

Vergaderjaar 2011–2012

**33 287**

## **Wijziging van enkele belastingwetten (Wet uitwerking fiscale maatregelen begrotingsakkoord 2013)**

**Nr. 4**

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

Hieronder zijn opgenomen de twee adviezen van de Afdeling advisering van de Raad van State d.d. 10 mei 2012, en het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State d.d. 30 mei 2012 en het nader rapport d.d. 23 juni 2011, aangeboden aan de Koningin door de staatssecretaris van Financiën. Elk advies is met bijbehorend nader rapport afzonderlijk na elkaar opgenomen. De adviezen van de Afdeling advisering van de Raad van State zijn cursief afgedrukt.

*Bij Kabinetsmissive van 2 mei 2012, no. 12.001058, 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 in verband met wijziging van de tarieven van de omzetbelasting, de inkomstenbelasting en de loonbelasting, met memorie van toelichting.*

*Het voorstel strekt ertoe het algemene BTW-tarief per 1 oktober 2012 te verhogen van 19% naar 21% (met in 2013 een terugsluis via de loon- en inkomstenbelasting van een gedeelte van de opbrengst van het jaar 2013), de inflatiecorrectie in de loon- en inkomstenbelasting voor één jaar achterwege te laten en de podiumkunsten per 1 juli 2012 weer onder het verlaagde BTW-tarief te laten vallen. De Afdeling advisering van de Raad van State onderschrijft de strekking van het wetsvoorstel, maar maakt daarbij de volgende kanttekeningen.*

Blijkens de mededelingen van de Directeur van Uw kabinet van 2 mei 2012, nr. 12.001058 en nr. 12.001059, respectievelijk van 22 mei 2012, nr. 12.001171, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar adviezen inzake de bovengenoemde voorstellen van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Deze adviezen, gedateerd 10 mei 2012, nr. W06.12.0146/III en nr. W06.12.0148/III, respectievelijk gedateerd 30 mei 2012, nr. W06.12.0169/III, bied ik U hierbij aan. Het kabinet is de Afdeling zeer erkentelijk voor de grote voortvarendheid waarmee de adviezen inzake de bovengenoemde voorstellen zijn uitgebracht.

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

Voorafgaand aan de reactie van het kabinet op de adviezen, wordt het volgende opgemerkt.

Oorspronkelijk was het de bedoeling dat het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten in verband met wijziging van de tarieven van de omzetbelasting, de inkomstenbelasting en de loonbelasting en het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten in verband met het structureel verlagen van de overdrachtsbelasting en de herziening van het fiscale regime voor kosten van vervoer medio mei 2012 bij de Tweede Kamer zouden worden ingediend. Het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten (Wet uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013) zou vervolgens begin juni 2012 worden ingediend. Het Begrotingsakkoord 2013 is uiteindelijk op 25 mei 2012 naar de Tweede Kamer verzonden. Hierdoor heeft de voorziene indiening per medio mei 2012 van de twee eerstgenoemde voorstellen van wet niet plaatsgevonden. Inmiddels heeft de Afdeling ook een advies over het derde voorstel van wet uitgebracht. Hierdoor is de planning van de drie voorstellen parallel gaan lopen. Omdat sprake is van een totaalpakket fiscale maatregelen die uit het Begrotingsakkoord 2013 voortvloeien en om efficiencyredenen, is er, daartoe gemachtigd door de ministerraad, voor gekozen de drie voorstellen van wet samen te voegen tot één, namelijk het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Wet uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013). Uit deze samenvoeging vloeien geen inhoudelijke wijzigingen voort.

Hierna wordt per oorspronkelijk voorstel van wet ingegaan op de adviezen van de Afdeling.

Advies oorspronkelijk voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten in verband met wijziging van de tarieven van de omzetbelasting, de inkomstenbelasting en de loonbelasting

#### *1. Samenhang pakket maatregelen*

*Het onderhavige voorstel en het eveneens bij de Afdeling aanhangig gemaakte voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten in verband met het structureel verlagen van de overdrachtsbelasting en de herziening van het fiscale regime voor kosten van vervoer<sup>1</sup>, maken deel uit van een pakket van maatregelen dat erop is gericht de overheidsfinanciën structureel te verbeteren, het vertrouwen van de financiële markten te verstevigen en de Nederlandse economie verder toekomstbestendig te maken. De Afdeling is zich bewust van de bijzondere politieke situatie waarin het pakket maatregelen tot stand is gekomen en onderschrijft de noodzaak om op korte termijn ingrijpende maatregelen te treffen.*

*De Afdeling merkt op dat, nu de voorgestelde maatregelen deel uitmaken van een groter samenhangend geheel, de gevolgen ervan voor burgers en bedrijfsleven in samenhang moeten worden beoordeeld. Het geïsoleerd bezien van het onderhavige voorstel, los van de andere te nemen maatregelen, heeft als belangrijk nadeel dat geen inzicht bestaat in het totaaleffect van de maatregelen. De Afdeling acht het om die reden van belang dat zo spoedig mogelijk inzicht wordt verkregen in het totaaleffect van de te nemen maatregelen voor zowel burgers als bedrijfsleven. De Afdeling adviseert zo spoedig mogelijk inzicht te verschaffen in de gevolgen van het pakket van maatregelen als geheel.*

---

<sup>1</sup> Zaak nr. W06.12 0148/III.

## 1. Samenhang pakket maatregelen

Aan het advies van de Afdeling om zo spoedig mogelijk inzicht te verschaffen in de gevolgen van het pakket van maatregelen als geheel ben ik tegemoet gekomen door indiening van het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Wet uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013). Daarin zijn de meeste maatregelen uit het Begrotingsakkoord 2013 opgenomen. Daarnaast heb ik met de visie over de toekomstbestendigheid van de hypotheekrenteaftrek (reactie motie Kuiper c.s.)<sup>1</sup> die de Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties en ik, mede namens de Minister van Financiën, op 25 mei 2012 naar de Eerste en Tweede Kamer hebben gezonden<sup>2</sup>, reeds een overzicht gegeven van de voorziene maatregelen voor de woningmarkt. Deze maatregelen zullen worden opgenomen in het pakket Belastingplan 2013.

## 2. Verhogen algemene BTW-tarief

*Zoals verwoord in het Nationaal Hervormingsprogramma 2012 dienen zowel op Europees niveau als door nationale overheden groeiversterkende structurele hervormingen te worden geïmplementeerd die het functioneren van arbeids-, diensten- en productmarkten verbeteren en het concurrentievermogen vergroten.<sup>3</sup> De Afdeling is van mening dat de fiscale wetgeving hier een belangrijke bijdrage aan kan leveren. De Afdeling heeft in haar advies over het Belastingplan 2012 dan ook opgemerkt dat het huidige belastingstelsel meer fundamenteel moet worden aangepast en dat de urgentie daartoe de laatste tijd alleen maar is toegenomen.<sup>4</sup> In de Fiscale Agenda wordt de noodzaak van een fundamentele belastingherziening weliswaar niet onderschreven, maar wordt wel geconcludeerd dat verschillende belangrijke aanpassingen noodzakelijk zijn om het stelsel eenvoudig, solide en fraudebestendig te maken. Eén van de mogelijkheden die daarbij worden genoemd, betreft de wijziging van de belastingmix en dan met name een verschuiving van de belasting op arbeid naar een belasting op consumptie.<sup>5</sup> De memorie van toelichting bij het voorstel stelt een verschuiving in die richting in het vooruitzicht door te stellen dat na 2013 de hogere BTW-ontvangsten in toenemende mate worden gecompenseerd via de tarieven in de inkomsten- en loonbelasting.<sup>6</sup> De Afdeling acht in dat kader een BTW-verhoging een mogelijke optie als onderdeel van een verschuiving van de belasting op arbeid naar een belasting op consumptie. Maar die verschuiving is voor de jaren na 2013 niet in het voorstel opgenomen. Voorts blijkt uit de memorie van toelichting niet of en zo ja in welke mate en in welk tempo die verschuiving zal plaatsvinden.*

*De Afdeling adviseert in de memorie van toelichting aandacht aan het vorenstaande te besteden.*

## 2. Verhogen algemene btw-tarief

In de memorie van toelichting bij het onderhavige voorstel van wet stond reeds aangekondigd dat de hogere btw-ontvangsten na 2013 in toenemende mate zullen worden gecompenseerd via de tarieven in de inkomsten- en loonbelasting. Ter verduidelijking heb ik nu opgenomen dat in 2014 en 2015 het restant van de opbrengst uit de btw-verhoging in twee gelijke stappen van telkens € 1,28 miljard teruggesluisd zal worden via de tarieven in de inkomsten- en loonbelasting. Hierdoor zal vanaf 2015 de gehele opbrengst van de btw-verhoging teruggesluisd zijn. Het voornemen bestaat om de stappen voor 2014 en 2015 in het pakket Belastingplan 2014 te regelen. Dat de gehele opbrengst teruggesluisd zal

<sup>1</sup> Kamerstukken I 2011/12, 33 000, S.

<sup>2</sup> Brief van 25 mei 2012, nr. AFP/2012/302U.

<sup>3</sup> Bijlage bij de brief van 27 april 2012 van de Minister van Economische zaken, Landbouw & Innovatie aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, Kamerstukken II 2011/12, 21 501-20, nr. 630, blz. 3.

<sup>4</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 4, blz. 2, punt 1a.

<sup>5</sup> Kamerstukken II 2011/12, 32 740, nr. 1 herdruk, blz. 2, 10–11 en 15–19.

<sup>6</sup> Memorie van toelichting onder «I. Algemeen», eerste tekstblok, zesde volzin.

worden, is in de memorie van toelichting overigens tevens af te leiden uit de budgettaire tabel.

