX het verband tussen onderdeel J enerzijds en onderdeel K anderzijds alsmede het verband tussen onderdeel L enerzijds en onderdeel M anderzijds – in relatie tot artikel XXVIII, vijfde lid – op analoge wijze vormgeven.
- In artikel VIII in de vervangende tekst «de diensten op het vlak van de gezondheidskundige verzorging van de mens door beoefenaren van een medisch of paramedisch beroep die een op het verlenen van deze diensten gerichte opleiding hebben voltooid» vervangen door: medische verzorging in het kader van de uitoefening van medische of paramedische beroepen door beoefenaren die een daarop gerichte opleiding hebben voltooid. Voorts in die vervangende tekst «voor zover de gezondheidskundige verzorging» vervangen door: voor zover de medische verzorging.
- Artikel IX, onderdeel E, laten vervallen en in het in artikel IX, onderdeel J, vijfde lid, opgenomen derde lid, «voor drank» laten vervallen omdat het bepalende element het opnemen van een op grond van een publiekrechtelijk voorschrift geldende statiegeldregeling is.
- De naamgeving van de in artikel IX, onderdeel P, opgenomen afdeling 7, wijzigen in: BIJZONDERE REGELINGEN.
- In het in artikel XIII, onderdeel B, eerste lid, opgenomen eerste lid, «in 2010 en 2011» laten vervallen.
- In de toelichting op het in artikel IX, onderdeel C, vierde lid, opgenomen onderdeel f, de relatie tussen degene die verpakte producten invoert (uit derde landen) en degene voor wie die producten bestemd zijn, verduidelijken.
- Voorzien in een samenloopbepaling nu het ingevolge artikel I, onderdeel V, gewijzigde artikel 8.18, tweede lid, Wet IB 2001 en het ingevolge artikel IV, onderdeel F, gewijzigde artikel 22c, tweede lid, Wet LB 1964 ook worden gewijzigd ingevolge de artikelen 8, onderdeel H, respectievelijk 9, onderdeel B, van het voorstel van Wet tegemoetkoming chronisch zieken en gehandicapten.