

Vergaderjaar 2010–2011

**32 810**

## **Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale verzamelwet 2011)**

**Nr. 4**

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

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State d.d. 27 mei 2011 en het nader rapport d.d. 8 juni 2011, aangeboden aan de Koningin door de staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State is cursief afgedrukt.

*Bij Kabinetsmissive van 1 april 2011, no. 11.000825, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale verzamelwet 2011), met memorie van toelichting.*

*Het voorstel van wet omvat een aantal wijzigingen van verschillende wetten dat vooral technisch of redactioneel van aard is. De Afdeling advisering van de Raad van State onderschrijft de strekking van het wetsvoorstel, maar maakt een aantal opmerkingen met betrekking tot de fiscale behandeling van kosten en vergoedingen voor dieren en de terugwerkende kracht voor delegatie van regelgevende bevoegdheid. Zij is van oordeel dat in verband daarmee enige aanpassing van het voorstel wenselijk is.*

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 1 april 2011, no. 11.000825, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake het bovenvermelde ontwerp rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 27 mei 2011, no. W06.11.0105/III, bied ik U hierbij aan.

Naar aanleiding van het advies merk ik het volgende op.

*1. Fiscale behandeling kosten en vergoedingen dieren  
Met betrekking tot de voorgestelde fiscale behandeling van kosten en vergoedingen voor dieren plaatst de Afdeling kanttekeningen bij zowel de reikwijdte van de voorgestelde bepalingen ten opzichte van de bestaande bepalingen als de terugwerkende kracht van de voorgestelde wijzigingen.*

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

*a. Reikwijdte*

*In de bestaande bepalingen voor de fiscale behandeling van kosten en vergoedingen voor dieren<sup>1</sup> wordt steeds verwezen naar de Regeling agressieve dieren. Deze Regeling is met ingang van 1 januari 2009 ingetrokken.<sup>2</sup> Om die reden worden de bestaande bepalingen thans opnieuw geformuleerd.<sup>3</sup> Volgens de artikelsgewijze toelichting is hiermee qua doel en strekking geen wijziging beoogd ten opzichte van de bestaande situatie.*

*De Afdeling wijst er echter op dat de voorgestelde bepalingen een andere reikwijdte hebben dan de bestaande bepalingen. In de bestaande bepalingen gaat het om een zeer beperkte categorie dieren, namelijk uitsluitend bepaalde typen honden (pitbulls)<sup>4</sup>, terwijl de voorgestelde bepalingen ruimer zijn en zien op alle dieren. Bovendien sluiten de bestaande bepalingen aan bij het bezit van pitbulls waarbij de houder niet over een geldig dierenpaspoort beschikt (verboden bezit), terwijl onder de voorgestelde bepalingen een onherroepelijke bestuursrechtelijke of strafrechtelijke maatregel krachtens welke de dieren niet mogen worden gehouden, voorwaarde is voor de niet-aftrekbaarheid van kosten of voor de belastbaarheid van een vergoeding.*

*De Afdeling adviseert in de toelichting op deze gewijzigde reikwijdte in te gaan.*

*b. Terugwerkende kracht*

*De voorgestelde bepalingen werken terug tot en met 1 januari 2009, de datum waarop de Regeling agressieve dieren is komen te vervallen.<sup>5</sup> Zoals onder a is opgemerkt, zijn de voorgestelde bepalingen ruimer dan de te vervangen bepalingen. Daarmee is sprake van een verzwaaring van de belastingheffing met terugwerkende kracht, met name indien het gaat om andere dieren dan pitbulls. Zoals de Raad van State al eerder heeft opgemerkt<sup>6</sup>, dient aan belastingmaatregelen die een verzwaaring van de belastingheffing inhouden, geen terugwerkende kracht te worden gegeven, tenzij bijzondere omstandigheden een afwijking van deze regel rechtvaardigen. Die omstandigheden kunnen worden gevormd door een omvangrijk oneigenlijk gebruik of misbruik van een wettelijke voorziening of door aanmerkelijke aankondigingseffecten. Daarvan is hier echter geen sprake, zodat er geen ruimte aanwezig is voor terugwerkende kracht.*

*De Afdeling adviseert het voorstel in zoverre aan te passen.*

**1. Fiscale behandeling kosten en vergoedingen dieren**

De Afdeling adviseert om in de toelichting nader in te gaan op de gewijzigde reikwijdte van de bepalingen omtrent de fiscale behandeling van kosten van en vergoedingen voor dieren. In de bestaande bepaling wordt verwezen naar de Regeling agressieve dieren, die per 1 januari 2009 is ingetrokken. Deze regeling is ingetrokken naar aanleiding van een aan de toenmalige minister van Landbouw, Natuur en Visserij (LNV) uitgebracht rapport van de Commissie van Wijzen, ingesteld door diezelfde minister.<sup>7</sup> De conclusie van genoemde commissie was dat dieren die binnen het bereik van de Regeling agressieve dieren vielen niet per definitie agressief gedrag zouden vertonen en dat dieren (meer in het bijzonder honden) die niet onder die regeling vielen wel degelijk ook agressief gedrag kunnen vertonen. Er dienen maatregelen te kunnen worden genomen tegen dieren die agressief gedrag vertonen in het openbaar, ongeacht de grootte van het dier.