### 3. Podiumkunsten

*Op 1 juli 2011 zijn de podiumkunsten feitelijk van het verlaagde BTW-tarief naar het algemene BTW-tarief gebracht.<sup>1</sup> Het voorstel voorziet erin dat podiumkunsten per 1 juli 2012 weer onder het verlaagde BTW-tarief vallen.<sup>2</sup> De Afdeling plaatst hier de volgende kanttekening bij.*

*De Afdeling wijst erop dat elkaar snel opvolgende wetswijzigingen, zoals in casu, gepaard gaan met hoge maatschappelijke kosten, zeker indien daarbij overgangsrecht aan de orde is. Het in 2011 naar het algemene BTW-tarief overbrengen van podiumkunsten ging gepaard met overgangsrecht, dat erin voorzag dat op vóór 1 januari 2011 ontvangen vooruitbetalingen voor podiumkunsten die plaatsvonden na het tijdstip van de BTW-verhoging (feitelijk dus na 1 juli 2011), nog het verlaagde BTW-tarief toepassing vond.<sup>3</sup> Met het voorstel wordt de omgekeerde situatie voorgesteld. Daarbij komt de vraag op hoe wordt omgegaan met vóór 1 juli 2012 ontvangen vooruitbetalingen waarbij nog het algemene BTW-tarief is toegepast, terwijl de podiumkunst plaatsvindt na 1 juli 2012. De memorie van toelichting biedt hier geen duidelijkheid over.*

*De Afdeling adviseert in de memorie van toelichting op het vorenstaande in te gaan en zo nodig het voorstel aan te passen.*

### 3. Podiumkunsten

Mede naar aanleiding van het advies van de Afdeling is inmiddels een beleidsbesluit uitgevaardigd waarin is geregeld dat vooruitbetalingen gedaan vanaf de datum van inwerkingtreding van dat beleidsbesluit voor podiumkunsten die op of na 1 juli 2012 zullen plaatsvinden, reeds onder het verlaagde tarief vallen. Dit beleidsbesluit is op 25 mei 2012 gepubliceerd. Hiermee wordt voorkomen dat de aankoop van kaarten voor podiumkunsten die op of na 1 juli 2012 plaatsvinden wordt uitgesteld tot na 30 juni 2012. Voor vooruitbetalingen gedaan voor de datum van inwerkingtreding van dat beleidsbesluit voor podiumkunsten die op of na 1 juli 2012 plaatsvinden, geldt het algemene tarief.

### 4. Aanpassing kantine-regeling

*In de toelichting op artikel VII wordt aangegeven dat de BTW-verhoging kan leiden tot een aanpassing van het in het Besluit aftrek omzetbelasting 1968 (hierna: BUA) opgenomen percentage voor de kantine-regeling<sup>4</sup> en dat daarvoor een herberekening moet plaatsvinden. Zou die herberekening ertoe leiden dat bedoeld percentage – en dus het BUA – moet worden aangepast, dan voorziet artikel VII van het voorstel erin dat de noodzakelijke wettelijke goedkeuring<sup>5</sup> van de wijziging van het BUA niet achteraf plaatsvindt maar al bij gelegenheid van onderhavig voorstel.*

*De Afdeling merkt op dat de elementen voor de herberekening bekend zijn en dat herberekening thans al moet kunnen plaatsvinden. Zij adviseert de uitkomst van de herberekening te vermelden in de memorie van toelichting dan wel, indien een wijziging van het percentage niet nodig blijkt, artikel VII van het voorstel te schrappen.*

### 4. Aanpassen kantine-regeling

In de opmerkingen van de Afdeling over het artikel inzake de kantine-regeling is aanleiding gevonden dit artikel te schrappen.

<sup>1</sup> Ingevolge artikel XXXI van het Belastingplan 2011 wettelijk per 1 januari 2011. Via het goedkeurende beleidsbesluit van 21 december 2010, nr. DV2010-537M, Stcrt. 2010, 21338, feitelijk per 1 juli 2011.

<sup>2</sup> Artikelen III, onderdeel E, en VIII van het voorstel.

<sup>3</sup> Artikel XXIXA van het Belastingplan 2011.

<sup>4</sup> Het in artikel 3, eerste lid, van het BUA opgenomen percentage luidt thans 6%.

<sup>5</sup> Ingevolge artikel 16, tweede lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968.

*5. Redactionele kanttekeningen*

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

*5. Redactionele kanttekeningen*

Aan de redactionele kanttekeningen die de Afdeling in overweging geeft in de bijlage bij haar advies is gevolg gegeven.

*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 aan het vorenstaande aandacht zal zijn geschonken.*

De vice-president van de Raad van State,  
J. P. H. Donner

**Bijlage bij het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State betreffende no.W06.12 0146/III met redactionele kanttekeningen die de Afdeling in overweging geeft.**

- In artikel V, tweede lid, van het voorstel tot uitdrukking brengen dat bij het begin van het kalenderjaar 2013 de toepassing van artikel 10.1 van de Wet IB 2001 wordt geacht te hebben plaatsgevonden op basis van een tabelcorrectiefactor «van 1», in overeenstemming met de toelichting op dit tweede lid.
- Artikel VI, eerste en tweede lid, van het voorstel wijkt met de verwijzing naar artikel III, onderdelen A en B, af van de wettekst die gebruikelijk is voor overgangsrecht bij een verhoging van het BTW-tarief. In de artikelsgewijze toelichting ingaan op de achtergrond van deze afwijking.

*Bij Kabinetsmissive van 2 mei 2012, no. 12.001059, 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 in verband met het structureel verlagen van de overdrachtsbelasting en de herziening van het fiscale regime voor kosten van vervoer, met memorie van toelichting.*

*Het voorstel strekt ertoe de tijdelijke verlaging van het tarief van de overdrachtsbelasting voor woningen (van 6% naar 2%) structureel te maken en de regeling voor kosten van vervoer (onbelaste reiskostenvergoedingen) niet langer van toepassing te doen zijn op woon-werkverkeer. De Afdeling advisering van de Raad van State onderschrijft de strekking van het wetsvoorstel, maar maakt daarbij de volgende kanttekeningen.*

Advies oorspronkelijk voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten in verband met wijziging van de tarieven van de omzetbelasting, de inkomstenbelasting en de loonbelasting.

#### *1. Samenhang pakket maatregelen*

*Het onderhavige voorstel en het eveneens bij de Afdeling aanhangig gemaakte voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten in verband met de wijziging van de tarieven van de omzetbelasting, de inkomstenbelasting en de loonbelasting<sup>1</sup>, maken deel uit van een pakket van maatregelen dat erop is gericht de overheidsfinanciën structureel te verbeteren, het vertrouwen van de financiële markten te verstevigen en de Nederlandse economie verder toekomstbestendig te maken. De Afdeling is zich bewust van de bijzondere politieke situatie waarin het pakket maatregelen tot stand is gekomen en onderschrijft de noodzaak om op korte termijn ingrijpende maatregelen te treffen.*

*De Afdeling merkt op dat het permanent maken van de verlaging van de overdrachtsbelasting voor woningen deel uitmaakt van een groter samenhangend geheel van maatregelen betreffende de woningmarkt. Het geïsoleerd bezien van het onderhavige voorstel heeft als belangrijk nadeel dat geen inzicht bestaat in het totaaleffect van de maatregelen betreffende de woningmarkt.*

*De Afdeling adviseert zo spoedig mogelijk inzicht te verschaffen in het totaaleffect van de te nemen maatregelen voor de totale woningmarkt.*

#### *1. Samenhang pakket maatregelen*

Aan het advies van de Afdeling is tegemoetgekomen met de visie over de toekomstbestendigheid van de hypotheekrenteaftrek (reactie motie Kuiper c.s.<sup>2</sup>) die de Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties en ik op 25 mei 2012, mede namens de Minister van Financiën, naar de Eerste en Tweede Kamer hebben gezonden.<sup>3</sup> Deze visie betreft een nadere uitwerking van de maatregelen op de woningmarkt die zijn vermeld in het Stabiliteitsprogramma Nederland en het Begrotingsakkoord 2013.<sup>4</sup> De aldaar genoemde fiscale maatregelen voor de huur- en koopmarkt die niet zijn vervat in dit voorstel van wet zullen worden opgenomen in een voorstel van wet dat onderdeel zal zijn van het pakket Belastingplan 2013.

#### *2. Onbelaste reiskostenvergoeding*

*De financiering van de structurele verlaging van de overdrachtsbelasting op woningen vindt plaats door de onbelaste reiskostenvergoeding in het kader van het woon-werkverkeer met ingang van 1 januari 2013 af te schaffen. De achterliggende gedachte hierbij is dat de verlaging van de overdrachtsbelasting en de afschaffing van de onbelaste reiskostenver-*

<sup>1</sup> Zaak nr. W06.12.0146/III.

<sup>2</sup> Kamerstukken I 2011/12, 33 000, S.

<sup>3</sup> Brief van 25 mei 2012, nr. AFP/2012/302U.

<sup>4</sup> Kamerstukken II 2011/12, 21 501-07, nr. 915, blz. 8.

*goeding prikkels met zich kunnen brengen om dichterbij het werk te gaan wonen of een baan te zoeken die dichterbij de woning ligt.*

*De Afdeling verstaat deze argumenten aldus dat het primaire argument voor het afschaffen van de onbelaste reiskostenvergoeding voor woon-werkverkeer de budgettaire dekking is. De Afdeling adviseert hierin de memorie van toelichting op in te gaan.*

## *2. Onbelaste reiskostenvergoeding*

Er blijkt meer tijd nodig te zijn voor een nadere uitwerking van de maatregelen met betrekking tot woon-werkverkeer. Daarom worden deze maatregelen opgenomen in het pakket Belastingplan 2013. Daarmee zijn de opmerkingen van de Afdeling op dit punt achterhaald.

