

Vergaderjaar 2024–2025

36 602

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2025)

Nr. 4

ADVIES AFDELING ADVISERING RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT¹

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State d.d. 9 september 2024 en het nader rapport d.d. 13 september 2024, aangeboden aan de Koning door de Staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 2 september 2024, no. 2024001804, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 9 september 2024, No. W06.24.00239/III, bied ik U, hierbij aan.

Het kabinet is de Afdeling erkentelijk voor de voortvarendheid waarmee het advies over het bovenvermelde voorstel is uitgebracht.

Naar aanleiding van het advies, dat hieronder cursief is opgenomen, merk ik het volgende op.

Bij Kabinetsmissive van 2 september 2024, no.2024001804, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris Toeslagen en Douane, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2025), met memorie van toelichting.

Het wetsvoorstel Belastingplan 2025 bevat 34 maatregelen en maakt onderdeel uit van het pakket Belastingplan 2025. Dit pakket bestaat, naast het genoemde wetsvoorstel, uit de volgende negen wetsvoorstellen:

- Wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2025;*
- Wetsvoorstel Belastingplan BES-eilanden 2025;*
- Wetsvoorstel Wet tegemoetkoming onterechte afwijzing buitengerechtigde schulddreiging;*

¹ 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

- *Wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2025;*
- *Wetsvoorstel tot wijziging van de Wet op het kindgebonden budget tot intensivering van het kindgebonden budget in verband met de koopkrachtondersteuning in 2025;*
- *Wetsvoorstel tot wijziging van de Algemene nabestaandenwet en de Participatiewet in verband met het in 2025, 2026, en 2027 niet afbouwen van de dubbele algemene heffingskorting in het referentiemimumloon;*
- *Wetsvoorstel tot wijziging van enkele wetten ter uitvoering van de beëindiging van de salderingsregeling voor elektriciteit en enkele technische wijzigingen;*
- *Wetsvoorstel tot wijziging van de Wet verlaging eigen bijdrage huurtoeslag, de Wet op de huurtoeslag en enkele andere wetten ter verbetering van de koopkracht en vereenvoudiging van de regeling;*
- *Wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2025.²*

De Afdeling advisering van de Raad van State onderschrijft het door de regering benoemde belang van een zorgvuldige parlementaire behandeling en spreiding van wetgeving, maar merkt op dat de regering aan haar eigen uitgangspunt en gevoelde noodzaak om tot spreiding van wetgeving over te gaan nog geen uitvoering lijkt te geven.

Verder merkt de Afdeling op dat niet alle wetsvoorstellen en de daarin opgenomen maatregelen zich lenen voor opname in het pakket Belastingplan 2025. De reden hiervoor is dat niet alle maatregelen een budgettaire samenhang hebben met de begroting van volgend jaar. Het pakket Belastingplan kent vanwege die budgettaire samenhang een zeer strak, vooraf vastgesteld, tijdpad waarin het volledige wetgevingstraject moet worden doorlopen. Wanneer de opname van maatregelen in een pakket belastingplan niet op die budgettaire samenhang gebaseerd wordt, wordt het parlementaire proces bemoeilijkt door een stapeling van voorstellen die ook afzonderlijk en op een ander moment kunnen worden behandeld.

Voor maatregelen die omvangrijk, complex of politiek omstrede zijn, is – ook als een dergelijke maatregel onderdeel uitmaakt van het pakket Belastingplan – een separaat wetsvoorstel het aangewezen instrument, in plaats van deze op te nemen in een verzamelwetsvoorstel. De Afdeling wijst erop dat dit vanwege de politieke discussie in ieder geval aan de orde is voor de maatregel «opheffen meerdere posten verlaagd btw-tarief».

De Afdeling wijst verder op het belang van internetconsultatie en maakt opmerkingen over de gedeeltelijke afschaffing van het verlaagd btw-tarief voor logies en cultuur, de globaal-evenwicht argumentatie voor de verlaging van het box 2-toptarief, de fiscale oplossing voor eenverdieners, de toepassing van het kader beleidsbesluiten vooruitlopend op wetgeving en de uniformering van de definities van personenvervoertuigen.

De Afdeling heeft een aantal opmerkingen bij het wetsvoorstel en adviseert het voorstel in verband met de opmerkingen over een zorgvuldige parlementaire behandeling deels te heroverwegen.

² Het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2025 is ook onderdeel van het pakket, maar hiervoor heeft de Afdeling op 19 juni 2024 al een advies vastgesteld, W06.24.00033/III.

1. Zorgvuldige parlementaire behandeling

a. Spreiding van wetgeving

De regering vermeldt in de toelichting te hechten aan spreiding van fiscale wetgeving. Dit omdat een ruime, reële voorbereidingstijd voor nieuwe wetgeving en de gelegenheid voor beide Kamers der Staten-Generaal om daar zorgvuldig naar te kijken, de kwaliteit van wetgeving ten goede komt. De regering wijst erop dat Kamerleden van beide Kamers en diverse adviesorganen hier ook al geruime tijd terecht aandacht voor vragen. In de toelichting is om die reden een aantal uitgangspunten voor fiscale wetgeving opgenomen.³

Het eerste uitgangspunt is dat de beleidsmatig meest ingrijpende en voorzienbare wetsvoorstellen over de kabinetsperiode worden gespreid en als zelfstandig wetsvoorstel met een eigen regulier wetgevingstraject worden ingediend.

De Afdeling onderschrijft het belang van een zorgvuldige parlementaire behandeling, spreiding van wetgeving en voornoemd uitgangspunt, maar merkt op dat de regering aan haar eigen uitgangspunt en gevoelde noodzaak om tot spreiding van wetgeving over te gaan nog geen uitvoering lijkt te geven. Vrijwel alle fiscale maatregelen zijn ook dit jaar opgenomen in het pakket Belastingplan en lopen mee in het daarvoor geldende spoedtraject. Een zorgvuldige parlementaire behandeling staat bij een spoedproces zoals dat geldt voor het pakket Belastingplan onder grote druk. Het is daarom noodzakelijk om kritisch te bezien welke maatregelen daarvan onderdeel moeten uitmaken. Het uitvoering geven aan het voornemen om fiscale wetgeving te spreiden is daarin een eerste stap.

b. Samenstelling pakket Belastingplan 2025

De oorspronkelijke functie van het belastingplan en het indienen hiervan op Prinsjesdag is maatregelen te nemen met een budgettaire samenhang met de begroting van volgend jaar en deze per 1 januari van het komende jaar in werking te laten treden. Vanwege deze samenhang kent het pakket Belastingplan een zeer strak, vooraf vastgesteld, tijdpad waarin het volledige wetgevingstraject moet worden doorlopen.

De Afdeling benadrukt dat het van belang is recht te doen aan voornoemde functie en een zorgvuldig parlementair proces niet te bemoeilijken door een stapeling van voorstellen en maatregelen die ook afzonderlijk en op een ander moment kunnen worden behandeld.

In een brief van 20 maart 2024⁴ heeft ook de Tweede Kamer gewezen op de grote omvang van het pakket van vorig jaar en op de motie Nijboer⁵ waarin is verzocht om fiscale wetten zo veel mogelijk verspreid over het jaar in te dienen en bij het belastingplan alleen de op dat moment noodzakelijke wetgeving te behandelen.

De Afdeling heeft bij het vorige belastingplan geadviseerd terughoudend te zijn bij de criteria voor opname van maatregelen in het pakket Belastingplan.⁶ Aanvullend op de vijf criteria van de regering van vorig jaar, is

³ Memorie van toelichting, paragraaf 2, onder spreiding van wetgeving.

⁴ Brief vaste commissie voor Financiën van 20 maart 2024, verzoek informatie over fiscale voorstellen pakket Belastingplan 2025, 2024D10755.

⁵ Kamerstukken II 2018/19, 35 026, nr. 51.

⁶ Advies van de Afdeling advisering van de Raad van State van 11 september 2023 over het wetsvoorstel Belastingplan 2024 (W06.23.00273/III), Kamerstukken II 2023/24, 36 418, nr. 4.

in de toelichting op het wetsvoorstel Belastingplan 2025 echter nog een zesde criterium, aanzienlijke verbetering van de uitvoering, opgenomen.⁷ Afgezien van het eerste criterium, budgettaire samenhang met de begroting van volgend jaar, zijn de criteria niet voldoende onderscheidend. De criteria zijn dermate ruim en subjectief dat voor vrijwel iedere beoogde maatregel een haakje gevonden kan worden om deze onder één van de zes criteria te brengen. Dit betekent dat het een tamelijk willekeurige keuze lijkt om een maatregel wel of niet op te nemen in een pakket belastingplan.

De Afdeling merkt op dat bij een deel van de in het pakket opgenomen maatregelen budgettaire samenhang met de begroting van volgend jaar ontbreekt of opname lijkt te zijn ingegeven door de enkele wens om inwerkingtreding per 1 januari 2025 mogelijk te maken.⁸ Verder is bij diverse maatregelen een latere inwerkingtredingsdatum dan 1 januari 2025 beoogd.

De Afdeling begrijpt dat het wenselijk kan zijn tijdig duidelijkheid te bieden over bepaalde beoogde maatregelen en dat hiervan een zeker aankondigingseffect moet uitgaan. Dit betekent echter niet automatisch dat dergelijke maatregelen of wetsvoorstellen in het pakket Belastingplan moeten worden opgenomen. Een wetsvoorstel kan ook op een ander moment dan Prinsjesdag worden ingediend en hiervoor wordt bij voorkeur een regulier tijdpad gevolgd. Dit tijdpad hoeft niet pas kort voor het beoogde inwerkingtredingsmoment van bijvoorbeeld 2026 of 2027 te worden begonnen, maar kan ook in het najaar van 2024 gestart worden als de regering dat wenselijk acht. Dit leidt mede tot de beoogde spreiding van wetgeving.

Gelet op het belang van een zorgvuldig parlementair proces en het recht doen aan de functie van het belastingplan adviseert de Afdeling om per wetsvoorstel en de daarin opgenomen maatregelen te bezien of er noodzaak is om deze in het pakket Belastingplan 2025 op te nemen, die noodzaak in de toelichting dragend te motiveren en waar die noodzaak ontbreekt de betreffende onderdelen uit het pakket te halen.

c. Samenstelling van in het pakket opgenomen wetsvoorstellen

In het pakket Belastingplan 2025 is een aantal verzamelwetsvoorstellen opgenomen waaronder het wetsvoorstel Belastingplan 2025 en het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2025 (OFM25) waarin een grote verscheidenheid aan maatregelen is opgenomen.⁹

Beide genoemde wetsvoorstellen zijn omvangrijk en divers van samenstelling. Volgens de toelichting op beide voorstellen is de omvang van de verschillende maatregelen beperkt en is het op voorhand niet de verwachting dat onderdelen van deze voorstellen dermate politiek omstreden zijn, dat een goede parlementaire behandeling van andere onderdelen in het geding komt.¹⁰

⁷ Memorie van toelichting, paragraaf 2, onder spreiding van wetgeving.