Met de aangepaste formulering in de fiscale wetgeving, waarbij wordt verwezen naar dieren die krachtens een onherroepelijke bestuursrechtelijke of strafrechtelijke maatregel niet mogen worden gehouden, is in

<sup>1</sup> Artikel 3.14, eerste lid, onderdeel g, van de Wet IB 2001 (geen aftrek van kosten bij het bepalen van de winst), alsmede de artikelen 15b, eerste lid, onderdeel q, van de Wet LB 1964 zoals dat artikel luidde tot en met 31 december 2010, en 31, vierde lid, onderdeel g, van de Wet LB 1964 zoals dat artikel luidt met ingang van 1 januari 2011 (geen onbelaste vergoeding van kosten).

<sup>2</sup> Stcrt. 2008, 250.

<sup>3</sup> Artikelen I, onderdeel B, II en III, onderdeel G, van het wetsvoorstel.

<sup>4</sup> Ingevolge bijlage 1 bij de Regeling agressieve dieren betreft het «Honden van het Pit-bull-Terriërtype, waaronder wordt verstaan honden die in belangrijke mate voldoen aan of in belangrijke mate gelijkenis vertonen met » nauw omschreven karakteristieken respectievelijk getoonde afbeeldingen.

<sup>5</sup> Artikel XXIV, tweede en vijfde lid, van het wetsvoorstel.

<sup>6</sup> Voor een meer uitvoerige uiteenzetting zij verwezen naar Kamerstukken II 1994/95, 24 172, A, punten 1 en 2.

<sup>7</sup> Zie de brief van de minister van LNV van 9 juni 2008, DL.2008/1351, en het als bijlage daarbij gevoegde rapport van de Commissie van Wijzen.

zoverre niet beoogd qua doel en strekking van de bepaling een wijziging aan te brengen. Slechts bedoeld is de nieuwe formulering aan te laten sluiten bij de gewijzigde afbakening in de regelgeving van het ministerie van LNV (thans ministerie van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie (EL&I)). Om dit verband nadrukkelijker te leggen, is van de gelegenheid gebruik gemaakt om de formulering met betrekking tot de bestuursrechtelijke of strafrechtelijke maatregel aan te vullen met de zinsnede «in verband met agressie». Tevens is in het onderhavige wetsvoorstel een artikel (artikel XXV) opgenomen waarin wordt bepaald dat de met terugwerkende kracht gewijzigde artikelen voor het verleden uitsluitend toepassing vinden indien de in die artikelen bedoelde dieren ook binnen het bereik van de Regeling agressieve dieren vielen. Hiermee wordt voorkomen dat sprake is van een verzwaring van belastingheffing met terugwerkende kracht. Hiermee is aan het onder b. genoemde bezwaar van de Afdeling tegemoet gekomen.

*2. Terugwerkende kracht voor delegatie van regelgevende bevoegdheid*  
*Voorgesteld wordt om in artikel 3 104, onderdeel o, van de Wet IB 2001 en in artikel 11, eerste lid, onderdeel I, van de Wet LB 1964 een delegatiebevoegdheid op te nemen om bij ministeriële regeling vrijgestelde voorzieningen voor militaire oorlogs- en dienstslichtoffers aan te wijzen<sup>1</sup>.*

*Daarmee wordt een omissie ongedaan gemaakt, aldus de artikelsgewijze toelichting. Deze delegatiebevoegdheden worden met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2009 ingevoerd.<sup>2</sup> Ook in de artikelen 31a, tweede lid, onderdeel e, en 33, eerste lid, onderdeel e, van de Wet LB 1964 worden met terugwerkende kracht (tot en met 1 januari 2011) delegatiebevoegdheden opgenomen.<sup>3</sup>*

*De Afdeling wijst erop dat een delegatiebevoegdheid niet met terugwerkende kracht kan worden ingevoerd. Het toekennen van terugwerkende kracht laat immers onverlet dat voor de datum van inwerkingtreding van dit wetsvoorstel een grondslag voor vast te stellen of al vastgestelde lagere regelgeving ontbrak. Een maatregel als voorgesteld kan voorts niet bewerkstelligen dat een al vastgestelde regeling waarvoor een toereikende delegatiegrondslag ontbrak, alsnog rechtskracht verkrijgt.*

*De Afdeling adviseert om, teneinde het beoogde doel te bereiken, geen terugwerkende kracht toe te kennen aan genoemde artikelen, maar, voor zover het gaat om een begunstigende regeling, te voorzien in de mogelijkheid dat aan de krachtens die artikelen vast te stellen regelgeving, terugwerkende kracht kan worden toegekend.*