*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 aan het vorenstaande aandacht zal zijn geschonken.*

De vice-president van de Raad van State,  
J. P. H. Donner



*Bij Kabinetsmissive van 22 mei 2012, no. 12.001171, 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 (Wet uitwerking fiscale maatregelen Stabiliteitsprogramma Nederland III), met memorie van toelichting.*

*Op 26 april 2012 hebben de fracties van VVD, CDA, D66, GroenLinks en de ChristenUnie een akkoord gesloten in het kader van het Stabiliteitsprogramma Nederland (hierna: Lenteakkoord). Het Lenteakkoord is vervolgens, nader ingevuld, op 25 mei 2012 door de Minister van Financiën als onderdeel van de Voorjaarsnota aangeboden aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal.<sup>1</sup> Een deel van de fiscale maatregelen uit het Lenteakkoord is opgenomen in twee wetsvoorstellen waarover de Afdeling advisering van de Raad van State op 10 mei 2012 heeft geadviseerd.<sup>2</sup> Onderhavig voorstel van wet uitwerking fiscale maatregelen Stabiliteitsprogramma Nederland III, bevat eveneens een aantal fiscale maatregelen uit het Lenteakkoord. Het gaat daarbij om een aantal vergroeningsmaatregelen (een aanpassing van de energiebelasting op aardgas, de afschaffing van de vrijstelling in de kolenbelasting voor kolen die worden gebruikt voor elektriciteitsopwekking, het afschaffen van rode diesel, het niet afschaffen van de leidingwaterbelasting en het Eurovignet, alsmede een pakket heffingskortingen groen beleggen), om een verhoging van de accijnzen op alcohol en tabak, het niet afschaffen van de frisdrankenbelasting, het niet invoeren van de werkbonus, de invoering van een tijdelijke werkgeversheffing voor hoge looninkomens, een verhoging van de werkgeversheffing op excessieve vertrekbonussen en het weer onder het verlaagde BTW-tarief brengen van kunstvoorwerpen. Daarnaast bevat het voorstel een beperking van de aftrek van deelnemingsrente en een herijking van de BTW-vrijstelling voor medische diensten.*

*De Afdeling advisering van de Raad van State maakt een aantal opmerkingen met betrekking tot noodzakelijke hervorming, de samenstelling van het voorstel, de beperking van de aftrek van deelnemingsrente, de werkgeversheffingen, vergroening, de maatregelen voor alcohol en tabak, het verlaagde BTW-tarief voor kunstvoorwerpen, de BTW-vrijstelling voor medische diensten en de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst. Zij is van oordeel dat in verband daarmee enige aanpassing van het voorstel wenselijk is.*

Advies oorspronkelijk voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten (Wet uitwerking fiscale maatregelen Stabiliteitsprogramma Nederland III).

<sup>1</sup> Voorjaarsnota, bijlage 2, Begrotingsakkoord 2013: Verantwoordelijkheid nemen in crisistijd.

<sup>2</sup> Het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten in verband met wijziging van de tarieven van de omzetbelasting, de inkomstenbelasting en de loonbelasting (zaak W06.12.0146/III) en het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten in verband met het structureel verlagen van de overdrachtsbelasting en de herziening van het fiscale regime voor kosten van vervoer (zaak W06.12.0148/III).

<sup>3</sup> Blijkens paragraaf 1 van de memorie van toelichting bij onderhavig voorstel van wet zullen deze twee eerdere voorstellen van wet worden voorzien van de citeertitels «Wet uitwerking fiscale maatregelen Stabiliteitsprogramma Nederland I» (zaak W06.12.0146/III) respectievelijk «Wet uitwerking fiscale maatregelen Stabiliteitsprogramma Nederland II» (zaak W06.12.0148/III).

## *1. Noodzakelijke hervorming*

*Het onderhavige voorstel van «Wet uitwerking fiscale maatregelen Stabiliteitsprogramma Nederland III» en de twee wetsvoorstellen waarover de Afdeling op 10 mei 2012 heeft geadviseerd<sup>3</sup>, maken deel uit van een pakket van maatregelen (het Lenteakkoord) dat erop is gericht de overheidsfinanciën structureel te verbeteren, het vertrouwen van de financiële markten te verstevigen en de Nederlandse economie verder toekomstbestendig te maken. De Afdeling is zich bewust van de bijzondere politieke situatie waarin het pakket maatregelen tot stand is gekomen en onderschrijft de noodzaak om op korte termijn ingrijpende maatregelen te treffen. Het betekent wel dat op dit moment beslist wordt zonder dat inzicht bestaat in de koopkrachteffecten van de afzonderlijke maatregelen en van het hele pakket. Dergelijk inzicht zal wel nodig zijn om te weten of de lasten van de bestrijding van de crisis in de overheidsfi-*

*nanciën niet te eenzijdig bij bepaalde groepen terecht komen. Inzicht in de evenwichtige verdeling van lasten is nodig in het belang van behoud van draagvlak voor het te voeren beleid. Daarom dringt de Afdeling er op aan dat dergelijk inzicht verkregen wordt.*

*Zoals verwoord in het Nationaal Hervormingsprogramma 2012 dienen zowel op Europees niveau als door nationale overheden groeiversterkende structurele hervormingen te worden geïmplementeerd die het functioneren van arbeids-, diensten- en productmarkten verbeteren en het concurrentievermogen vergroten.<sup>1</sup> De Afdeling is van mening dat de fiscale wetgeving hieraan een belangrijke bijdrage kan leveren. De Afdeling heeft in haar advies over het Belastingplan 2012 dan ook opgemerkt dat het huidige belastingstelsel meer fundamenteel moet worden aangepast en dat de urgentie daartoe de laatste tijd alleen maar is toegenomen.<sup>2</sup> In de Fiscale Agenda wordt de noodzaak van een fundamentele belastingherziening weliswaar niet onderschreven, maar wordt wel geconcludeerd dat verschillende belangrijke aanpassingen noodzakelijk zijn om het stelsel eenvoudig, solide en fraudebestendig te maken. De Afdeling is van mening dat de maatregelen in het voorstel vooral zijn ingegeven door het op korte termijn, grotendeels via lastenverzwaringen, willen terugdringen van het overheidstekort. Zoals hiervoor reeds is opgemerkt kan begrip worden opgebracht voor de dringende noodzaak de overheidsfinanciën op korte termijn op orde te brengen. De Afdeling wijst er echter op dat met het oog op de houdbaarheid van de overheidsfinanciën – al dan niet fiscale – vervolgmaatregelen vooral gericht moeten zijn op een meer fundamentele hervorming, ook van het belastingstelsel.*

*De Afdeling adviseert in de memorie van toelichting aan het vorenstaande aandacht te besteden.*

#### *1. Noodzakelijke hervorming*

De maatregelen van het onderhavige voorstel van wet maken deel uit van het Begrotingsakkoord 2013. De vijf partijen die dit begrotingsakkoord hebben gesloten, hebben bij de onderhandelingen voorafgaand aan het begrotingsakkoord via een aantal aanvullende koopkrachtmaatregelen en gerichte terugsluis van de btw-verhoging de gevolgen van het akkoord voor lage inkomens zo veel mogelijk beperkt. Zie voor een eerste indicatieve doorrekening van het begrotingsakkoord de onderstaande tabel. Het geraamde standaardkoopkrachtbeeld voor 2013 laat een beeld zien waarin de meeste huishoudens er in koopkracht op achteruit gaan. De linkerkolom (raming 2013) toont de actuele inschatting van de koopkrachtontwikkeling voor 2013 (inclusief Begrotingsakkoord 2013). De rechterkolom («w.v. Begrotingsakkoord 2013») laat zien wat het effect van het Begrotingsakkoord 2013 (inclusief de maatregelen die in het voorstel van wet zijn uitgewerkt) is binnen deze geraamde koopkrachtontwikkeling.

Het aanvankelijke koopkrachtbeeld voor het Begrotingsakkoord 2013 was al niet positief en liet een behoorlijke spreiding zien. Door de ongunstige economische omstandigheden ligt de verwachte loonstijging in 2013 onder de geraamde inflatie en worden de pensioenen niet geïndexeerd of zelfs gekort, waardoor de koopkracht van veel groepen daalt. De spreiding in het koopkrachtbeeld wordt voor een belangrijk deel veroorzaakt door de Wet uniformering loonbegrip (ULB). De uniformering van het loonbegrip (ULB) betekent een verschuiving van ca. € 7 miljard tussen verschillende vormen van belasting- en premieheffing en bijbehorende compenserende maatregelen. ULB is gefaseerd ingevoerd in 2012 en 2013 en heeft als geheel voor de meeste huishoudens beperkte inkomenseffecten.

<sup>1</sup> Bijlage bij de brief van 27 april 2012 van de Minister van Economische zaken, Landbouw & Innovatie aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, Kamerstukken II 2011/12, 21 501-20, nr. 630, blz. 3.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 4, blz. 2, punt 1a.

Ondanks de forse bezuinigingen in het Begrotingsakkoord 2013 zijn de standaardkoopkrachteffecten relatief beperkt. Zo wordt de zorgtoeslag verhoogd om lage inkomens te compenseren voor de verhoging van het eigen risico naar € 350. Daarnaast wordt de terugsluis van € 1,5 miljard btw-verhoging ingezet om vooral werkenden met lage inkomens zoveel mogelijk te ontzien. De arbeidskorting wordt (macro) met € 1,2 miljard verhoogd voor lage inkomens en middeninkomens. Daarnaast worden het kindgebonden budget, de alleenstaande ouderenkorting en de ouderenkorting verhoogd. Door dit pakket aan maatregelen is het geraamde standaardkoopkrachtbeeld 2013 ondanks de forse bezuinigingen evenwichtig te noemen. Belangrijke onzekerheid in dit standaardkoopkrachtbeeld betreft de geraamde loon- en inflatieontwikkeling. Daarnaast laat het standaardkoopkrachtbeeld de effecten van niet-standaardmaatregelen niet zien, zoals het effect van het aanpassen van de fiscale behandeling van reiskostenvergoedingen en de voorgenomen bezuiniging op de kinderopvangtoeslag.

#### Tabel standaardkoopkracht (statisch)

##### Standaardpresentatie inkomenskengetallen

Koopkrachtcijfers	raming 2013 <sup>1</sup>	w.v. Begrotingsakkoord 2013 <sup>1</sup>
<i>Actieven:</i>		
<b>Alleenverdiener met kinderen</b>		
modaal	-1	- ½
2 x modaal	- ¾	- 1
<b>Tweeverdieners</b>		
modaal + ½ x modaal met kinderen	- ¾	- ¾
2 x modaal + ½ x modaal met kinderen	- ¾	- ¾
modaal + modaal zonder kinderen	½	- ¾
2 x modaal + modaal zonder kinderen	0	- ¾
<b>Alleenstaande</b>		
minimumloon	¼	1 ¾
modaal	0	- ¾
2 x modaal	- ¼	- ¾
<b>Alleenstaande ouder</b>		
minimumloon	¾	1 ¼
modaal	- ½	- ¾
<i>Inactieven:</i>		
<b>Sociale minima</b>		
paar met kinderen	- 1 ¼	¾
alleenstaande	- 1 ½	½
alleenstaande ouder	- 1 ½	¼
<b>AOW (alleenstaand)</b>		
(alleen) AOW	¾	1
AOW +10000	- 3 ¼	- ¾
<b>AOW (paar)</b>		
(alleen) AOW	1 ¼	1
AOW +10000	- 3 ¼	- 1 ¼

<sup>1</sup> Werknemers met reiskostenvergoeding ondervinden een additioneel koopkrachteffect van gemiddeld - 1½%. Gemiddeld over alle werknemers is dit - ¾%.