⁸ Het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2025, dat vanwege een langer dan door de regering verwacht voortraject niet voor het zomerreces kon worden ingediend, is hier een voorbeeld van.

⁹ Zie voor opmerkingen over de aard en samenstelling van het verzamelwetsvoorstel tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten die betrekking hebben op de BES-eilanden (Belastingplan BES-eilanden 2025) het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State van 9 september 2024, W06.24.00225/III.

¹⁰ Memorie van toelichting wetsvoorstel Belastingplan 2025, paragraaf 2, onder verzamelwetsvoorstellen en memorie van toelichting wetsvoorstel OFM25, paragraaf 1, onder verzamelwetsvoorstellen.

De functie van een wetsvoorstel belastingplan is het nemen van maatregelen met een budgettaire samenhang met de begroting van volgend jaar. Budgettaire samenhang dient vanwege de aard van het belastingplan dan ook de enige reden te zijn voor opname van een maatregel in het wetsvoorstel.¹¹ Het ook opnemen van maatregelen met een andere aard vertroebelt voornoemde functie.

Vooraf voor maatregelen die omvangrijk, complex of politiek omstreden zijn, is – ook als een dergelijke maatregel onderdeel uitmaakt van het pakket Belastingplan – een separaat wetsvoorstel het aangewezen instrument. Een zorgvuldige parlementaire behandeling betekent ook dat beide Kamers der Staten-Generaal voldoende tijd hebben om zich over de beoogde maatregelen te beraden en zij recht kunnen doen aan hun functie. Omdat de Eerste Kamer een voorliggend wetsvoorstel uitsluitend kan aannemen of verwerpen bemoeilijkt opname van veel verschillende maatregelen in een wetsvoorstel – vooral als deze maatregelen om een gedegen afzonderlijke weging vragen – nog sterker haar functie in het wetgevingsproces.

De Afdeling merkt op dat in ieder geval voor de in het wetsvoorstel Belastingplan 2025 opgenomen maatregel «opheffen meerdere posten verlaagd btw-tarief» een separaat wetsvoorstel nodig is. De aankondiging hiervan heeft tot politieke discussie geleid. De kans is groot dat deze maatregel een dusdanig grote stempel zal drukken op de parlementaire behandeling van dit wetsvoorstel dat minder aandacht kan zijn voor overige daarin opgenomen maatregelen. Dit wordt versterkt door de beperkte beschikbare tijd voor behandeling en de grote spoed van het proces als geheel.

Het kabinet begrijpt de zorgen van de afdeling en de kanttekeningen bij het opnemen van deze maatregel «opheffen meerdere posten verlaagd btw-tarief» in het Belastingplan 2025. Het kabinet licht daarom graag toe waarom het deze keuze heeft gemaakt. Deze maatregel maakt integraal onderdeel uit van het koopkrachtpakket dat het kabinet wenst te realiseren. Het opnemen van deze maatregel in een separaat wetsvoorstel leidt ertoe dat die koppeling wordt losgelaten. Dat levert een fors risico op voor de financiering van het koopkrachtpakket. Een separaat wetsvoorstel is om die reden niet wenselijk. Daarnaast is het noodzakelijk om ondernemers de gelegenheid te geven zich op de wijzigingen voor te bereiden en hun ICT-systemen hierop aan te passen. Over een apart wetsvoorstel buiten het wetsvoorstel Belastingplan 2025, dat wel onderdeel is van het pakket belastingplan 2025, kan in beginsel tijdig worden gestemd (zodat het wetsvoorstel voor 1 januari 2025 kan zijn aangenomen), maar indien de Eerste of Tweede Kamer de stemming over dit wetsvoorstel onverhoopt uitstelt, leidt dit tot aanzienlijk minder voorbereidingstijd voor partijen. En mocht onverhoopt het wetsvoorstel geen meerderheid behalen, dan valt de dekking van het koopkrachtpakket deels weg. Dit geldt des te meer voor een wetsvoorstel los van het pakket belastingplan 2025. Immers, dan volgt een eigen parlementair proces en dan kan niet worden gezegd op welke termijn stemming in de Eerste en Tweede Kamer mogelijk is en per wanneer daarmee duidelijkheid over de wetgeving kan worden gegeven aan de relevante partijen. Ook voorkomt opname in het Belastingplan 2025 dat door middel van vooruitbetalingen in 2025 tot na 1 januari 2026 het verlaagde tarief van toepassing is op prestaties die na die datum worden verricht. Omdat het in bepaalde sectoren, bijvoorbeeld bij de podiumkunsten, gebruikelijk is dat er vooruitbetalingen plaatsvinden, ligt het voor de hand om al bij de start van 2025 overgangsrecht in

¹¹ Behoudens wellicht kleine maatregelen die meelopen in het wetsvoorstel vanwege samenloop met maatregelen die budgettair relevant zijn.

werking te laten treden om te voorkomen dat de maatregel vanaf 2026 minder oplevert dan begroot. Wederom om de benodigde dekking te realiseren voor het door het kabinet voorgestelde koopkrachtpakket. Een apart wetsvoorstel buiten het pakket belastingplan 2025 zal niet eerder dan in de tweede helft van 2025 aangenomen kunnen worden (en zoals hiervoor aangegeven brengt het opnemen van het wetsvoorstel in het pakket belastingplan 2025 eveneens het reële risico met zich mee dat de wetgeving niet voor 1 januari 2025 wordt aangenomen). Om bij een apart wetsvoorstel toch de volledig beoogde opbrengst in 2026 te realiseren, zou terugwerkende kracht nodig zijn. Die terugwerkende kracht zou dan moeten regelen dat in verband met vooruitbetalingen die in 2025 zijn gedaan voordat het overgangsrecht van kracht werd, maar die zien op voorstellingen in 2026, alsnog het algemene tarief van toepassing is. Het gevolg daarvan zou zijn dat consumenten voor kaartjes die zij vooruit hebben betaald op een later moment alsnog een aanvullende btw-betaling moeten doen, dan wel dat ondernemers die aanvullende btw-last zelf moeten dragen. Beide gevolgen acht het kabinet onwenselijk. Het laten ingaan van het overgangsrecht per 1 januari 2025 voorkomt deze situaties.

In het licht van het voorgaande is ook voor de in het wetsvoorstel OFM25 opgenomen wijzigingen in de Wet minimumbelasting 2024 een separaat wetsvoorstel het aangewezen instrument. De voorgestelde wijzigingen zijn complex en redelijk omvangrijk. Het is van belang dat beide Kamers der Staten-Generaal voldoende tijd en ruimte hebben om zich zorgvuldig in deze maatregelen te verdiepen en daarbij waar nodig externe expertise te betrekken om de impact van de maatregelen goed in te kunnen schatten. De Afdeling vindt derhalve de keuze opmerkelijk om de wijzigingen in de minimumbelasting op te nemen in een verzamelwetsvoorstel waar ook nog het spoedproces van het pakket Belastingplan voor geldt.¹²

De Afdeling adviseert in ieder geval voornoemde maatregelen elk in een separaat wetsvoorstel op te nemen. Zij adviseert verder het wetsvoorstel Belastingplan 2025 te beperken tot die maatregelen die budgettaire gevolgen hebben voor de begroting van volgend jaar. Ook adviseert zij steeds te toetsen of een bepaalde maatregel zich leent voor opname in een verzamelwetsvoorstel en of het noodzakelijk is de betreffende maatregel mee te laten lopen in een spoedtraject voor wetgeving.

De Afdeling merkt op dat de wijzigingen in de Wet minimumbelasting, die onderdeel zijn van het wetsvoorstel OFM25 complex en redelijk omvangrijk zijn en daarom een separaat wetsvoorstel het aangewezen instrument is. Het kabinet heeft dit advies van de Afdeling overgenomen en de voorgestelde wijzigingen in de Wet minimumbelasting 2024 opgenomen in een separaat wetsvoorstel (Wet aanpassing Wet minimumbelasting 2024). Hiermee vormen de voorgestelde wijzigingen in de Wet

¹² Andere landen hebben op dit punt andere keuzes gemaakt. Zo is in Finland (Stephanie Soong, Finland Seeks Input on Global Minimum Tax Law Amendments, Tax Notes International 19 augustus 2024, p. 1265–1266) en Duitsland (Stephanie Soong, Germany Asks for Input on Global Minimum Tax Amendments, Tax Notes International 26 augustus 2024, p. 1411–1412) gekozen voor separate wetsvoorstellen en het in internetconsultatie brengen van die voorstellen. In Zweden is het separate voorstel vanwege het belang daarvan voorgelegd aan de wetgevende raad (Stephanie Soong, Sweden Refers Draft Pillar 2 Tax Changes to Legislative Council, Tax Notes International 26 augustus 2024, p. 1430). Ook in Denemarken is sprake van een separate wet (Orbitax, Denmark Publishes Law to Ensure Minimum Taxation Act Meets OECD Model Rules and Guidelines for Pillar 2 Global Minimum Tax and Amend Non-Cooperative List, Orbitax Tax News & Alerts 25 juni 2024, <https://orbitax.com/news/archive.php/Denmark-Publishes-Law-to-Ensur-56041>).

minimumbelasting 2024 geen onderdeel meer van het wetsvoorstel OFM25.

d. Consultatie

Bepaalde maatregelen van voorliggend wetsvoorstel zijn individueel voor internetconsultatie uitgezet.¹³ Dit geldt echter bijvoorbeeld niet voor de maatregel «opheffen meerdere posten verlaagd btw-tarief». Het wetsvoorstel OFM25 is vanwege het spoedtraject niet ter internetconsultatie aangeboden. Er heeft dus ook geen internetconsultatie plaatsgevonden over de wijzigingen in de Wet minimumbelasting 2024.

De Afdeling wijst erop dat de regering als uitgangspunt voor internetconsultatie heeft het ten behoeve van de transparantie in principe in internetconsultatie brengen van wetgeving.¹⁴ Voor zover het maatregelen betreft die sinds het aantreden van het nieuwe kabinet zijn opgekomen en die per 1 januari 2025 in werking moeten treden, heeft de Afdeling er begrip voor dat de tijd tussen het aantreden en Prinsjesdag 2025 te kort was om hiervoor een internetconsultatie te houden. Dit geldt evenwel niet voor voorgestelde maatregelen die op een later moment dan per 1 januari 2025 in werking moeten treden.¹⁵

Volgens de toelichting bij het voorliggende wetsvoorstel is over de maatregel «opheffen meerdere posten verlaagd btw-tarief» gesproken met sectorvertegenwoordigers. De Afdeling merkt op dat dergelijke gesprekken niet zonder meer een internetconsultatie kunnen vervangen. De groep btw-ondernemers is zeer divers en hoeft zich niet in alle gevallen vertegenwoordigd te voelen.