*De Afdeling adviseert het voorstel op dit punt aan te passen.*

2. Terugwerkende kracht voor delegatie van regelgevende bevoegdheid  
De Afdeling adviseert om een reparatie met betrekking tot een tijdelijk ontbrekende dan wel tijdelijk ontoereikende delegatiebevoegdheid op een andere wijze te regelen dan door middel van de in het wetsvoorstel opgenomen methode. Het betreft hier situaties waarin aanvankelijk wel sprake was van een toereikende delegatiebevoegdheid, maar waarbij door een kenbare omissie de desbetreffende delegatiebevoegdheid tijdelijk is komen te vervallen dan wel tijdelijk niet meer helemaal toereikend is geworden. De op de tot die omissie geldende delegatiebevoegdheid gebaseerde lagere regelgeving is echter blijven bestaan en in de praktijk ook toegepast. De thans in het wetsvoorstel opgenomen reparatie is in zoverre vergelijkbaar met het met terugwerkende kracht repareren van een tijdelijk onjuiste, maar in de praktijk wel op de juiste wijze toegepaste verwijzing. Toepassing van de door de Afdeling genoemde methode zou tot gevolg hebben dat de hiervoor bedoelde lagere regelgeving tijdelijk zou komen te vervallen en vervolgens met terugwerkende kracht opnieuw zou worden ingevoerd. Hoewel ook de door de Afdeling genoemde methode uiteraard tot het beoogde resultaat zou kunnen leiden, is er, mede gelet op de aard van de maatregelen, vanuit het oogpunt van

<sup>1</sup> Artikel I, onderdeel L, respectievelijk artikel III, onderdeel A, van het wetsvoorstel.

<sup>2</sup> Artikel XXIV, vijfde lid, van het wetsvoorstel.

<sup>3</sup> Artikel III, onderdelen H, derde lid, en J, van het wetsvoorstel. Terugwerkende kracht ingevolge artikel XXIV, tweede lid, van het wetsvoorstel.

wetgevingseconomie voor gekozen om de in het wetsvoorstel opgenomen methode te handhaven.

*3. Voor redactionele kanttekeningen verwijst de Afdeling naar de bij het advies behorende bijlage.*

### 3. Redactionele kanttekeningen

Aan de redactionele opmerkingen die de Afdeling in overweging geeft, is gevolg gegeven.

Ten slotte is van de gelegenheid gebruikgemaakt om het wetsvoorstel aan te vullen met enkele technische wijzigingen en om een aantal redactionele verbeteringen aan te brengen.

*De Afdeling advisering van 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 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,  
F. H. H. Weekers

**Bijlage bij het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State betreffende no. W06.11.0105/III met redactionele kanttekeningen die de Afdeling in overweging geeft.**

- In artikel I, onderdeel T, in de te vervangen tekst «jongeren» vervangen door: jonggehandicapten.
- In artikel I, onderdeel X, de toe te voegen volzin vervangen door «Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden regels gesteld met betrekking tot het uiterste tijdstip en de wijze waarop de in de eerste volzin bedoelde gegevens en inlichtingen aan de inspecteur dienen te worden verstrekt», in lijn met de gebruikelijke wijze van formuleren van een delegatiebepaling.
- In artikel IX, onderdeel G, tweede lid, het begrip «Standaard Bedrijfsindeling uit 2008 van het Centraal Bureau voor de Statistiek» nader preciseren aangezien van het jaar 2008 maandversies bestaan die van elkaar verschillen.
- In artikel IX, onderdeel H, ook voorzien in een aanpassing van artikel 65, eerste lid, tweede volzin, van de Wet belastingen op milieugrondslag, in verband met de samenvoeging en nieuwe benaming van ministeries.
- In artikel XI, eerste lid, in de te vervangen tekst «Ruimtelijke Ordening en Milieu» vervangen door: Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer.
- In artikel XII, onderdeel B, zowel in de te vervangen tekst als in de vervangende tekst «Bij besluit van Onze minister van Financiën» vervangen door: bij besluit van Onze Minister van Financiën.
- In artikel XVII, onderdeel B, tweede volzin, de toe te voegen volzin vervangen door «Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden regels gesteld met betrekking tot het uiterste tijdstip en de wijze waarop de in de eerste volzin bedoelde gegevens en inlichtingen aan Onze Minister dienen te worden verstrekt», in lijn met de gebruikelijke wijze van formuleren van een delegatiebepaling.
- In artikel XXI, onderdeel B, tweede volzin, de toe te voegen volzin vervangen door «Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden regels gesteld met betrekking tot het uiterste tijdstip en de wijze waarop de in de eerste volzin bedoelde gegevens en inlichtingen aan Onze Minister dienen te worden verstrekt», in lijn met de gebruikelijke wijze van formuleren van een delegatiebepaling.
- In artikel XXIII de zinsnede «vervalt **artikel IV**, onderdeel A» vervangen door: vervallen de **artikelen IV**, onderdeel A, en **V**, derde lid.