Zoals de Afdeling terecht opmerkt, is de primaire doelstelling van de maatregelen in het voorstel van wet en het Begrotingsakkoord 2013 (in het oorspronkelijke voorstel van wet en het advies van de Afdeling Lenteakkoord genoemd) het terugdringen van het overheidstekort. Tegelijkertijd is het akkoord echter ook gericht op hervormingen. Op fiscaal terrein gaat het hierbij om de aanpassing van de hypotheekrenteaftrek in het kader van de hervorming van de woningmarkt. Voorts vindt

stapsgewijs een verschuiving plaats van directe naar indirecte belastingen, door de btw te verhogen en de budgettaire opbrengst in te zetten voor een verlaging van de inkomsten- en loonbelasting. Tot slot wordt gewezen op de verhoging van de AOW-leeftijd en de bijbehorende aanpassing van het Witteveenkader. Dit zijn belangrijke hervormingen, zeker gelet op het feit dat het kabinet een demissionaire status heeft. Verdergaande hervormingen zijn aan het volgende kabinet.

## 2. Samenstelling voorstel

*In de memorie van toelichting wordt opgemerkt dat het voorstel voldoet aan de criteria in de Notitie Verzamelwetgeving, omdat sprake is van budgettaire samenhang, de onderdelen niet van een omvang en complexiteit zijn dat een afzonderlijk wetsvoorstel noodzakelijk is en dat op voorhand niet de verwachting bestaat dat één van de onderdelen dermate politiek omstreden is dat een goede parlementaire behandeling van andere onderdelen in het geding komt.<sup>1</sup>*

*Los van de vraag of het criterium van budgettaire samenhang voor de fiscale wetgeving voldoende onderscheidend is<sup>2</sup>, meent de Afdeling dat het voorstel op gespannen voet staat met het criterium uit de Notitie Verzamelwetgeving dat sprake moet zijn van inhoudelijke samenhang. Het voorstel bevat maatregelen van zeer uiteenlopende aard. De gemeenschappelijke noemer is niet de inhoudelijke samenhang, maar de afspraak in het Lenteakkoord.*

*Wat de aanpassing van de BTW-vrijstelling voor medische diensten betreft, verwijst de Afdeling hier naar hetgeen daarover wordt opgemerkt onder punt 8 van dit advies.*

*Wat de aanpassing van de aftrek van deelnemingsrente betreft, is de Afdeling om de navolgende redenen van oordeel dat de betreffende wijzigingen niet in het onderhavige voorstel een plaats zouden moeten hebben.*

*Bij de aanpassing van de aftrek van deelnemingsrente is sprake van complexe wetgeving vooral wat de samenloop betreft met de al bestaande renteaftrekbepalingen. Dat volgt bijvoorbeeld uit de artikels-gewijze toelichting waarin twaalf voorbeelden worden gegeven om de wettelijke regeling toe te lichten. De Afdeling meent dat voor een complexe materie als de aanpassing van de aftrek van deelnemingsrente die van groot belang is voor het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat meer tijd moet worden genomen dan thans wenselijk<sup>3</sup> wordt geacht. Dit stelt alle belanghebbenden in staat de maatregelen te doorgronden en eventueel van commentaar te voorzien. Dit komt de kwaliteit van de wetgeving ten goede. Met het opnemen van de beperking van de aftrek van deelnemingsrente in een apart wetsvoorstel wordt bovendien het risico vermeden dat de overige maatregelen uit het voorstel vertraging oplopen. Daarbij zij nog opgemerkt dat een apart wetsvoorstel de beoogde ingangsdatum van 1 januari 2013 niet in de weg behoeft te staan.*

*De Afdeling adviseert de aanpassing van de aftrek van deelnemingsrente in een apart wetsvoorstel op te nemen, zoals ook oorspronkelijk de bedoeling was<sup>4</sup>.*

## 2. Samenstelling voorstel

In de door de Afdeling genoemde Notitie Verzamelwetgeving is het volgende vermeld over de voorwaarden voor een inhoudelijke verzamelmwet:

<sup>1</sup> Paragraaf 1, laatste tekstblok, van de memorie van toelichting.

<sup>2</sup> Zie hierover het advies van de Afdeling advisering over het Belastingplan 2012, Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 4.

<sup>3</sup> In de brief waarin de Afdeling om een spoedige advisering over onderhavig voorstel wordt verzocht, is de sterke wens van de bij het Lenteakkoord betrokken fracties en van het kabinet tot uitdrukking gebracht om de parlementaire behandeling van het voorstel voor het zomerreces af te ronden. Zie ook de Voorjaarsnota (brief van de Minister van Financiën van 25 mei 2012 aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal), paragraaf 1 «Inleiding», vierde tekstblok, laatste volzin.

<sup>4</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 4, blz. 12.

«Tot een inhoudelijke verzamelwet wordt in principe slechts overgegaan indien:

- a. de verschillende onderdelen samenhang hebben;
- b. de verschillende onderdelen niet van een omvang en complexiteit zijn waardoor zij een afzonderlijk voorstel van wet rechtvaardigen; en
- c. het op voorhand niet de verwachting is dat een van de onderdelen dermate politiek omstreden is dat een goede parlementaire behandeling van andere onderdelen in het geding komt.»

Voorts is vermeld: «Van samenhang is naar mijn mening in ieder geval sprake bij:

1. inhoudelijke samenhang
2. budgettaire samenhang, zoals bij wetgeving waarbij de opbrengst van bepaalde maatregelen wordt gebruikt als dekking voor andere maatregelen
3. thematische samenhang waarbij de samenhang zijn grond vindt in de aard van de onderwerpen, en
4. uitvoeringstechnische samenhang, zoals bij wetgeving waarbij voor de doelgroep of de betrokken uitvoeringsinstantie gelijktijdige invoering gewenst is.»

Over de samenhang van de verschillende onderdelen van het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Wet uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013) wordt het volgende opgemerkt. Allereerst is het vereiste van «inhoudelijke samenhang» waaraan de Afdeling refereert en waaraan het voorgelegde voorstel niet zou voldoen, geen vereiste in de Notitie Verzamelwetgeving. Inhoudelijke samenhang is een nadere duiding van het algemene begrip samenhang, dat daarnaast ook onder meer budgettair, thematisch of uitvoeringstechnisch kan worden geduid. De samenhang tussen de onderdelen van het nu voorliggende voorstel ziet het kabinet in de ontstaansgeschiedenis en de doelstelling van de verschillende maatregelen. Het voorstel bevat vrijwel alle fiscale maatregelen uit het Begrotingsakkoord 2013. Zoals hiervoor is vermeld, is de budgettaire opbrengst van het voorstel van wet bestemd voor het terugbrengen van het overheidstekort. Daarnaast worden enkele maatregelen gedekt met andere maatregelen uit het voorstel van wet. Zowel de beperking van de aftrek van deelnemingsrente als de wijziging van de btw-vrijstelling voor gezondheidskundige diensten hebben inderdaad een langere historie. Het uiteindelijke besluit tot deze wijzigingen en de vormgeving ervan vloeien echter rechtstreeks voort uit het Begrotingsakkoord 2013. Hiervoor wordt verwezen naar hetgeen in dat akkoord onder de kopjes «Bosal» respectievelijk «Btw heffing op niet-BIG (beroepen in de individuele gezondheidszorg) geregistreerden» is vermeld. Beide maatregelen zijn, net als de andere maatregelen in het voorstel van wet, nodig om het EMU-tekort terug te dringen tot 3%, hetgeen noodzakelijk is om te voldoen aan de aanbevelingen van de Europese buitensporigtekortprocedure. Tegen deze achtergrond is naar de mening van het kabinet sprake van samenhang die niet op gespannen voet staat met de Notitie Verzamelwetgeving. Het tegendeel zou overigens betekenen dat voor alle maatregelen in het onderhavige voorstel van wet afzonderlijke voorstellen van wet nodig zouden zijn. Dit strookt niet met doel en strekking van de Notitie Verzamelwetgeving.

Met betrekking tot de door de Afdeling genoemde complexiteit van met name de aanpassing van de aftrek van deelnemingsrente, kan het volgende worden gezegd. Deze aanpassing leidt, net als andere maatregelen die onbedoeld gebruik voorkomen, inderdaad niet tot een vereenvoudiging van wetgeving. Juist in verband met de door de Afdeling genoemde lange historie hebben belanghebbenden zich echter kunnen

voorbereiden op deze wetgeving. Daarbij verwijst het kabinet naar het consultatiedocument vennootschapsbelasting dat de basis vormt voor het onderhavige voorstel.<sup>1</sup> Hoewel de voorgestelde maatregel met name wat betreft het vijfde en zesde lid van artikel 13I van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) omvangrijk en complex oogt, zal slechts een vrij beperkte groep van grote ondernemingen met deelnemingen, veel schulden en weinig eigen vermogen hiermee te maken krijgen.

Het kabinet is gelet op het vorenstaande van oordeel dat wordt voldaan aan de voorwaarden in de Notitie Verzamelwetgeving. Daarom ziet het kabinet geen aanleiding om onderdelen als de beperking van de aftrek van deelnemingsrente of de aanpassing van de btw-vrijstelling voor medische diensten in één of meer afzonderlijke voorstellen van wet op te nemen.