Ook op dit punt begrijpt het kabinet de zorgen van de afdeling. Hiervoor is opgenomen dat het kabinet de opbrengsten van deze maatregel wenst in te zetten om zijn koopkrachtpakket te realiseren. Daarom is de maatregel opgenomen in het Belastingplan 2025. Het (nadelige) gevolg hiervan is dat het gelet op de beperkte tijd niet mogelijk is om het voorstel ter internetconsultatie voor te leggen. Om dit gevolg te mitigeren is ervoor gekozen om met zo veel mogelijk relevante vertegenwoordigende partijen/stakeholders in gesprek te gaan. Deze gesprekken hebben geleid tot aanvullende toelichtingen en verduidelijkingen in de memorie van toelichting, bijvoorbeeld op het gebied van neutraliteit en afbakening.

Met een internetconsultatie worden onder meer alle delen van de maatschappij die door de voorgestelde maatregelen worden geraakt in de gelegenheid gesteld op een voorstel te reageren. Gelet op het streven naar transparantie en de aard van de maatregelen, die ook veel individuele burgers raken, is het van belang dat ook zij de mogelijkheid krijgen hun input te leveren.

Dergelijke input is ook wenselijk voor de wijzigingen in de minimumbelasting die zijn opgenomen in het wetsvoorstel OFM25, nu deze grote gevolgen kunnen hebben voor bedrijven die met die belasting te maken krijgen.

De Afdeling merkt op dat er geen internetconsultatie heeft plaatsgevonden over de wijzigingen in de Wet minimumbelasting 2024. De Afdeling heeft evenwel er begrip voor dat de tijd tussen het aantreden en Prinsjesdag 2025 te kort was om een internetconsultatie te houden, voor

¹³ Memorie van toelichting, paragraaf 13.

¹⁴ Kamerstukken II 2016/17, 29 515, nr. 397, p. 5.

¹⁵ Zoals de wijzigingen rond het verlaagd btw-tarief per 2026, zie onderdeel 2 van het advies.

zover het maatregelen betreft die sinds het aantreden van het nieuwe kabinet zijn opgekomen en die per 1 januari 2025 in werking moeten treden. Het kabinet benadrukt allereerst het belang om de internationale regels rondom de minimumbelasting (zogenoemde Pijler 2-regels), waaronder de verschillende administratieve richtsnoeren van de OESO en aangenomen door het IF, zo snel mogelijk om te zetten in regelgeving. Vanwege de consistente toepassing van de Pijler 2-regels in de verschillende staten die de administratieve richtsnoeren hebben onderschreven, is het van belang dat deze staten de administratieve richtsnoeren toepassen en daar waar nodig in regelgeving opnemen. Indien staten dit niet zouden doen, dan kan dit tot gevolg hebben dat er discrepanties ontstaan met de toepassing van de regels ten aanzien van het buitenland. Dit zou tot veel onzekerheid bij het bedrijfsleven en de Belastingdienst kunnen leiden, met mogelijk dubbele belasting en dubbele niet-belasting tot gevolg. Daarnaast wordt er momenteel op OESO-niveau een peer review proces vormgegeven om te beoordelen welke landen een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel, een kwalificerende binnenlandse bijheffing en een kwalificerende onderbelastingmaatregel hebben geïmplementeerd. Hierbij is het van belang dat naast de OESO-modelregels, ook de administratieve richtsnoeren tijdig zijn geïmplementeerd. Voor de volledigheid merkt het kabinet op dat administratieve richtsnoeren ook in overeenstemming zijn met de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing. Dit blijkt uit de verklaringen van de Ecofinraad en de Europese Commissie, die zijn besproken tijdens de Ecofinraad van 9 november 2023. Gelet op al het voorgaande, acht het kabinet het van belang dat de wijzigingen in de Wet minimumbelasting 2024 zo snel mogelijk in werking treden. Daarom zijn deze wijzigingen opgenomen in het pakket Belastingplan 2025. Verder heeft het kabinet bij de beoordeling van de vraag of de voorgestelde wijzigingen in de Wet minimumbelasting 2024 ter internetconsultatie moeten worden aangeboden de volgende aspecten in overweging genomen. De wijzigingen in de Wet minimumbelasting 2024 zien onder meer op de resterende onderwerpen uit de administratieve richtsnoeren van februari en juli 2023 en enkele onderdelen uit de administratieve richtsnoeren van december 2023. Gelet op de timing van het publiceren van deze richtsnoeren, de complexiteit die samenhangt met de materie en het streven van het kabinet om de Pijler 2-regels zo snel en volledig mogelijk in regelgeving om te zetten, heeft het kabinet alle beschikbare tijd benut om kwalitatieve wetgeving op te stellen. Het is niet mogelijk gebleken om binnen dit krappe tijdspad een internetconsultatie te realiseren. Bovendien is er beperkte beleidsvrijheid om af te wijken van de internationaal afgesproken toepassing van de Pijler 2-regels vanwege een internationaal consistente toepassing van deze regels. Daarbij acht het kabinet ook van belang dat de wijzigingen verduidelijking geven aan de praktijk in de toepassing van de Wet minimumbelasting 2024 en daarmee zeer wenselijk zijn. Het kabinet heeft in de memorie van toelichting verduidelijkt waarom de wijzigingen in de Wet minimumbelasting 2024 niet voor internetconsultatie zijn aangeboden.

Voor de maatregelen in de btw en de minimumbelasting lijkt er – ook als deze in een separaat wetsvoorstel worden opgenomen, zoals hiervoor is geadviseerd -bovendien geen noodzaak deze maatregelen in het voorliggende pakket Belastingplan op te nemen. Bij het op een ander moment indienen van een separaat wetsvoorstel zou voldoende tijd beschikbaar moeten zijn om een internetconsultatie te houden.

De Afdeling adviseert in ieder geval voor de maatregelen in de btw en in de minimumbelasting een internetconsultatie te houden en deze maatregelen op te nemen in separate wetsvoorstellen die geen onderdeel uitmaken van het pakket Belastingplan 2025.

e. Conclusie

De Afdeling onderschrijft het streven van de regering naar spreiding van wetgeving en het als zelfstandig wetsvoorstel met een eigen regulier wetgevingstraject gespreid over de kabinetsperiode indienen van de meest ingrijpende en voorzienbare wetsvoorstellen. De Afdeling merkt echter op dat de regering nog geen uitvoering lijkt te geven aan haar eigen uitgangspunt en gevoelde noodzaak om tot spreiding van wetgeving over te gaan.

Vrijwel alle fiscale maatregelen zijn ook dit jaar opgenomen in het pakket Belastingplan en lopen mee in het spoedtraject dat alleen bedoeld is voor maatregelen die samenhangen met de begroting van het volgend jaar en om die reden per 1 januari van dat jaar in werking moeten treden.

Gelet op het belang van een zorgvuldig parlementair proces en het recht doen aan de functie van het belastingplan adviseert de Afdeling om per wetsvoorstel en de daarin opgenomen maatregelen te bezien of er noodzaak is om deze in het pakket Belastingplan 2025 op te nemen, die noodzaak in de toelichting dragend te motiveren en waar die noodzaak ontbreekt de betreffende onderdelen uit het pakket te halen.

Verder adviseert zij steeds te toetsen of een maatregel zich wel leent voor opname in een verzamelwetsvoorstel en of het noodzakelijk is de betreffende maatregel mee te laten lopen in een spoedtraject voor wetgeving. Dit mede in het licht van het recht doen aan de functie van beide Kamers der Staten-General en in het bijzonder die van de Eerste Kamer.

Voor de maatregel «opheffen meerdere posten verlaagd btw-tarief» en de wijzigingen in de Wet minimumbelasting 2024 adviseert de Afdeling in ieder geval een separaat wetsvoorstel in te dienen dat een regulier wetgevingstraject doorloopt. Voorts adviseert zij deze voorstellen voor internetconsultatie aan te bieden.

Het belastingstelsel is continu aan verandering onderhevig, steeds met als doel om het belastingstelsel beter te maken en te waarborgen dat onze publieke voorzieningen en maatschappelijke opgaven gefinancierd kunnen worden. Elk jaar stelt het kabinet daarvoor het wetsvoorstel Belastingplan op. Dit jaar bestaat het pakket Belastingplan uit 10 wetsvoorstellen. Twee van deze wetsvoorstellen, het wetsvoorstel Belastingplan 2025 en het wetsvoorstel Overige Fiscale Maatregelen 2025, zijn verzamelwetsvoorstellen met maatregelen die zijn verspreid over een groot aantal beleidsterreinen. Binnen de overige 8 wetsvoorstellen zijn wijzigingen inhoudelijk nauwer verbonden.

Het kabinet hecht net als de Raad van State aan het spreiden van fiscale wetgeving. Om aan deze oproep tegemoet te komen, hanteert het kabinet, zoals aangegeven in de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel Belastingplan, de volgende uitgangspunten voor fiscale wetgeving:

1. De beleidsmatig meest ingrijpende en voorzienbare wetsvoorstellen over de kabinetsperiode spreiden en als zelfstandig wetsvoorstel met een eigen regulier wetgevingstraject indienen.
2. Minder beleidsmatig en meer technische en kleinere fiscale wijzigingen opnemen in een fiscale verzamelwet, die als zelfstandig wetsvoorstel met een eigen regulier wetgevingstraject in het voorjaar wordt ingediend.
3. Fiscale wetgeving opnemen in een pakket Belastingplan als een van de volgende omstandigheden speelt:

- Er bestaat een budgettaire samenhang met de begroting van het volgende jaar.
- Er een Europeesrechtelijke verplichting bestaat voor een inwerkingtredingsdatum die niet met een regulier wetgevingstraject gehaald kan worden.
- Er noodzaak bestaat om de gevolgen van een arrest zo snel mogelijk te repareren.
- De maatregel leidt tot een aanzienlijke verbetering voor de uitvoering of vereenvoudiging van het stelsel.
- Het is voor de uitvoering van belang dat de betreffende wetgeving tijdig is aangenomen door beide Kamers zodat het op een bepaald moment uitgevoerd kan worden.