### *3. Beperking aftrek deelnemingsrente*

*Onverminderd het vorenstaande plaatst de Afdeling enkele kanttekeningen bij de beperking van de aftrek van deelnemingsrente.*

#### *a. Algemeen*

*De Afdeling merkt op dat in de wetgeving naar aanleiding van het zogenoemde Bosal-arrest met het oog op het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat destijds bewust is gekozen voor een onbeperkte aftrek van kosten van buitenlandse deelnemingen.<sup>2</sup> Tegelijkertijd is de zogenoemde thincapregeling ingevoerd (artikel 10d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, hierna: Wet Vpb 1969). De thincapregeling betreft een algemene renteaftrekbeperking die werd ingevoerd naast reeds bestaande specifieke renteaftrekbeperkende maatregelen, zoals artikel 10a van de Wet Vpb 1969. Feitelijk is sindsdien sprake van een combinatie van twee verschillende benaderingswijzen voor de aanpak van de renteproblematiek in de vennootschapsbelasting; enerzijds een algemene renteaftrekbeperking en anderzijds renteaftrekbeperkingen in specifieke situaties. Wat de specifieke situaties betreft is niet steeds duidelijk tegen welke renteaftrek de wetgever nu precies bezwaar heeft. Zo ziet bijvoorbeeld de overnameholdingbepaling (artikel 15ad van de Wet Vpb 1969) zowel op groepsrente als op externe rente. Ook zien de renteaftrekbeperkingen in specifieke situaties niet alleen op fiscaal gedreven excessieve financiering met vreemd vermogen, want voor bijvoorbeeld de renteaftrekbeperking in artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 is de realiteit van de rechtshandelingen<sup>3</sup> niet van belang. Voor de thans voorgestelde beperking van de aftrek van deelnemingsrente geldt eveneens dat de realiteit van de rechtshandeling niet van belang is. Als aan de voorwaarden wordt voldaan, is (een deel van) de deelnemingsrente niet aftrekbaar ook als sprake is van een volstrekt zakelijk handelen. Zolang de fiscaal verschillende behandeling van de vergoeding over eigen vermogen (niet-aftrekbaar) en vreemd vermogen (wel aftrekbaar) blijft bestaan, zal de discussie over de renteaftrek in de vennootschapsbelasting blijven voortduren, omdat zich telkens weer onvoorziene situaties zullen voordoen. De Afdeling trekt dan ook in twijfel of de onderhavige aftrekbeperking voor deelnemingsrente het sluitstuk vormt voor de renteaftrekbeperkingen, zoals de memorie van toelichting vermeldt.<sup>4</sup> De Afdeling is van mening dat in bijlage II bij de memorie van toelichting onvoldoende wordt ingegaan op de vraag of een meer gelijke behandeling van eigen en vreemd vermogen niet de enige structurele oplossing voor dit probleem is.*

<sup>1</sup> Brief van 14 juni 2009 (Kamerstukken II 2008/09, 31 369, nr. 6).

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2003/04, 29 210.

<sup>3</sup> De renteaftrekbeperking ziet niet alleen op fiscaal gedreven constructies maar ook op reële zakelijke transacties.

<sup>4</sup> Paragraaf 4 van de memorie van toelichting onder «Huidige renteaftrekbeperkingen», eerste tekstblok, laatste volzin.

*De Afdeling adviseert in de memorie van toelichting aan het vorenstaande aandacht te besteden.*

#### *b. Delegatiebepalingen*

*Voorgesteld wordt dat bij ministeriële regeling regels kunnen worden gesteld bij reorganisaties en een fiscale eenheid.<sup>1</sup> Uit de artikelsgewijze toelichting volgt dat het bijvoorbeeld kan gaan om fusies en splitsingen. Tevens wordt een ministeriële regeling in het vooruitzicht gesteld bij samenloop tussen de aftrekbeperking bij overnameschulden en de aftrekbeperking van deelnemingsschulden.<sup>2</sup> Daarnaast zal een ministeriële regeling aan de orde zijn bij splitsing en juridische fusie.<sup>3</sup> De Afdeling wijst erop dat de inhoud van een ministeriële regeling beperkt moet blijven tot voorschriften van administratieve aard en uitwerking van details.<sup>4</sup> In zoverre daar geen sprake van is, dienen de te stellen regels te worden opgenomen in wet of amvb.*

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

#### *c. Afschaffen artikel 10d van de Wet Vpb 1969*

*In de memorie van toelichting wordt opgemerkt dat de algemene renteaftrekbeperking van artikel 10d van de Wet Vpb 1969 bij nadere beschouwing niet goed past bij een aanpak in de vorm van specifieke renteaftrekbeperkingen.<sup>5</sup> Daarnaast is gebleken dat artikel 10d van de Wet Vpb 1969 ook belastingplichtigen uit het midden- en kleinbedrijf raakt, voor wie de thincapregeling niet was bedoeld. Afschaffing leidt echter tot een budgettaire derving van € 30 miljoen waarvoor op dit moment geen dekking is. Als de benodigde dekking kan worden gevonden, zal het kabinet in het Belastingplan 2013 voorstellen artikel 10d van de Wet Vpb 1969 af te schaffen.<sup>6</sup>*

*De Afdeling is met het kabinet van mening dat artikel 10d van de Wet Vpb 1969 niet strookt met een aanpak in de vorm van specifieke renteaftrekbeperkingen. Om die reden acht de Afdeling het van belang dat genoemd artikel 10d met ingang van 1 januari 2013 wordt afgeschaft en dat de ambitie van het kabinet verder moet reiken dan «als de benodigde dekking kan worden gevonden».*

*De Afdeling adviseert in de memorie van toelichting aan het vorenstaande aandacht te besteden en zo nodig het voorstel aan te passen.*

#### *d. Ontbreken tegenbewijsregeling*

*Zoals de Afdeling hiervoor onder punt 3a heeft opgemerkt, is voor de voorgestelde beperking van de aftrek van deelnemingsrente de realiteit van de rechtshandeling niet van belang. Indien aan de voorwaarden wordt voldaan, is de aftrekbeperking van toepassing. In feite wordt de «bovenmatige en onwenselijke financiering van deelnemingen met geldschulden» op forfaitaire wijze vastgesteld. Het op deze manier vaststellen van een renteaftrekbeperking heeft uitvoeringstechnische voordelen, maar is ook arbitrair en kan leiden tot een zekere mate van overkill. Zo wordt geen rekening gehouden met een vanuit bedrijfseconomisch oogpunt adequate zakelijke financieringsverhouding. De Afdeling is dan ook van mening dat een tegenbewijsregeling niet mag ontbreken. Een tegenbewijsregeling komt de proportionaliteit van de voorgestelde regeling ten goede. De regeling is immers bedoeld om onbedoeld gebruik te bestrijden.*

*De Afdeling adviseert alsnog een tegenbewijsregeling in het voorstel op te nemen.*

<sup>1</sup> Zie het in artikel V, onderdeel B, van het voorstel opgenomen artikel 13l, negende lid (nieuw), van de Wet Vpb 1969.

<sup>2</sup> Zie het in artikel V, onderdeel E, tweede lid, van het voorstel opgenomen artikel 15ad, negende lid (nieuw), van de Wet Vpb 1969.

<sup>3</sup> Zie de in artikel V, onderdelen C respectievelijk D, van het voorstel opgenomen wijzigingen van de artikelen 14a, dertiende lid, respectievelijk 14b, tiende lid, van de Wet Vpb 1969.

<sup>4</sup> Zie ook aanwijzing 26 van de Aanwijzingen voor de regelgeving.

<sup>5</sup> Paragraaf 4 van de memorie van toelichting onder «Huidige renteaftrekbeperkingen», tweede tekstblok.

<sup>6</sup> Paragraaf 4 van de memorie van toelichting onder «Huidige renteaftrekbeperkingen», tweede tekstblok, voorlaatste volzin.

#### *e. Reële uitbreiding van de operationele activiteiten*

*Het voorstel voorziet erin dat de renteaftrekbeperking niet geldt bij uitbreiding van de «operationele activiteiten» van de groep.<sup>1</sup> Deze term is niet wettelijk gedefinieerd. In de artikelsgewijze toelichting wordt dit begrip toegelicht aan de hand van een aantal voorbeelden. De Afdeling meent dat deze toelichting met het oog op de rechtszekerheid te weinig houvast biedt voor de praktijk. Met name het onderscheid tussen beleggen en ondernemen in dit verband, dient naar het oordeel van de Afdeling uitvoeriger te worden toegelicht.*

*De Afdeling adviseert in de memorie van toelichting het begrip «operationele activiteiten» uitvoeriger toe te lichten.*

#### *f. Tijdelijke mutaties*

*In het voorstel worden voor het bepalen van de gemiddelde bedragen aan geldleningen tijdelijke mutaties rond het begin en het einde van het jaar genegeerd voor zover deze plaatsvinden met het oog op de toepassing van het betreffende artikel.<sup>2</sup> De artikelsgewijze toelichting ter zake luidt als volgt: «Daarbij blijven tijdelijke mutaties rond de overgang van het ene op het volgende boekjaar met het oog op de toepassing van artikel 13I van de Wet Vpb 1969 buiten aanmerking».*

*De Afdeling is van mening dat de betreffende bepaling vragen oproept. Zo is onduidelijk wat wordt bedoeld met «tijdelijk», «rond de overgang» en «met het oog op de toepassing van artikel 13I van de Wet Vpb 1969».*

*De Afdeling adviseert deze bepaling in de memorie van toelichting op de genoemde punten te verduidelijken.*

### *3. Beperking aftrek deelnemingsrente*

De Afdeling plaatst enkele kanttekeningen bij de beperking van de aftrek van deelnemingsrente.

#### *a. Algemeen*

In navolging van het advies van de Afdeling is bijlage II bij de memorie van toelichting op dit punt aangepast.

#### *b. Delegatiebepalingen*

In navolging van het advies van de Afdeling is het voorstel van wet en bijbehorende memorie van toelichting op dit punt aangepast.

#### *c. Afschaffen artikel 10d van de Wet Vpb 1969*

De Afdeling en het kabinet onderschrijven beide dat de generieke bepaling van artikel 10d van de Wet Vpb 1969 niet strookt met het geheel van specifieke renteaftrekbeperkingen in de Wet Vpb 1969 en daarom zou moeten worden afgeschaft. Naar de mening van het kabinet is dit in de toelichting voldoende tot uitdrukking gebracht.

De voorgestelde beperking van de deelnemingsrente maakt deel uit van het voorstel van wet dat uitvoering geeft aan de begrotingsafspraken uit het Begrotingsakkoord 2013. Op basis van dit akkoord moet de beperking van de deelnemingsrenteaftrek leiden tot een budgettaire opbrengst van € 150 miljoen. Indien artikel 10d van de Wet Vpb 1969 zou worden afgeschaft levert dit een budgettaire derving op. Als de benodigde dekking niet is gevonden, zou de budgettaire doelstelling van

<sup>1</sup> Zie het in artikel V, onderdeel B, van het voorstel opgenomen artikel 13I, vijfde lid (nieuw), van de Wet Vpb 1969.

<sup>2</sup> Zie het in artikel V, onderdeel B, van het voorstel opgenomen artikel 13I, tweede lid, tweede volzin (nieuw), van de Wet Vpb 1969.



€ 150 miljoen niet worden gehaald. Dat zou negatieve gevolgen hebben voor het EMU-saldo. Daarom heeft het kabinet het voornemen om artikel 10d van de Wet Vpb 1969 af te schaffen nog niet geconcretiseerd in dit voorstel van wet.

#### *d. Ontbreken tegenbewijsregeling*

Een algemene tegenbewijsregeling past met name bij een maatregel die uitsluitend is gericht op het bestrijden van bepaalde fiscaal gedreven constructies, zoals de renteaftrekbeperking van artikel 10a van de Wet Vpb 1969. De opzet van de voorgestelde aftrekbeperking voor deelnemingsrente is evenwel anders. Aan de hand van een aantal voorwaarden wordt bepaald of sprake is van een excessieve financiering van deelnemingen met geldleningen.

De proportionaliteit van de maatregel wordt gewaarborgd door de drempel van € 1 miljoen, de rekenregel en het uitzonderen van uitbreidingsinvesteringen, mits deze uitbreidingsinvesteringen niet gepaard gaan met bijvoorbeeld deelnemingsrente die ook nog elders in het concern in aftrek kan worden gebracht. Alleen een vrij beperkte groep van grote ondernemingen met deelnemingen, veel schulden en weinig eigen vermogen zal te maken krijgen met de toetsen inzake uitbreidingsinvesteringen en de financiering daarvan. Opgemerkt wordt dat deze toetsen op onderdelen wel in een tegenbewijsmogelijkheid voorzien. Ten slotte moet worden bedacht dat een algemene tegenbewijsregeling ten koste zou gaan van de effectiviteit van de maatregel en daarmee van de budgettaire opbrengst. Tegen deze achtergrond wordt geen algemene tegenbewijsregeling opgenomen.

#### *e. Reële uitbreiding van de operationele activiteiten*

In navolging van het advies van de Afdeling is de memorie van toelichting op dit punt aangevuld. Overigens wordt opgemerkt dat de Afdeling lijkt te veronderstellen dat het onderscheid tussen operationele en niet-operationele activiteiten gelijk is aan het bestaande onderscheid tussen ondernemen en beleggen. Dat is niet het geval.

#### *f. Tijdelijke mutaties rond die tijdstippen*

In navolging van het advies van de Afdeling is de memorie van toelichting op dit punt aangevuld.

### *4. Werkgeversheffingen*

*De Afdeling plaatst enkele kanttekeningen bij de voorgestelde werkgeversheffingen.*

#### *a. Tijdelijke werkgeversheffing hoge looninkomens*

*In 2013 wordt een eenmalige werkgeversheffing van 16% over het loon van 2012 ingevoerd, voor zover het loon boven een bedrag van € 150 000 uitkomt.<sup>1</sup> De bedoeling van deze maatregel wordt niet toegelicht. Uit bijlage 2 bij de Voorjaarsnota volgt dat deze maatregel beoogt hogere inkomens een extra bijdrage te laten leveren aan het oplossen van de begrotingsproblematiek.<sup>2</sup> Gelet op dit oogmerk is het onduidelijk waarom is gekozen voor een heffing die zich niet richt op werknemers en IB-ondernemers maar op werkgevers. Daarnaast is ook onduidelijk waarom is gekozen voor een grens van € 150 000 en hoe de effecten van de maatregel uitwerken over de verschillende sectoren van het bedrijfsleven.*

<sup>1</sup> Zie het in artikel III, onderdeel B, van het voorstel opgenomen artikel 32bd (nieuw) van de Wet op de loonbelasting 1964, alsmede artikel XV, eerste lid, van het voorstel. Artikel 32bd van de Wet op de loonbelasting 1964 vervalt met ingang van 1 januari 2014 ingevolge artikel IV van het voorstel.

<sup>2</sup> Brief van de Minister van Financiën van 25 mei 2012 aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, bijlage 2, «Overige belastingen», «Beperking aftrek deelnemingsrente», tweede tekstblok.

*De Afdeling adviseert in de memorie van toelichting de werkgeversheffing nader te onderbouwen.*

#### *b. Werkgeversheffing op excessieve vertrekvergoedingen*

*Met ingang van 1 januari 2013 wordt de werkgeversheffing op excessieve vertrekvergoedingen verhoogd van 30% naar 75%.<sup>1</sup> Een verhoging van 150%. De bedoeling van de maatregel is excessieve vertrekvergoedingen te ontmoedigen.<sup>2</sup>*

*De Afdeling merkt op dat uit de memorie van toelichting blijkt dat de budgettaire opbrengst van deze maatregel met ingang van 2014 op nihil wordt begroot.<sup>3</sup> Dit roept de vraag op naar de noodzaak van deze maatregel. Daarnaast merkt de Afdeling op dat de heffing van 75% geldt op het moment dat de excessieve vertrekvergoeding wordt uitbetaald. Dit betekent dat de heffing van 75% ook geldt voor reeds overeengekomen vertrekvergoedingen die na 1 januari 2013 worden uitbetaald. Los van de vraag of een 75%-heffing bijdraagt aan het beoogde doel, kan de maatregel niet bijdragen aan een ontmoediging van reeds overeengekomen vertrekvergoedingen, tenzij de werknemer afziet van het excessieve deel van de overeengekomen vertrekvergoeding.*

*De Afdeling adviseert de verhoging van deze werkgeversheffing in de memorie van toelichting nader te onderbouwen.*

### *4. Werkgeversheffingen*

#### *a. Tijdelijke werkgeversheffing hoge looninkomens*

Volgens het Begrotingsakkoord 2013 is de bedoeling van de maatregel, zoals de Afdeling aangeeft, inderdaad hogere inkomens een extra bijdrage te laten leveren aan het oplossen van de begrotingsproblematiek. Hieraan is in het Begrotingsakkoord 2013 reeds een nadere invulling gegeven, waarbij met name de hoogte van de grens (€ 150 000), de gekozen systematiek (pseudo-eindheffing bij werkgevers) en de hoogte van het tarief (16%) expliciet zijn bepaald. De voorgestelde pseudo-eindheffing is geheel in overeenstemming met deze nadere invulling.

Het is inderdaad zo dat deze werkgeversheffing zich richt op werkgevers en niet op werknemers en IB-ondernemers, anders dan IB-ondernemers die in 2012 werkgever waren van een of meer werknemers met een dergelijk hoog loon. Een heffing die zich richt op werknemers en andere belastingplichtigen met een inkomen boven € 150 000 kan alleen via de invoering van een nieuwe vijfde schijf (vanaf € 150 000) geëffectueerd worden met een hoger tarief dan het huidige toptarief van 52%. Vanwege de consequenties voor het vestigingsklimaat in Nederland van een dergelijk hoog tarief in de inkomstenbelasting is hiervoor niet gekozen. De memorie van toelichting is conform het advies van de Afdeling op deze punten aangevuld.

#### *b. Werkgeversheffing op excessieve vertrekvergoedingen*

Met de verhoging van het tarief van 30% naar 75% wordt beoogd de effectiviteit van de pseudo-eindheffing voor excessieve vertrekvergoedingen verder te versterken. Doel van die pseudo-eindheffing is het voorkomen van dergelijke excessen in het beloningsbeleid. Het effect van de maatregel kan enerzijds zijn dat een gewenste aanpassing van het gedrag wordt bewerkstelligd en kan anderzijds zijn dat door de pseudo-eindheffing evenwichtiger belastingheffing wordt bewerkstelligd, waarbij deze excessieve beloningsbestanddelen zwaarder worden belast.

---

<sup>1</sup> Zie de artikelen III, onderdeel A, en XV, eerste lid, van het voorstel.

<sup>2</sup> Paragraaf 6, laatste volzin, van de memorie van toelichting.

<sup>3</sup> Tabel 6 van de memorie van toelichting.

Inderdaad is het zo dat de pseudo-eindheffing ook geldt voor reeds overeengekomen excessieve vertrekvergoedingen. Net als bij de invoering van de pseudo-eindheffing van 30% is op dat punt geen overgangsrecht getroffen. Net als toen het geval was, kunnen werkgever en werknemer uiteraard in gezamenlijk overleg afzien van het excessieve gedeelte van de eerder overeengekomen vertrekvergoeding. Ook in dat geval draagt de maatregel bij aan het beoogde doel, namelijk het voorkomen van excessen in het beloningsbeleid door een aanpassing van het gedrag.

## 5. Vergroening

*Onder de noemer «vergroening» van het belastingstelsel wordt een aantal uiteenlopende maatregelen voorgesteld. De Afdeling plaatst daar enkele kanttekeningen bij.*

### *a. Beoogde milieudoelstelling en alternatieven*

*De Afdeling constateert dat in de memorie van toelichting het accent vooral ligt op de budgettaire gevolgen van de verschillende maatregelen en dat nauwelijks aandacht wordt besteed aan de beoogde milieudoelstellingen. Bovendien mist de Afdeling een beschouwing over de verwachte milieueffecten van de maatregelen.*

*Meer in het bijzonder met betrekking tot de afschaffing van de vrijstelling in de kolenbelasting maakt de Afdeling uit de memorie van toelichting op dat met die afschaffing wordt beoogd de milieudruk als gevolg van elektriciteitsopwekking uit kolen te verminderen.<sup>1</sup> In de memorie van toelichting wordt echter geen inzicht gegeven in de mate waarin de voorgestelde maatregelen aan deze doelstelling bijdragen. Met deze algemene omschrijving is ook niet duidelijk of wordt voldaan aan de voorwaarde van de Energiebelastingrichtlijn dat belastingheffing (door middel van het afschaffen van de vrijstelling) alleen aan de orde kan zijn «uit milieubeleidsoverwegingen».<sup>2</sup> Tevens is niet duidelijk of en zo ja, welke andere, niet fiscale, alternatieven zijn overwogen om de beoogde emissiereductie te bereiken.*

*Ook de beoogde milieueffecten voor de aanpassing van het tarief voor de energiebelasting op aardgas en de afschaffing van rode diesel ontbreken in de memorie van toelichting. Datzelfde geldt voor de beoogde milieueffecten van het niet afschaffen van de leidingwaterbelasting.*

*Het in de memorie van toelichting ontbreken van een duidelijke milieudoelstelling en een afweging van alternatieven kan naar de mening van de Afdeling afbreuk doen aan de maatschappelijke acceptatie van de voorgestelde maatregelen als milieuvriendelijke maatregelen. De maatregelen zullen dan immers vooral als een lastenverzwaring worden bestempeld.*

*De Afdeling adviseert in de memorie van toelichting de beoogde milieudoelstellingen, de verwachte milieueffecten en de overwogen alternatieven nader uiteen te zetten.*

### *b. EU-aspecten*

*Het voorstel strekt ertoe de vrijstelling die in de kolenbelasting is opgenomen voor kolen die worden gebruikt als brandstof voor elektriciteitsopwekking, te laten vervallen.<sup>3</sup> Zoals hiervoor onder punt 2 is opgemerkt, is het streven erop gericht dat het wetsvoorstel voor het zomerreces tot wet verheven zal kunnen worden. Onderhavige maatregel*

<sup>1</sup> Paragraaf 2.1 van de memorie van toelichting.