Deze uitgangspunten zijn ook bij de planning van de fiscale wetgeving voor komend jaar gehanteerd. Het wetsvoorstel *Wet flankerende fiscale maatregelen bij de Wet implementatie richtlijn grensoverschrijdende omzettingen, fusies en splitsingen* en het wetsvoorstel *Wet Ambtshalve teruggaaf inkomstenbelasting* zijn bewust niet opgenomen in het pakket Belastingplan. Het kabinet verwacht deze wetsvoorstellen nog voor het eind van het jaar bij de Tweede Kamer in te dienen. Tevens worden de implementatiewet van de *DAC8-richtlijn* en het wetsvoorstel *Fiscale Verzamelwet 2026* volgend jaar als zelfstandig wetsvoorstel bij de Tweede Kamer aangeboden. Daarnaast is het wetsvoorstel *Wet werkelijke rendement box 3* voor de zomer voor advies aangeboden bij de Raad van State. Fiscale wetgeving is – waar mogelijk – over de komende jaren gespreid.

Het kabinet deelt de opmerkingen van de Afdeling dat het pakket Belastingplan bij voorkeur voornamelijk bestaat uit maatregelen waar een wezenlijk budgettair belang mee gemoeid is en dat andere maatregelen opgenomen worden in verzamel- of zelfstandige wetsvoorstellen die een eigenstandig – al dan niet spoedeisend – traject volgen. Naarmate de omvang van het pakket Belastingplan toeneemt bestaat het risico dat de zorgvuldigheid en kwaliteit van de wetgeving en de parlementaire behandeling onder druk komen te staan.

Het kabinet beaamt dat het in de praktijk lastig is om het pakket Belastingplan strikt te beperken tot het jaarlijkse wetsvoorstel Belastingplan. Het wetsvoorstel Belastingplan bevat dit jaar niet enkel maatregelen die strikt aan eerdergenoemde voorwaarden voldoen. Tegelijkertijd biedt het Belastingplan een voortvarendheid in het wetgevingsproces dat wenselijk kan zijn om maatschappelijke problemen, een technische omissie of een heffingslek met urgentie aan te pakken. Het kabinet is van mening dat er dit jaar uiteenlopende urgente doelen zijn en dat er doelgroepen zijn waarvoor aanpassingen in het fiscale stelsel noodzakelijk zijn. Daarbij kan gedacht worden aan de sterke wens van het kabinet om het belastingstelsel te vereenvoudigen, het compenseren van burgers onder de armoedegrens of de werklast de Belastingdienst weer beheersbaar te krijgen. Het pakket Belastingplan 2025 is – hoewel dit niet is beperkt tot wettelijke verankering van maatregelen uit de begrotingsbesluitvorming – zo veel mogelijk beperkt tot maatregelen die met ingang van 1 januari 2025 in werking moeten treden. Dit geldt bijvoorbeeld voor maatregelen die met het oog op de uitvoerbaarheid voor 1 januari 2025 in het Staatsblad moeten zijn opgenomen of voor maatregelen die een budgettaire samenhang kennen met de begroting voor 2025. Maatregelen zoals het afschaffen van de diverse verlaagde btw-tarieven hebben weliswaar een beoogde inwerkingtredingsdatum van 1 januari 2026, maar het is wenselijk deze al in dit Belastingplan op te nemen om ondernemers en de Belastingdienst in de gelegenheid te stellen zich op deze wijzigingen voor te bereiden. Dit kabinet heeft daarbij bovendien getracht niet alle

maatregelen in het wetsvoorstel Belastingplan 2025 op te nemen, maar deze deels – waar de inhoud dan wel omvang daartoe noopt – in separate wetsvoorstellen onder te brengen. Voorbeelden hiervan zijn het wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2025 en het wetsvoorstel Belastingplan BES-eilanden 2025. Op deze manier volgen de wetsvoorstellen wel het parlementaire proces van het Belastingplan maar wordt het parlement wel de mogelijkheid geboden deze onderwerpen van een separaat politiek eindoordeel te voorzien.

2. Opheffen meerdere posten verlaagd btw-tarief

a. Inhoud van het voorstel

Voorgesteld wordt per 1 januari 2026 voor meerdere posten in plaats van het verlaagde btw-tarief van 9% het algemene btw-tarief van 21% toe te passen. Dit betreft posten op het gebied van logies en cultuur.

Bij logies ziet dit op het verstrekken van logies voor kort verblijf.¹⁶ Het verlaagde btw-tarief blijft wel gelden voor het geven van gelegenheid tot kamperen.¹⁷

Bij cultuur ziet dit op culturele goederen en diensten. Door de voorgestelde maatregelen wordt het verlaagde btw-tarief afgeschaft voor kunst, boeken, kranten, tijdschriften en het uitlenen daarvan,¹⁸ het geven van gelegenheid om te sporten en te baden, het verstrekken van toegang tot musea, podiumkunsten en toegang tot sportwedstrijden.¹⁹ Het verlaagde btw-tarief blijft wel gelden voor het verlenen van toegang tot attractieparken, speel- en siertuinen, en andere dergelijke primair en permanent voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorzieningen, circussen, dierentuinen en bioscopen.²⁰

b. Gevolgen van afschaffen verlaagd btw-tarief

De toelichting vermeldt als doel van het deels afschaffen van het verlaagde btw-tarief voor logies en cultuur het realiseren van een budgettaire opbrengst. Daarnaast zou het deels afschaffen bijdragen aan de vereenvoudiging van het belastingstelsel en zorgen voor een meer consistente belastingheffing op diverse diensten en goederen.²¹

De Afdeling merkt daarbij op dat de voorgestelde maatregelen naast budgettaire opbrengst voor de overheid leiden tot financiële gevolgen voor individuele burgers en het bedrijfsleven.²² Hieraan besteedt de toelichting geen aandacht.

De toelichting gaat evenmin in op mogelijke neveneffecten, zoals gevolgen voor de toegankelijkheid en kwaliteit van publieke basisvoorzieningen – bijvoorbeeld bibliotheken –, cultuur en een pluriforme pers. Dit ook in het licht van de vrijheid van meningsuiting en van informatie zoals gewaarborgd in artikel 7 van de Grondwet, artikel 10 van het Verdrag tot Bescherming van de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden (EVRM) en de artikelen 11 en 13 van het Handvest van de grondrechten

¹⁶ Dit betreft post b11 in Tabel I. behorende bij de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968).

¹⁷ Dit betreft post b10 in Tabel I. behorende bij de Wet OB 1968.

¹⁸ Dit ziet zowel op digitale als fysieke boeken, kranten en tijdschriften.

¹⁹ Dit betref de posten a29, a30, b2, b3, b14-c, b14-d, b14-f, b17 en b 21 in Tabel I. behorende bij de Wet OB 1968.

²⁰ Dit betreft de posten b14-a, b14-b, b14-e, b14-g in Tabel I. behorende bij de Wet OB 1968.

²¹ Memorie van toelichting, paragraaf 5.24.

²² Centraal Planbureau, Analyse hoofdlijnenakkoord 2025–2028, mei 2024, p. 25.

van de Europese Unie.²³ De toelichting besteedt tevens onvoldoende aandacht aan de effecten van de btw-verhoging op logies voor de werkgelegenheid, het concurrentievermogen en de bijdrage aan de economische groei.²⁴

Gelet op de doelstelling om met deze maatregel budgettaire opbrengst te realiseren merkt de Afdeling op dat de toelichting geen aandacht besteedt aan de neveneffecten van de voorgenomen afschaffing van het verlaagde btw-tarief voor de te behalen budgettaire opbrengst. Bijvoorbeeld doordat schoolboeken duurder worden,²⁵ bibliotheken²⁶ meer geld kwijt zijn aan boeken en opvang van onder andere daklozen duurder wordt. Voor zover deze extra uitgaven door de overheid worden bekostigd (al dan niet in de vorm van compensatie)²⁷ resteert voor dat deel per saldo geen budgettaire opbrengst voor de overheid. Het is ten behoeve van de besluitvorming over de maatregelen belangrijk dat de toelichting een totaalinzicht geeft in de financiële gevolgen voor de overheid.

De Afdeling adviseert om de toelichting aan te vullen met de financiële gevolgen voor de samenleving en met de mogelijke neveneffecten van de maatregelen. Zij adviseert deze laatste mede te bezien in het licht van de vrijheid van meningsuiting en van informatie. Voorts adviseert zij om, gezien de doelstelling om budgettaire opbrengst te realiseren, in de toelichting een totaalinzicht te bieden in de financiële gevolgen voor de overheid.

Door de voorgestelde wijzigingen worden de in het voorstel genoemde diensten niet langer belast tegen het verlaagde btw-tarief van 9%, maar tegen het algemene btw-tarief van 21%. Dit heeft gevolgen voor bedrijven en consumenten. Afhankelijk van de prijselasticiteit van de genoemde diensten en de mate van doorberekening zullen bedrijven een lagere marge realiseren voor hun leveringen of dienstverlening en consumenten zullen in veel gevallen een hogere prijs betalen. Dit levert de geraamde opbrengst op die (mede) het koopkrachtpakket van het kabinet moet financieren.

Het is niet mogelijk om individueel in kaart te brengen welke gevolgen deze btw-verhoging heeft voor specifieke consumenten of bedrijven, omdat dit afhankelijk is van een veelvoud van factoren. Hierbij zijn onder andere ontwikkelingen in de inkooprijzen, prijselasticiteit en de stijging of daling van de koopkracht van consumenten van belang. Het kabinet wil hierbij opmerken dat het individuele effect van de btw-verhoging niet los

²³ De Europese Commissie benoemt in haar 2024 Rule of Law rapportage op p. 3 en 9 (https://commission.europa.eu/document/download/27db4143-58b4-4b61-a021-a215940e19d0_en?filename=1_1_58120_communication_rol_en.pdf) pluriformiteit van de media expliciet als een key area voor de rule of law situatie in de lidstaten. Nederland zou in de EU ook een van de weinige, zo niet het enige, land worden dat het algemene tarief op fysieke en digitale kranten toepast. Zelfs Denemarken, dat in beginsel slechts een algemeen tarief van 25% kent, hanteert voor fysieke en digitale kranten en tijdschriften een nihil tarief.

²⁴ Diaologic & Significant APE, Evaluatie van het verlaagde btw-tarief, 2023. Kamerstukken II 2022/23, 32 140, nr. 151, blg-1086482, p. 110 en 111.

²⁵ Op grond van artikel 2.110 van de Wet voortgezet onderwijs 2020 wordt het lesmateriaal voor leerlingen van het voortgezet onderwijs om niet verstrekt. Het Rijk stelt daarvoor een tegemoetkoming aan de scholen beschikbaar.

²⁶ Dit betreft openbare bibliotheken, maar ook bibliotheken bij onderwijsinstellingen, musea en rijksdiensten.

²⁷ In de augustusbrief 2024 is opgenomen dat scholen in het primair en voortgezet onderwijs en mbo-instellingen voor leerlingen onder de 18 jaar zullen worden gecompenseerd voor de btw-verhoging op leermiddelen. Zie ook de budgettaire bijlage bij het hoofdlijnenakkoord waarin is opgenomen dat het afschaffen van het verlaagd btw-tarief op logiesverstrekking gevolgen heeft voor de Ronald McDonald huizen en de daklozenopvang. Zij worden hiervoor gecompenseerd met een subsidie via de begroting van VWS.

kan worden gezien van de overige maatregelen die het kabinet neemt, bijvoorbeeld om de koopkracht te verbeteren.

Het is volgens het kabinet niet opportuun of efficiënt te onderzoeken wat de effecten zijn van de individuele btw-maatregel aangezien deze maatregel onderdeel uitmaakt van een groter geheel dat in algemene zin tot doel heeft de koopkracht te verbeteren. Een btw-verhoging in een sector kan leiden tot een afname van werkgelegenheid in die sector omdat er minder vraag is in die sector. Deze wegevalen vraag zal zich verplaatsten naar andere sectoren waardoor daar de werkgelegenheid kan toenemen. Daarnaast zal de stijging van de koopkracht ook een positief effect hebben op de algehele werkgelegenheid, ook in enige mate in de sectoren die worden getroffen tot de btw-verhoging. Ook zullen ondernemers mogelijk hun bedrijfsmodellen en ondernemersactiviteiten aanpassen aan de nieuw ontstane situatie. Als gevolg van al deze effecten valt niet zinnig vast te stellen welke invloed deze maatregel heeft op de werkgelegenheid.

c. Vereenvoudiging van het belastingstelsel en meer consistente belastingheffing

Volgens de toelichting is de voorgestelde maatregel een beweging naar een meer uniform btw-tarief, hetgeen de doelmatigheid ten goede zou komen.²⁸ De toelichting vermeldt dat een evaluatie van het verlaagde btw-tarief heeft plaatsgevonden.²⁹

De Afdeling merkt echter op dat de toelichting enkel de algemene conclusie van de evaluatie dat het verlaagde btw-tarief deels doeltreffend en niet doelmatig is vermeldt, maar geen aandacht besteedt aan de uitkomsten voor specifiek de af te schaffen posten.³⁰ Niet wordt toegelicht waarom specifiek voor deze posten het verlaagde btw-tarief wordt afgeschaft, terwijl ook voor andere in de evaluatie betrokken posten is geconcludeerd dat ze waarschijnlijk niet doeltreffend³¹ of niet doelmatig zijn.³²

De regering kiest ervoor om aanverwante productgroepen verschillend te behandelen. Zo wordt een onderscheid gemaakt tussen logiesverstrekking binnen het kader van het hotel-, pension- en vakantiebestedingsbedrijf enerzijds en het geven van kampeergelegenheid binnen het kader van het kamp- en vakantiebestedingsbedrijf anderzijds. Hierdoor lijkt bijvoorbeeld verschil te ontstaan in het btw-tarief tussen het met een eigen tent kamperen op een kampeerterrein (verlaagd btw-tarief) versus het

²⁸ Zie memorie van toelichting, paragraaf 5.24, onder doeltreffendheid, doelmatigheid en evaluatie.

²⁹ Dialogic & Significant APE, Evaluatie van het verlaagde btw-tarief, 2023. Kamerstukken II 2022/23, 32 140, nr. 151, blg-1086482.

³⁰ Er zijn acht specifieke categorieën geëvalueerd, waaronder logies en cultuur. Cultuur is vanwege de grote diversiteit in doelen verder onderverdeeld in sectoren te weten: i) boeken, ii) kranten, nieuwsbladen en tijdschriften, iii) musea, iv), podiumkunsten en v) bioscopen, zie paragraaf 3.4 van de evaluatie. Als doelstellingen van het verlaagde btw-tarief voor logies en cultuur noemt de evaluatie het vergroten van de consumptie van bemoegoederen, het ondersteunen van de sector en specifiek voor cultuur en tevens het ondersteunen van de werkgelegenheid. De onderzoekers concluderen dat de doeltreffendheid deels niet vast te stellen is en voor zover dit wel mogelijk is, dat de maatregel mogelijk of waarschijnlijk doeltreffend is. In geen van deze gevallen kon de doelmatigheid met zekerheid worden vastgesteld. In zijn algemeenheid wordt in het rapport opgemerkt dat het verlaagde btw-tarief waarschijnlijk geen doelmatig instrument is om de genoemde doelstellingen te bereiken.

³¹ Arbeidsintensieve diensten, zie paragraaf 3.4.4 van de evaluatie van het verlaagde btw-tarief door Dialogic & Significant APE. Kamerstukken II 2022/23, 32 140, nr. 151, blg-1086482.

³² Voedingsmiddelen en water, arbeidsintensieve diensten algemeen, sierteelt, personenvervoer, geneesmiddelen.

kamperen in een daar reeds neergezette tent (algemeen btw-tarief). Ook bij de toegang tot culturele evenementen wordt er onderscheid aangebracht. Zo wordt voorgesteld de toegang tot circussen, dierentuinen, bioscopen en attractieparken onder het verlaagde btw-tarief te laten blijven vallen. Voor de toegang tot musea, podiumkunsten en sportwedstrijden gaat het algemene btw-tarief gelden. De toelichting vermeldt niet waarom deze differentiatie tussen aanverwante posten wordt aangebracht.

Door het gebrek aan motivering voor deze differentiatie komen de gemaakte keuzes willekeurig over. Het is mede daardoor niet duidelijk hoe de voorgestelde gedeeltelijke afschaffing van het verlaagde btw-tarief een bijdrage levert aan de vereenvoudiging van het belastingstelsel en een meer consistente belastingheffing op diverse goederen en diensten. Door de differentiatie lijkt het omgekeerde eerder het geval.

De Afdeling merkt op dat een integrale visie op het al dan niet toepassen van het verlaagde btw-tarief ontbreekt. Een dergelijke visie kan een kader bieden op grond waarvan keuzes gemaakt kunnen worden om het belastingstelsel, in het bijzonder de heffing van btw, te vereenvoudigen en tot een meer consistente belastingheffing te komen. Bij een integrale visie kan worden bezien op welke wijze het verlaagde btw-tarief doelmatiger kan worden vormgegeven. Daarbij kan het behulpzaam zijn de doelstellingen van het verlaagde btw-tarief scherper te formuleren, zowel in zijn algemeenheid als van de afzonderlijke categorieën. Daarbij kan ook onderzocht worden in hoeverre alternatieve instrumenten passend en mogelijk zijn om de geïdentificeerde doelen te bereiken.³³

De Afdeling adviseert de gemaakte keuzes voor afschaffing van het verlaagde btw-tarief voor de voorgestelde posten en de daarbij aangebrachte differentiatie nader en dragend te motiveren. Indien dit niet mogelijk is, adviseert zij eerst een integrale visie op het verlaagde btw-tarief te ontwikkelen.

Het verlaagd btw-tarief is vorig jaar geëvalueerd door Dialogic innovatie & interactie en Significant Public.³⁴ Uit die evaluatie blijkt dat het in het algemeen het verlaagd btw-tarief deels doeltreffend is, maar in het algemeen geen doelmatig instrument is om de beoogde doelen te bereiken. Dat betekent dat de financiële middelen die met deze fiscale regelingen zijn genoemd, deels niet efficiënt worden besteed. Het kabinet kiest er met deze maatregel voor deze middelen op andere wijze in te zetten. Deze keuze sluit ook aan bij de wens voor een simpeler en meer doeltreffend en doelmatig belastingstelsel. In lijn met het hoofdlijnenakkoord stelt het kabinet dus voor om het verlaagde btw-tarief voor het verstrekken van logies binnen het kader van het hotel-, pension- en vakantiebestedingsbedrijf en voor bepaalde culturele goederen en diensten af te schaffen met ingang van het jaar 2026. Het is de keuze van het kabinet geweest om op dit moment voor te stellen bepaalde btw-posten wel en bepaalde btw-posten niet af te schaffen. Dat is naast een budgettaire afweging een politieke afweging geweest.

Ontegenzeggelijk leidt het schrappen van een aanzienlijk aantal posten, die immers een uitzondering vormen op de hoofdregel dat prestaties worden belast naar het algemene tarief, tot een vereenvoudiging van het btw-stelsel. Dat hierdoor onvermijdelijk nieuwe grensgevallen en

³³ Zie ook paragraaf 5.4 van de evaluatie van het verlaagde btw-tarief door Dialogic & Significant APE. Kamerstukken II 2022/23, 32 140, nr. 151, blg-1086482.

³⁴ Kamerstukken II 2023/2024, 32 140, nr. 174 (kabinetsreactie) en Kamerstukken II 2023/2024, 32 140, nr. 151 (evaluatie rapport).

discussiepunten ontstaan, wordt zo goed mogelijk ondervangen door de toelichtende teksten die zijn opgenomen in de memorie van toelichting. Het schrappen van volledige posten in plaats van onderdelen daarvan draagt daar aan bij. Net als het niet introduceren van nieuwe fiscale definities. Het totaalpakket dat het kabinet op het vlak van de afschaffing van de verlaagde tarieven presenteert, draagt daarmee bij aan de gewenste vereenvoudiging. Het kabinet acht het niet opportuun om op dit moment nog meer posten af te schaffen.

Dat het totaalpakket tot een vereenvoudiging leidt, blijkt ook uit de uitvoeringstoets van de Belastingdienst. Hierin wordt aangegeven dat de maatregel uitvoerbaar is en op termijn leidt tot een besparing van de in te zetten personeelscapaciteit.

d. Afbakeningsproblematiek

De Afdeling merkt op dat de gemaakte keuzes aanleiding zullen geven tot geschillen tussen belanghebbenden en de inspecteur over de afbakening van de verschillende posten en daarmee discussie over welk btw-tarief van toepassing is of zou moeten zijn.³⁵ Dit speelt bijvoorbeeld in het eerdergenoemde voorbeeld bij de vraag wanneer een campingeigenaar het verlaagde btw-tarief mag toepassen.³⁶ Onduidelijk is wat daarvoor de richtinggevende criteria zijn.