<sup>2</sup> Artikel 14, eerste lid, onderdeel a, van Richtlijn nr. 2003/96/EG van de Raad van de Europese Unie van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (PbEU L 283).

<sup>3</sup> Artikel X, onderdeel A, eerste lid, van het voorstel.

treedt dan in werking met ingang van 1 januari 2013.<sup>1</sup> De Afdeling merkt hier het volgende over op.

In de memorie van toelichting wordt opgemerkt dat «het voornemen» om de vrijstelling af te schaffen «uit een oogpunt van rechtszekerheid» zal worden voorgelegd aan de Europese Commissie.<sup>2</sup> Niet duidelijk is waar op wordt gedomd met het vragen van deze rechtszekerheid. Denkbaar is dat die vraag opkomt omdat bij het initiatiefwetsvoorstel «beperking emissies kolencentrales», waarin sprake was van aanpassingen van de vrijstelling, die aanpassingen zijn voorgelegd aan de Europese Commissie vanwege mogelijke staatssteunaspecten.<sup>3</sup> Indien het bij onderhavig voorstel gaat om een formele goedkeuring van de Europese Commissie in het kader van het verlenen van staatssteun, dient eerst de goedkeuring van de Europese Commissie te worden afgewacht. Afhankelijk van de moeilijk in te schatten lengte van die procedure, kan er spanning ontstaan met het beoogde tijdstip van inwerkingtreding met ingang van 1 januari 2013. Deze spanning kan worden voorkomen door te voorzien in de mogelijkheid om de afschaffing te laten ingaan op een nader bij koninklijk besluit te bepalen moment, zoals ook is gebeurd bij genoemd initiatiefvoorstel «beperking emissies kolencentrales»<sup>4</sup>.

De Afdeling adviseert in de memorie van toelichting aan het vorenstaande aandacht te besteden en het voorstel zo nodig aan te passen.

### c. Terugsluis

In paragraaf 9 van de memorie van toelichting worden de financiële gevolgen voor de lasten van dit voorstel weergegeven. Uit Tabel 6 van de memorie van toelichting volgt het voornemen om met ingang van 2014 een terugsluis van het vergroeningspakket te laten plaatsvinden van structureel € 890 miljoen per jaar. Indien met die terugsluis een verschuiving wordt beoogd van een belasting op arbeid naar een belasting op consumptie acht de Afdeling deze verschuiving een mogelijke optie. Uit de memorie van toelichting volgt echter niet hoe die terugsluis wordt ingevuld en of er al dan niet een verschuiving plaatsvindt van belastingheffing op arbeid naar belastingheffing op consumptie.

De Afdeling adviseert in de memorie van toelichting de richting van de terugsluis aan te geven.

### d. Aanpassing tariefschijven energiebelasting aardgas

Het voorstel strekt er onder meer toe om de tariefschijven aan te passen die in de Wet belastingen op milieugrondslag (hierna: Wbm) gelden voor de hoogte van de tarieven van de energiebelasting op aardgas.<sup>5</sup> Zo worden de eerste twee schijven samengevoegd en komt in de hoogste schijf het onderscheid zakelijk/niet-zakelijk gebruik te vervallen. De Afdeling merkt op dat de memorie van toelichting niet ingaat op de gevolgen van de aanpassing van de tariefschijven in de Wbm voor het voorstel van Wet opslag duurzame energie, dat thans bij de Tweede Kamer in behandeling is. Het voorstel van Wet opslag duurzame energie sluit aan bij de thans geldende tariefschijven van de Wbm.<sup>6</sup> Daarnaast is het zelfstandige karakter van de heffing die is opgenomen in het voorstel van Wet opslag duurzame energie gemotiveerd met het argument dat sprake is van «een maximale aansluiting bij de bestaande energiebelasting waardoor de uitvoeringskosten en de administratieve lasten tot een minimum worden beperkt».<sup>7</sup> Zonder nadere voorziening leidt het onderhavige voorstel ertoe dat van een maximale aanpassing niet langer sprake zal zijn.

<sup>1</sup> Artikel XV, eerste lid, van het voorstel.

<sup>2</sup> Paragraaf 10 van de memorie van toelichting.

<sup>3</sup> Voorstel van wet van het lid Duyvendak tot wijziging van de Wet belastingen op milieugrondslag in verband met het beperken van de emissies van broeikasgassen door kolengestookte elektriciteitscentrales (beperking emissies kolencentrales), Kamerstukken II 2007/08, 31 362, nr. 3, blz. 20–21.

<sup>4</sup> Tweede nota van wijziging inzake het voorstel van wet van het lid Vendrik tot wijziging van de Wet belastingen op milieugrondslag in verband met het beperken van de emissies van broeikasgassen door kolengestookte elektriciteitscentrales (beperking emissies kolencentrales), Kamerstukken II 2009/10, 31 362, nr. 10, onderdeel B.

<sup>5</sup> Artikel X, onderdelen C en D, van het voorstel.

<sup>6</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33 115, nr. 2, artikel 2.

<sup>7</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33 115, nr. 4, blz. 1–2.

*De Afdeling adviseert in de memorie van toelichting op het vorenstaande in te gaan en op dit punt het onderhavige voorstel en het voorstel van Wet opslag duurzame energie met elkaar in overeenstemming te brengen.*

## *5. Vergroening*

### *a. Beoogde milieudoelstelling en alternatieven*

De Afdeling constateert terecht dat in de memorie van toelichting het accent vooral ligt op de budgettaire gevolgen van de verschillende maatregelen. Wat betreft de verwachte milieueffecten kan het volgende worden opgemerkt. De kolenbelasting zal de koleninzet duurder maken. Daar zal een positief effect van uitgaan op de CO<sub>2</sub>-emissies van deze centrales omdat de inzet van kolen door de belastingheffing naar verwachting zal verminderen. Op de totale CO<sub>2</sub>-uitstoot op Europese schaal heeft dit geen invloed omdat centrales onder het Europese emissieplafond (ETS) vallen. De vermindering zal wel leiden tot minder uitstoot van zwavel- en stikstofdioxide en fijn stof, alle met consequenties voor de luchtkwaliteit. Tevens versterkt het belasten van dergelijk kolengebruik de bij- en meestook van biomassa. In de memorie van toelichting zijn de milieueffecten kwalitatief beschreven, een betrouwbare kwantificering valt niet te geven. Aangezien de maatregel primair is gericht op het creëren van budgettaire opbrengsten in de sfeer van de milieubelastingen zijn geen andere niet-fiscale alternatieven overwogen.

De milieueffecten van het afschaffen van de rode dieselregeling, het niet afschaffen van de leidingwaterbelasting en het verhogen van de aardgas-tarieven zijn beperkt. De memorie van toelichting is op dit punt aangevuld.

### *b. EU-aspecten*

Het kabinet is van mening dat het laten vervallen van de vrijstelling voor kolen die worden gebruikt als brandstof voor elektriciteitsopwekking geen staatssteunaspecten bevat en derhalve niet hoeft te worden voorgelegd aan de Europese Commissie. Het vervallen van bovengenoemde vrijstelling zal wel worden gemeld aan de Europese Commissie vanwege de meldingsverplichtingen die voortvloeien uit de Richtlijn energiebelastingen<sup>1</sup>. De memorie van toelichting is aangepast om dit aan te geven.

### *c. Terugsluis*

In het Begrotingsakkoord 2013 is opgenomen dat de vormgeving van de terugsluis bij de begrotingsvoorbereiding 2014 zal plaatsvinden. Vooral nog wordt technisch voorgesteld de compensatie voor het bedrijfsleven vorm te geven door verlaging van de AOF-premie met € 640 miljoen en de compensatie voor burgers vorm te geven door verlaging van het tarief eerste en tweede schijf van de inkomsten- en loonbelasting met € 250 miljoen.

### *d. Aanpassing tariefschijven energiebelasting aardgas*

Aan het advies om het voorstel van wet inzake de Wet opslag duurzame energie<sup>2</sup>, dat thans bij de Tweede Kamer in behandeling is, in overeenstemming te brengen met het onderhavige voorstel van wet wordt gevolg gegeven. In een nota van wijziging bij het voorstel van de Wet opslag duurzame energie zullen de tariefschijven worden aangepast. In de memorie van toelichting bij het onderhavige voorstel van wet wordt aandacht besteed aan de gevolgen van de aanpassing in de tariefschijven in de Wet belastingen op milieugrondslag voor het voorstel van de Wet

<sup>1</sup> Richtlijn 2003/96/EG van de Raad van de Europese Unie van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (PbEU 2003, L 283).

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33 115.

opslag duurzame energie.

#### 6. Alcohol en tabak

*Het voorstel houdt onder andere in dat de alcohol- en de tabakaccijns worden verhoogd.<sup>1</sup> De Afdeling heeft in de memorie van toelichting een beschouwing gemist over de mogelijke grenseffecten van een dergelijke verhoging.*

*De Afdeling adviseert de memorie van toelichting op dit punt aan te vullen.*

#### 6. Alcohol en tabak

Naar aanleiding van het advies van de Afdeling is de memorie van toelichting van het voorstel van wet aangepast en is een passage opgenomen over de mogelijke grenseffecten van de verhoging van de alcohol- en tabaksaccijns.