Uit de btw-richtlijn³⁷ en de daarop gebaseerde jurisprudentie van het Hof van Justitie volgt het beginsel van fiscale neutraliteit. Dit beginsel houdt in dat goederen en diensten die vanuit het oogpunt van de modale consument met elkaar concurreren, niet aan verschillende btw-tarieven mogen worden onderworpen. Het is de vraag of de voor dit criterium richtinggevende modale consument kamperen in een eigen tent of in een reeds neergezette tent of het kijken naar een film in de bioscoop of in een openluchttheater of festival als verschillende diensten zal ervaren. In de toelichting wordt slechts opgemerkt dat op voorhand geen volledige zekerheid kan worden gegeven of zich geen strijdigheid met het beginsel van fiscale neutraliteit zal voordoen en dat het definitieve oordeel daarover aan de (Europese) rechter is. De toelichting besteedt echter geen aandacht aan de gevolgen van de hierdoor veroorzaakte langdurige onzekerheid en de kosten die dit voor zowel de overheid als het bedrijfsleven oproept.

Ook de Belastingdienst verwacht dat de gedeeltelijke afschaffing van het verlaagde btw-tarief niet zal leiden tot complexiteitsreductie. De Belastingdienst verwacht namelijk dat de afbakeningsproblematiek en het overgangsrecht zullen leiden tot een toename van verzoeken tot vooroverleg en juridische procedures.³⁸

³⁵ Zie ook artikel 2.8 van de Aanwijzingen voor de regelgeving over het zodanig opzetten van een regeling dat zij tot zo min mogelijk conflicten aanleiding geeft.

³⁶ Naast het reeds genoemde onderscheid tussen een tent die al op een campingterrein staat of daar wordt opgezet (waarbij de vraag is of het uitmaakt of de campinghouder eigenaar is van die tent of een derde, niet zijnde de gast, c.q. of de gast de tent huurt, al dan niet van de campingeigenaar, en deze vervolgens laat neerzetten) is bijvoorbeeld ook de vraag of een door een gast op een permanente seizoensplek neergezet chalet of een huisje dat een gast ieder jaar moet opbouwen en afbreken onder het verlaagde btw-tarief van logiesverstrekking valt.

³⁷ Punt 5 en 34 van de considerans van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

³⁸ Memorie van toelichting, paragraaf 5.24, onder uitvoeringsgevolgen, en de uitvoeringstoets, pagina 26.

De Afdeling adviseert de keuzes om aanverwante posten verschillend te behandelen nader en dragend te motiveren, mede in het licht van fiscale neutraliteit en gelet op de te verwachten afbakeningsproblematiek en uitvoeringslasten.

Bepaalde afbakeningen die ontstaan als gevolg van het afschaffen van verschillende verlaagde btw-tarieven leveren mogelijk juridische discussies op, mede gelet op het beginsel van fiscale neutraliteit. De Afdeling vraagt zich af of de modale consument kamperen in een eigen tent of in een reeds neergezette tent, of het kijken naar een film in de bioscoop of in een openluchttheater of festival, als verschillende diensten zal ervaren. In de memorie van toelichting is op deze problematiek ingegaan om de sectoren en de Belastingdienst zoveel mogelijk duidelijkheid te geven. Dit heeft bijgedragen aan een door de Belastingdienst als uitvoerbaar bestempelde maatregel. Het is uiteindelijk uiteraard aan de rechter om uit te maken of de fiscale neutraliteit op enig punt wordt geschonden indien hierover geprocedeerd gaat worden. Dit is het onvermijdelijke gevolg van het criterium fiscale neutraliteit, dat berust op een subjectieve interpretatie van de feiten en omstandigheden. Als juridische discussies ontstaan en de rechter uiteindelijk om een oordeel wordt gevraagd op dit punt zal dat duidelijkheid bieden en een nieuwe status quo worden bereikt die, doordat alsdan in het algemeen minder uitzonderingen bestaan op de hoofdregel, minder complex is dan de huidige status quo in het btw-stelsel. Volgens de Belastingdienst, zo blijkt uit de eerder aangehaalde uitvoeringstoets, met een structurele personele besparing tot gevolg. In de aanloop daarnaar toe zullen te voeren procedures naar verwachting tot meer werkzaamheden en extra complexiteit in de uitvoering leiden.

3. Globaal evenwicht toptarieven

Voorgesteld wordt om het toptarief in box 2³⁹ te verlagen van 33% naar 31%. Volgens de toelichting leidt deze maatregel tot een meer globaal evenwicht in het toptarief tussen aanmerkelijkbelanghouders (ab-houders), werknemers en ondernemers in de inkomstenbelasting (IB-ondernemers).⁴⁰ De Afdeling heeft vragen bij deze argumentatie.

Bij het berekenen van het toptarief voor ab-houders van 50,29% in 2024 en 48,8% in 2025, wordt rekening gehouden met het door de vennootschap te betalen maximale tarief aan vennootschapsbelasting (Vpb) en het over de uitgedeelde winst te betalen maximale tarief aan inkomstenbelasting. Dit lijkt gebaseerd te zijn op de aanname dat ab-houders de in hun vennootschap gemaakte winsten die overblijven na heffing van Vpb direct en volledig aan zichzelf uitkeren. Uit onder meer het IBO vermogensverdeling blijkt dat jaarlijks ruwweg 70% tot 75% van de winst niet wordt uitgekeerd, wat betekent dat jaarlijks slechts 25% tot 30% van de winst wel wordt uitgekeerd.⁴¹ Opmerking verdient daarbij dat ab-houders de mogelijkheid hebben uitdeling desgewenst⁴² langdurig uit te stellen.⁴³

³⁹ Dit geldt in 2024 bij een inkomen uit aanmerkelijk belang vanaf € 67.000, of vanaf € 134.000 als de ab-houder een partner heeft.

⁴⁰ Memorie van toelichting, paragraaf 5.2.

⁴¹ IBO vermogensverdeling p. 60. Kamerstukken II 2021/22, 35925-IX, blg-1040609. Het CPB komt in een recente studie tot nog lagere uitkeringspercentages aan de top, zie van Essen, C., Lejour, A., Schulenberg, R., & Vanheukelom, T. (2024). Inkomens en belastingen aan de top in Nederland, CPB, <https://www.cpb.nl/sites/default/files/omnidownload/CPB-Publicatie-Inkomens-en-belastingen-aan-de-top.pdf>

⁴² Uitstellen is een keuze van de ab-houder die mede ingegeven kan worden door doorschuifregelingen en de bedrijfsopvolgingsregeling en kan plaatsvinden tot overlijden dan wel voor zover het ab-vermogen ondernemingsvermogen is tot na overlijden (dit laatste door doorschuifregelingen en de bedrijfsopvolgingsregeling).

De vraag is of het zuiver is om de daadwerkelijke effectieve toptarieven van IB-ondernemers en werknemers van 44,8% respectievelijk 49,5% in 2024 te vergelijken met het op basis van voornoemde aanname berekende maximale toptarief voor ab-houders. Als uitgegaan zou worden van een op het IBO-rapport gebaseerde gemiddelde uitkering van 30%, zou het maximale effectieve tarief voor ab-houders in 2024 uitkomen op 33,2%.⁴⁴ De toelichting besteedt geen aandacht aan de motivering voor de aanname van volledige winstuitdeling bij het argument dat de tariefsverlaging in box 2 tot meer globaal evenwicht leidt.

De toelichting gaat ook niet in op de verhouding van het maximale effectieve toptarief voor een ab-houder ten opzichte van dat van een box 3-aandeelhouder. Een aandeelhouder met 4% van de aandelen in een BV waarin haar moeder een aanmerkelijk belang heeft, heeft door de zogenoemde meetregel⁴⁵ zelf ook een aanmerkelijk belang. Een aandeelhouder met 4% aandelen die geen (groot)ouder of (klein)kind heeft met een aanmerkelijk belang, wordt belast in box 3, waarvoor een tarief van 36% geldt. Als wordt uitgegaan van volledige uitdeling, bedraagt het maximale effectieve tarief van de box 3-aandeelhouder 52,5%.⁴⁶

De Afdeling adviseert in te gaan op de motivering voor de aanname van volledige winstuitdeling bij het argument dat de tariefsverlaging in box 2 tot meer globaal evenwicht leidt. Ook adviseert zij in de toelichting aandacht te besteden aan de verhouding tussen het toptarief voor ab-houders en dat van box 3-aandeelhouders.

Het kabinet heeft het advies van de Afdeling overgenomen en de memorie van toelichting op deze punten aangevuld

4. Fiscale oplossing eenverdieners

a. Achtergrond en inhoud voorstel

De inkomstenbelasting en de bijstand kennen verschillende afbouwpaden van de dubbele algemene heffingskorting.⁴⁷ Als gevolg hiervan daalt het besteedbaar inkomen van sommige eenverdienerhuishoudens tot onder het sociaal minimum.⁴⁸ Dit zijn veelal huishoudens waarbij de (bijna-)eenverdiener een arbeidsongeschiktheidsuitkering⁴⁹ ontvangt welke niet aangemerkt wordt als arbeidsinkomen voor de inkomstenbelasting.⁵⁰ Deze huishoudens kunnen een beroep doen op aanvullende bijstand.

⁴³ Essen, C., Lejour, A., Schulenberg, R., & Vanheukelom, T. (2024). Inkomens en belastingen aan de top in Nederland, CPB, <https://www.cpb.nl/sites/default/files/omnidownload/CPB-Publicatie-Inkomens-en-belastingen-aan-de-top.pdf>.

⁴⁴ $((100-25,8)*30\%)*33\%$ IB= 7,4% IB; 25,8% Vpb +7,4% IB =33,2%. Bij een uitdelingspercentage van 50%, komt het maximale gecombineerde tarief op 38% en bij een uitdelingspercentage van 70% op 43%.

⁴⁵ Artikel 4.10 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001).

⁴⁶ $(100-25,8)*36\%$ IB= 26,7% IB; 25,8% Vpb +26,7% IB =52,5%. Op grond van HR 6 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:705 mag het werkelijke rendement in aanmerking worden genomen als dit lager is dan het fictieve rendement.

⁴⁷ De afbouw in de inkomstenbelasting is afgerond en de afbouw in de bijstand loopt door tot 2036 of 2039 nadat het op 30 augustus 2024 bij de Afdeling advisering van de Raad van State aanhangig gemaakte voorstel van wet tot wijziging van de Algemene nabestaandenwet en de Participatiewet in verband met het in 2025, 2026 en 2027 niet afbouwen van de dubbele algemene heffingskorting in het referentieminimumloon tot wet is verheven.

⁴⁸ Het sociaal minimum wordt vastgesteld aan de hand van artikel 2 van de Toeslagenwet.

⁴⁹ Veelal arbeidsongeschiktheidsuitkeringen op grond van de Wet werk en inkomen naar arbeidsvermogen, de Wet op de arbeidsongeschiktheidsverzekering of de Wet arbeidsongeschiktheidsvoorziening jonggehandicapten.

⁵⁰ Artikel 8.1, eerste lid, onderdeel e, Wet IB 2001.

Maar door de samenloop van fiscaliteit, toeslagen en sociale zekerheid is dit niet in alle gevallen een oplossing, waardoor zonder aanvullende maatregelen het besteedbaar inkomen van een eenverdienerhuishouden daalt tot onder het sociaal minimum, waardoor zij een lager besteedbaar inkomen hebben dan een paar in de bijstand.

In het voorliggende wetsvoorstel wordt een structurele fiscale oplossing voor deze problematiek voorgesteld. Beoogd is deze maatregel per 1 januari 2028 in werking te laten treden.⁵¹ Vooruitlopend op de nu voorgestelde structurele oplossing wordt een tijdelijke regeling in de Participatiewet voor de jaren 2025 tot en met 2027 voorgesteld.⁵² Dit betreft een jaarlijkse forfaitaire tegemoetkoming die door gemeenten ambtshalve of op aanvraag wordt verstrekt aan eenverdienerhuishoudens die aan bepaalde voorwaarden voldoen.⁵³

De in het voorliggende wetsvoorstel voorgestelde fiscale oplossing lost volgens de toelichting de problematiek in de kern⁵⁴ op, waardoor het verschil in afbouw van de dubbele algemene heffingskorting voor de inkomstenbelasting en de bijstand niet meer bestaat. Dit wordt bereikt door de afbouw van de algemene heffingskorting in de inkomstenbelasting gedeeltelijk terug te draaien en synchroon aan het niveau van de afbouw van de algemene heffingskorting in de bijstand vorm te geven.

Volgens de toelichting zijn in 2039 beide afbouwpaden afgerond en is het uitbetalingspercentage van de algemene heffingskorting nihil. Verder worden twee aanvullende voorwaarden gesteld waardoor de uitbetaling van de algemene heffingskorting volgens de toelichting gericht is op eenverdienerhuishoudens met een besteedbaar inkomen onder het sociaal minimum.⁵⁵

b. Omvang van de groep eenverdienerhuishoudens onder het sociaal minimum

Uit de toelichting volgt dat er met de beoogde inwerkingtreding per 2028 ongeveer 65.000 huishoudens zijn die aanspraak kunnen maken op uitbetaling van de algemene heffingskorting.⁵⁶ De doelgroep voor een tegemoetkoming op grond van de tijdelijke regeling omvat slechts

⁵¹ Vanwege de overvolle IV-planning van de Belastingdienst is nog niet zeker of 1 januari 2028 gehaald wordt waardoor de maatregel bij koninklijk besluit in werking zal treden.

⁵² Het op 26 juni 2024 bij Afdeling advisering van de Raad van State aanhangig gemaakte voorstel van wet tot wijziging van de Participatiewet inzake een tijdelijke regeling voor een tegemoetkoming in verband met de alleenverdienersproblematiek (Wet tijdelijke regeling alleenverdienersproblematiek). De Afdeling heeft op 24 juli 2024 over dit voorstel geadviseerd, W12.24.00148/III.

⁵³ Het voorgestelde artikel 78gg, eerste lid, van de Participatiewet beperkt de doelgroep tot alleenverdieners die een inkomen hebben uit een uitkering, niet zijnde een bijstandsuitkering.

⁵⁴ De toelichting vermeldt dat een verhoging van het nettonormbedrag van de bijstand met bijvoorbeeld een willekeurig bedrag er direct weer toe kan leiden dat (bijna-)eenverdienerhuishoudens een lager besteedbaar inkomen dan het sociaal minimum hebben en aanspraak krijgen op aanvullende bijstand wat vervolgens weer kan leiden tot afbouw van toeslagen. Dit onderstreept de noodzaak van een fundamentele oplossing. Zie het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State van 9 september 2024 over het voorstel van wet tot wijziging van de Algemene nabestaandenwet en de Participatiewet in verband met het in 2025, 2026 en 2027 niet afbouwen van de dubbele algemene heffingskorting in het referentieniveau, W12.24.00235/III.

⁵⁵ De eerste voorwaarde is dat het maximaal uit te betalen bedrag bij bepaalde inkomensniveaus afgebouwd wordt met een gedeelte van het gezamenlijke verzamelinkomen van de belastingplichtige en zijn partner. De tweede voorwaarde is dat het uit te betalen bedrag wordt verminderd met het recht op arbeidskorting van de eenverdiener.

⁵⁶ Memorie van toelichting, paragraaf 11, doenvermogen, onder structurele oplossing eenverdienersproblematiek.

ongeveer 6.000 huishoudens.⁵⁷ Bij die regeling is volgens de bijbehorende toelichting sprake van overcompensatie.⁵⁸

De toelichting gaat niet in op het grote verschil in omvang van de doelgroep van beide regelingen die eenzelfde doelstelling hebben, namelijk het voorkomen dat een groep (bijna-)leenverdienerhuishoudens een lager besteedbaar inkomen heeft dan vergelijkbare huishoudens in de bijstand.

De Afdeling adviseert in de toelichting in te gaan op de verschillen tussen de tijdelijke en structurele maatregel en toe te lichten waarom deze verschillen leiden tot een veel grotere doelgroep voor de nu voorgestelde maatregel.

De Afdeling merkt op dat er een groot verschil zit tussen het aantal huishoudens dat aanspraak kan maken op de fiscale oplossing, namelijk 65.000 huishoudens en het aantal huishoudens dat in aanmerking komt voor de tijdelijke regeling, namelijk 6.000 huishoudens. De toelichting is op dit punt aangevuld. De fiscale oplossing is gericht op het voorkomen dat huishoudens (verder) onder het sociaal minimum uitkomen als gevolg van de maatregel van de afbouw van de uitbetaling AHK uit 2009 en de niet gelijklopende afbouw van de dubbele AHK in de bijstandsnorm. Naar schatting gaat het om bijna 17.000 huishoudens die hierdoor onder het sociaal minimum uitkomen. De tijdelijke oplossing is gericht op huishoudens die als gevolg van deze twee maatregelen onder het sociaal minimum uitkomen, vervolgens bijstand aanvragen, als gevolg van die aanvullende bijstand een hoger bruto-inkomen ontvangen en daardoor te maken krijgen met afbouw van toeslagen. Onder de streep komen deze huishoudens alsnog onder het sociaal minimum uit. Hier gaat het naar schatting om 6.000 huishoudens. Waar naar schatting bijna 17.000 huishoudens daadwerkelijk onder het sociaal minimum uitkomen als gevolg van de belastingdruk, is het bereik van de voorgestelde oplossing ongeveer 65.000 huishoudens. Dit is een aanzienlijk groter bereik. Het bleek niet goed mogelijk om deze bijna 17.000 huishoudens op een meer gerichte manier te bereiken, omdat de inkomstenbelasting generiek geldt voor alle belastingplichtigen. Een tweede reden voor het grotere bereik is dat zo veel mogelijk rekening is gehouden met de marginale druk, waardoor is gekozen voor een afbouwpad van het bedrag van de uitbetaling AHK.

c. Uitvoeringsproblematiek

Huishoudens die in aanmerking willen komen voor uitbetaling van de algemene heffingskorting dienen hiervoor zelf een verzoek te doen bij het aanvragen van een voorlopige aanslag of bij het doen van aangifte inkomstenbelasting. Zij moeten daarbij zelf een inschatting van hun inkomen maken. In de uitvoeringstoets wijst de Belastingdienst erop dat het risico van een onjuiste inschatting groot is, omdat de gebruikte fiscale begrippen⁵⁹ bij de doelgroep mogelijk onbekend zijn.⁶⁰ De Belastingdienst kan pas na afloop van het belastingjaar vaststellen of daadwerkelijk recht bestaat op de uitbetaalde heffingskorting. Dit heeft tot gevolg dat de

⁵⁷ Memorie van toelichting, paragraaf 5.16, onder oplossingen tot nu toe.

⁵⁸ Memorie van toelichting, paragraaf 8.1, onder financiële gevolgen voor alleenverdienerhuishoudens (inkomenseffecten), bij het op 26 juni 2024 bij Afdeling advisering van de Raad van State ahangig gemaakte voorstel van wet tot wijziging van de Participatiewet inzake een tijdelijke regeling voor een tegemoetkoming in verband met de alleenverdienersproblematiek (Wet tijdelijke regeling alleenverdienersproblematiek). De Afdeling heeft op 24 juli 2024 over dit voorstel geadviseerd, W12.24.00148/III.

⁵⁹ Zoals belastbaar inkomen, afbouw op gezamenlijk verzamelinkomen, verrekening arbeidskorting meestverdienende partner.

⁶⁰ Uitvoeringstoetsen Belastingplan 2025, p. 17.

Belastingdienst van een niet-kapitaalkrachtige groep met een mogelijk laag doenvermogen de ten onrechte uitbetaalde heffingskorting moet terugvorderen.

De Afdeling adviseert mede gelet op de kwetsbare doelgroep toe te lichten waarom wordt gekozen voor het op aanvraag laten uitbetalen van de algemene heffingskorting in de actualiteit in plaats van het bij de aanslag door de Belastingdienst automatisch laten toekennen.

De Afdeling vraagt waarom gekozen wordt voor het op aanvraag laten uitbetalen van de algemene heffingskorting in de actualiteit en de algemene heffingskorting niet automatisch bij de aanslag door de Belastingdienst wordt toegekend. De toelichting is op advies van de Afdeling aangevuld.

De betrokken belastingplichtigen moeten aangifte inkomstenbelasting doen – gezamenlijke aangifte of aangifte door de niet- of minstverdiende partner – om de uitbetaling AHK te ontvangen. Om al lopende het kalenderjaar de heffingskorting uitbetaald te krijgen, kan de belastingplichtige een voorlopige aanslag inkomstenbelasting aanvragen. Het risico op terug betalen is niet aanwezig wanneer belastingplichtigen er voor kiezen om geen voorlopige aanslag aan te vragen maar pas achteraf aangifte te doen met als gevolg dat zij dan ook pas achteraf uitbetaald worden, maar daar staat als nadeel tegenover dat deze mensen in de actualiteit financieel in de knel kunnen komen te zitten.

5. Kader beleidsbesluiten vooruitlopend op wetgeving

a. Afwegingskader

Per 12 december 2023 is het Kader beleidsbesluiten vooruitlopend op wetgeving op de terreinen van Belastingen, Toeslagen en Douane ingevoerd.⁶¹ Het kader dient om tot een gedegen afweging te komen of een goedkeurend beleidsbesluit aanvaardbaar is. In het kader zijn diverse voorwaarden en waarborgen opgenomen.