#### 7. Verlaagd BTW-tarief kunstvoorwerpen

*Op 1 januari 2011 is de levering van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten (hierna: levering van kunstvoorwerpen) van het verlaagde BTW-tarief naar het algemene BTW-tarief gebracht.<sup>2</sup> Het voorstel voorziet erin dat de levering van kunstvoorwerpen met ingang van 1 juli 2012 weer onder het verlaagde BTW-tarief valt.<sup>3</sup>*

*De Afdeling wijst erop dat elkaar snel opvolgende wetswijzigingen, zoals in casu, gepaard gaan met hoge maatschappelijke kosten, zeker indien daarbij overgangsrecht aan de orde is. Het in 2011 naar het algemene BTW-tarief overbrengen van de levering van kunstvoorwerpen ging gepaard met overgangsrecht dat duidelijkheid bood over de vraag welk tarief van toepassing was bij deze tariefwijziging, door expliciet te bepalen dat het tijdstip waarop het belastbare feit zich voordoet, bepalend was.<sup>4</sup> Met onderhavig voorstel wordt de omgekeerde situatie voorgesteld. Ook in deze situatie dient duidelijkheid te bestaan over de vraag welk tarief van toepassing is bij de tariefwijziging. Het voorstel en de memorie van toelichting bieden hier geen duidelijkheid over.*

*De Afdeling adviseert in de memorie van toelichting op het vorenstaande in te gaan en zo nodig het voorstel aan te passen.*

#### 7. Verlaagd btw-tarief kunstvoorwerpen

Naar aanleiding van het advies van de Afdeling is in de memorie van toelichting opgenomen dat het toe te passen tarief op leveringen van kunst het tarief is dat van kracht is op het tijdstip waarop het belastbare feit zich voordoet. Uitzondering is de situatie waarbij de verschuldigdheid al voor 1 juli ontstaat als gevolg van een vooruitbetaling voor kunst waarvan de levering pas plaatsvindt na 1 juli. In deze situatie geldt het tarief dat van toepassing is op het moment van verschuldigdheid.

#### 8. BTW-vrijstelling medische diensten

*Het voorstel bevat een herijking van de BTW-vrijstelling voor medische diensten.<sup>5</sup> De tekst van het voorstel is identiek aan die van het voorstel Overige fiscale maatregelen 2008 (hierna: OFM 2008)<sup>6</sup> zoals dat destijds bij de Tweede Kamer is ingediend. In de memorie van toelichting bij onderhavig voorstel wordt aangegeven dat de herijking van de BTW-vrijstelling voor medische diensten zoals die in OFM 2008 was*

<sup>1</sup> Artikel VI, onderdelen C tot en met F, respectievelijk J en K, van het voorstel.

<sup>2</sup> Artikel XXXI van het Belastingplan 2011.

<sup>3</sup> Artikelen VI, onderdelen B en C, en XV, tweede lid, van het voorstel.

<sup>4</sup> Artikel XIXA, tweede lid, van het Belastingplan 2011.

<sup>5</sup> Artikel VI, onderdeel A, van het voorstel.

<sup>6</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31 206, nr. 2, artikel XII.

opgenomen en zoals die is herhaald bij het Belastingplan 2009, «beide keren is gesneuveld» en dat per 1 juli 2009 de thans geldende tekst is vastgesteld.<sup>1</sup> De Afdeling plaatst hier twee kanttekeningen bij.

#### a. OFM 2008

De Afdeling merkt op dat de herijking nogal wat discussie heeft opgeleverd in het parlement. Uit de memorie van toelichting bij onderhavig voorstel is niet op te maken in hoeverre met de terugkeer naar het voorstel OFM 2008 wordt tegemoetgekomen aan de argumenten die sinds de indiening van het voorstel OFM 2008 tijdens de parlementaire behandeling aan de orde zijn geweest en die uiteindelijk hebben geleid tot de thans geldende, maar nu weer te wijzigen, wettekst.

De Afdeling adviseert in de memorie van toelichting op het vorenstaande in te gaan.

#### b. Pakket Belastingplan 2013

Daarnaast merkt de Afdeling op dat, gelet op de moeizame totstandkoming van de thans geldende regeling, een zorgvuldige discussie gewenst is. Het is de vraag of met het opnemen van de herijking in onderhavig voorstel die zorgvuldigheid kan worden bereikt. Volgens eerdergenoemde brief waarin de Afdeling om een spoedige advisering over onderhavig voorstel wordt verzocht, is het immers de sterke wens van de bij het Lenteakkoord betrokken fracties en van het kabinet<sup>2</sup> om de parlementaire behandeling van het voorstel voor het zomerreces af te ronden. De Afdeling meent dat voor de herijking van de BTW-vrijstelling voor medische diensten meer tijd moet worden genomen. Dit stelt alle belanghebbenden in staat de maatregelen te doorgronden en eventueel van commentaar te voorzien. Dit komt de kwaliteit van de wetgeving ten goede. Bovendien behoeft het opnemen van de herijking in een wetsvoorstel waar minder tijdsdruk op ligt – bijvoorbeeld het pakket Belastingplan 2013 – de beoogde ingangsdatum van 1 januari 2013 niet in de weg te staan.

De Afdeling adviseert de herijking van de BTW-vrijstelling voor medische diensten niet in dit wetsvoorstel op te nemen.

#### 8. Btw-vrijstelling medische diensten

Bij de parlementaire behandeling van Overige fiscale maatregelen 2008 en het Belastingplan 2009 zijn er voor de aanpassing van de btw-vrijstelling voor medische diensten twee mogelijke varianten aan de orde geweest om invulling te geven aan het communautaire kader. Binnen dat kader kan de medische vrijstelling alleen betrekking hebben op gezondheidskundige verzorging die, gelet op de beroepsopleiding van de zorgverleners, voldoende kwaliteitsniveau heeft en waarbij het beginsel van de fiscale neutraliteit in acht dient te worden genomen. Deze twee mogelijke varianten waren:

1. een afbakening die de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg (Wet BIG) volgt en
2. een eventuele aanvulling van deze afbakening met een register voor niet-BIG geregistreerden.

<sup>1</sup> Paragraaf 8 van de memorie van toelichting onder «Nationaal kader», eerste tekstblok.

<sup>2</sup> Zie ook de Voorjaarsnota (brief van de Minister van Financiën van 25 mei 2012 aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal), paragraaf 1 «Inleiding», vierde tekstblok, laatste volzin.

De afweging tussen deze varianten was niet primair een btw-vraagstuk, maar ging vooral om de vraag of zo'n register zich wel kon verhouden met het uitgangspunt dat het hier niet om een erkenning van overheidswege kon gaan. In beide genoemde voorstellen werd – evenals thans – ervoor gekozen de medische btw-vrijstelling terug te brengen tot

die medische diensten van BIG-opgeleiden, die ook daadwerkelijk behoren tot de uitoefening van dat BIG-beroep. Een belangrijk argument in de parlementaire behandeling was dat burgers moesten kunnen vertrouwen op de kwaliteit van de alternatieve behandelaars. Het stellen van nadere regels voor beroepen die buiten het kader van de Wet BIG vallen, gaat echter in tegen het feit dat van overheidswege het vereiste kwaliteitsniveau van deze gezondheidskundige verzorging niet kan worden gewaarborgd. Daarnaast is wat onder complementaire/ alternatieve geneeskunst valt vrijwel onbegrensd en wordt deze geneeskunst door allerlei disciplines uitgevoerd. Met een tweede BIG-register is het dus niet mogelijk om een goed onderscheid te kunnen maken naar de kwaliteit van de alternatieve behandelaars. Het bovenstaande is verduidelijkt in de memorie van toelichting. Tevens zijn in de memorie van toelichting nog enkele andere punten verduidelijkt. Zo is een aanvullend argument opgenomen voor de keuze niet verder te gaan met de weg van een dergelijk register. Aangegeven is dat ook vanwege de hoge uitvoeringslasten die gepaard zouden gaan met een «tweede BIG-register», een btw-vrijstelling niet in de rede ligt. Met het voorstel wordt teruggevallen op de BIG-afbakening. Dit levert een duidelijk btw-regime op dat van het begin af aan duidelijk is geweest in zijn betekenis. Nu terugvallen op het oude uitgangspunt is daarom geen kwestie van onzorgvuldigheid. Het kabinet ziet daarom geen reden om, nu de keuze hiervoor is gemaakt in het Begrotingsakkoord 2013, de maatregel niet op te nemen in dit voorstel van wet.

#### *9. Uitvoeringskosten Belastingdienst*

*In de memorie van toelichting zijn de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst, behoudens die voor de eenmalige tijdelijke werkgeversheffing<sup>1</sup>, niet concreet ingevuld, maar aangeduid met «PM».<sup>2</sup> Dit wekt bij de Afdeling de indruk dat de uitvoeringsaspecten van het voorstel op het allerlaatste moment in de beschouwingen zijn betrokken. Het voorgaande roept de vraag op hoe een en ander zich verhoudt tot de aanzienlijke bezuinigingstaakstelling waarvoor de Belastingdienst is gesteld.*

*De Afdeling adviseert in de memorie van toelichting aan het vorenstaande aandacht te besteden.*

#### *9. Uitvoeringskosten Belastingdienst*

Het is gebruikelijk bij fiscale wetgeving om de gevolgen voor de uitvoering en de daarmee gemoeide kosten afzonderlijk te inventariseren, ongeacht een eventuele taakstelling. In verband met de korte doorlooptijd van het voorstel van wet waren op het moment van de aanvraag van het advies de uitvoeringskosten van de Belastingdienst nog niet volledig geïnventariseerd. Dit is inmiddels wel het geval. De memorie van toelichting is op dit punt aangepast.

#### *10. Redactionele kanttekeningen*

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

#### *10. Redactionele kanttekeningen*

Aan beide redactionele kanttekeningen is gevolg gegeven.

Ten slotte is van de gelegenheid gebruikgemaakt om naar aanleiding van het Begrotingsakkoord 2013 de terugsluis van de opbrengst van de verhoging van het algemene btw-tarief anders vorm te geven. In

<sup>1</sup> Paragraaf 11 van de memorie van toelichting vermeldt 25 fte voor 2013 en 5 fte voor 2014.

<sup>2</sup> Paragraaf 11 van de memorie van toelichting.



paragraaf 2 van het algemeen deel van de memorie van toelichting zijn deze maatregelen toegelicht. Daarnaast is een aantal redactionele en technische verbeteringen in het voorstel van wet en de memorie van toelichting aangebracht.

*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,  
J. P. H. Donner*

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. W06.12.0169/III met redactionele kanttekeningen die de Afdeling in overweging geeft.**

- In het voorgestelde artikel X, onderdeel A, tweede lid, de vervangende tekst vervangen door: eerste en tweede lid.
- Het voorgestelde artikel XV, eerste lid, onderdeel b, opnemen in een apart lid en formuleren als een afwijking van de in de aanhef van het eerste lid opgenomen vaste datum van inwerkingtreding.