Voorwaarden voor een goedkeurend beleidsbesluit

De afweging of het treffen van een regeling door middel van een goedkeurend beleidsbesluit dat zonder wettelijke basis afwijkt van wetgeving,⁶² vooruitlopend op de inwerkingtreding van een wetsvoorstel op de terreinen van belastingen, toeslagen en douane aanvaardbaar is, vindt plaats aan de hand van de volgende voorwaarden:

- 1. Een goedkeurend beleidsbesluit beoogt uitsluitend in het voordeel van de tot de doelgroep behorende belastingplichtige of toeslaggerechtigde uit te pakken;*
- 2. Er is sprake van dusdanig buitengewone omstandigheden waardoor een zwaarwegend maatschappelijk belang in het geding is, ofwel het wachten op een wetswijziging zodanig knelt dat onverkorte wetstoepassing niet past bij een overheid die recht wil doen aan de menselijke maat en algemene rechtsbeginselen;*
- 3. De motivering om het goedkeurend beleidsbesluit te treffen staat in verhouding tot het belang dat ermee is gediend;*
- 4. Het goedkeurend beleidsbesluit berust naar het oordeel van het kabinet op voldoende maatschappelijk en politiek draagvlak;*

⁶¹ Kamerstukken II 2023/24, 31 066, nr. 1329.

⁶² Goedkeurende beleidsbesluiten op basis van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen vallen hier niet onder.

5. *Het goedkeurende beleidsbesluit is zoveel mogelijk toekomstgericht (geen terugwerkende kracht).*

Waarborgen indien een goedkeurend beleidsbesluit wordt getroffen

Als de afweging aan de hand van het voorgaande kader leidt tot de keuze om een goedkeurend beleidsbesluit te nemen, acht het kabinet ter waarborging van de zorgvuldigheid het volgende van belang:

1. *Het goedkeurend beleidsbesluit wordt voorzien van een horizonbepaling en wordt zo spoedig mogelijk, maar uiterlijk per 1 januari van het tweede jaar na inwerkingtreding, omgezet in wetgeving, die zo mogelijk met terugwerkende kracht in werking treedt tot het tijdstip waarop de goedkeuring in werking trad;*
2. *Bij het formuleren van het goedkeurend beleidsbesluit wordt qua terminologie en systematiek zoveel mogelijk aangesloten bij de wet waarvan wordt afgeweken;*
3. *In de toelichting op het goedkeurend beleidsbesluit en bij de codificatie ervan wordt aan de hand van dit afwegingskader toegelicht waarom het kabinet het noodzakelijk heeft geacht om dat beleidsbesluit te nemen vooruitlopend op een wetwijziging;*
4. *De contouren van het goedkeurend beleidsbesluit worden zo spoedig mogelijk gedeeld met de Tweede en Eerste Kamer, uiterlijk op het tijdstip van aanbieding voor publicatie in de Staatscourant; en*
5. *Als het wetsvoorstel ter codificatie van het goedkeurende beleidsbesluit in de Tweede of Eerste Kamer niet door de vereiste meerderheid wordt gesteund, wordt zo spoedig mogelijk en met inachtneming van de algemene rechtsbeginselen toegewerkt naar het afbouwen van de regeling.*

De Afdeling heeft eerder geadviseerd terughoudend om te gaan met beleidsbesluiten vooruitlopend op wetgeving. Zij heeft geadviseerd een verantwoord en evenwichtig afwegingskader te ontwikkelen, met voorwaarden waaronder het gebruik van een dergelijk besluit aanvaardbaar kan zijn.⁶³ De Afdeling spreekt er haar waardering voor uit dat de regering is gekomen tot een dergelijk afwegingskader waarin zowel voorwaarden voor het inzetten van een goedkeurend beleidsbesluit als waarborgen voor onder meer de parlementaire betrokkenheid zijn vastgesteld.

De Afdeling spreekt haar waardering ervoor uit dat het kabinet is gekomen tot een afwegingskader waarin zowel voorwaarden voor het inzetten van een goedkeurend beleidsbesluit als waarborgen voor onder meer de parlementaire betrokkenheid zijn vastgesteld. Het kabinet bedankt de Afdeling voor haar uitgesproken waardering.

b. Toepassing van het afwegingskader

In het pakket Belastingplan 2025 zijn drie maatregelen opgenomen die de codificatie betreffen van een goedkeurend beleidsbesluit dat tot stand is gekomen onder toepassing van voornoemd afwegingskader.⁶⁴ Dit betreft

⁶³ Zie het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State van 13 september 2021 over het wetsvoorstel Belastingplan 2022, (W06.21.0273/III), Kamerstukken II 2021/22, 35 927, nr. 4, het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State van 20 april 2022 over het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2023, (W06.22.0011/III), Kamerstukken II, 2021/22, 36 107, nr. 4 en het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State van 15 februari 2023 over het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2024, (W06.23.00030/III), Kamerstukken II 2022/23, 36 342, nr. 4.

⁶⁴ Voor de maatregel kwijtschelding toeslagschulden tegemoetkomingsbeleid MSNP, zie hierna, betreft het een voornemen tot het uitbrengen van een dergelijk goedkeurend beleidsbesluit. Kamerstukken II 2023/24, 31 066, nr. 1395 en blg-1147275.

in het voorliggende wetsvoorstel de maatregel verhoging bedrag belastingvermindering energiebelasting,⁶⁵ in het wetsvoorstel OFM25 de maatregel vereenvoudigde zusterfusie⁶⁶ en in het wetsvoorstel Wet tegemoetkoming onterechte afwijzing buitengerechtelijke schuldregeling (Wet tegemoetkoming MSNP) de maatregel kwijtschelding toeslag-schulden in het kader van tegemoetkomingsbeleid minnelijke schuldsanering natuurlijke personen (maatregel kwijtschelding toeslagschulden MSNP).

c. Voorwaarden en waarborgen van het afwegingskader

De Afdeling merkt op dat de hiervoor genoemde maatregelen de eerste maatregelen zijn waarop het afwegingskader is toegepast, maar dat daarbij geen strikte toetsing aan bepaalde voorwaarden en toepassing van bepaalde waarborgen uit het afwegingskader heeft plaatsgevonden.

Maatregel verhoging bedrag belastingvermindering energiebelasting

De achtergrond van de maatregel die nu ter codificatie voorligt, lijkt te zijn dat snel moest worden gehandeld om onder meer een niet-proportionele toename in complexiteit en uitvoeringslasten te voorkomen.⁶⁷ Op zichzelf is te volgen waarom hiervoor een goedkeurend beleidsbesluit is ingezet. Aan de derde waarborg van het kader is echter niet voldaan.

De Afdeling merkt op dat voor de voorliggende maatregel zowel in de toelichting op het goedkeurende beleidsbesluit als in de memorie van toelichting op het wetsvoorstel slechts een summier motivering is gegeven voor de noodzaak om via een goedkeurend beleidsbesluit tot de maatregel te komen. In de toelichting op het goedkeurende besluit is opgemerkt dat het passend is om de regeling vooruitlopend op wetgeving al bij beleidsbesluit aan te passen doordat de regeling verbruikers in elk geval geen nadeel en mogelijk een voordeel biedt.⁶⁸ Dit betreft veeleer een uitwerking van de eerste voorwaarde van het afwegingskader en niet zozeer de benodigde motivering die de tweede voorwaarde van dat kader vereist. In de memorie van toelichting op het wetsvoorstel wordt enkel vermeld dat de maatregel vooruitlopend op de wetswijziging in een beleidsbesluit is opgenomen.⁶⁹

De noodzaak om voor 2024 met een beleidsbesluit tot de maatregel te komen, is gelegen in de effecten van de verlaging van het tarief van de eerste schijf elektriciteit die in de memorie van toelichting zijn opgenomen. Zou de maatregel niet zijn genomen, dan zou de Belastingdienst de teruggaveregelings meerdere onroerende zaken achter één aansluiting hebben moeten aanpassen. De energieleveranciers zouden hun systemen, communicatie en facturen hebben moeten aanpassen. De meer complexe facturen zouden tot meer (controle)werk bij de Belastingdienst hebben geleid. Er zou naar verwachting onduidelijkheid bij consumenten zijn ontstaan omdat het verschil van ten hoogste 3 eurocent voordeel over 2024 mogelijk niet op hun factuur te zien zou zijn geweest. Met het voorkomen van onduidelijkheid bij consumenten is voorkomen dat zij contact zouden opnemen met energieleveranciers en de Belastingtelefoon. Omdat het mogelijke voordeel van ten hoogste 3 eurocent in geen verhouding staat met de geschetste voorziene effecten,

⁶⁵ Memorie van toelichting, paragraaf 5.30.

⁶⁶ Memorie van toelichting, paragraaf 2.1.

⁶⁷ Kamerstukken II 2023/24, 31 066, nr. 1336.

⁶⁸ Onderdeel 4.8 van het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2023, Stcrt. 2023, 32824.

⁶⁹ Memorie van toelichting, paragraaf 5.29.

is het noodzakelijk geacht om tot de maatregel te komen met een beleidsbesluit vooruitlopend op de wetswijziging die in onderhavig wetsvoorstel is opgenomen. Naar aanleiding van het advies van de Afdeling is deze motivering aan de memorie van toelichting toegevoegd.

Maatregel vereenvoudigde zusterfusie

Het is de Afdeling niet duidelijk waarom bij deze maatregel toetsing aan de tweede voorwaarde van het afwegingskader tot de uitkomst heeft geleid dat een goedkeuring vooruitlopend op wetgeving het meest aangewezen instrument was. De tweede voorwaarde vormt de kern voor het al dan niet inzetten van het instrument van een goedkeurend beleidsbesluit en betreft een zware toets die ervoor moet zorgen dat niet lichtzinnig wordt overgegaan tot het zonder wettelijke basis afwijken van wetgeving via een goedkeurend beleidsbesluit.

Anders dan bij de maatregel belastingvermindering energiebelasting was een soortgelijke urgentie niet aan de orde bij deze maatregel. De problematiek van de vereenvoudigde zusterfusie is immers al geruime tijd bekend.⁷⁰ De toelichting maakt niet duidelijk waarom met het treffen van een maatregel in het aanmerkelijk belang niet gewacht kon worden totdat deze in het wetsvoorstel OFM25 kon worden opgenomen. Deze vraag speelt des te meer nu voor andere fiscale regelingen waarin de zusterfusie nog niet fiscaal gefaciliteerd werd, ook niet eerder dan via dat wetsvoorstel tot een regeling gekomen wordt.

De Afdeling merkt op dat ook hier niet aan de derde waarborg van het kader wordt voldaan, die in het verlengde ligt van de hiervoor genoemde tweede voorwaarde. Er wordt slechts een summiere motivering gegeven voor de noodzaak om via een goedkeurend beleidsbesluit tot de maatregel te komen. In de toelichting op het goedkeurende besluit is opgemerkt dat het niet kunnen toepassen van de doorschuifregeling bij een vereenvoudigde zusterfusie onwenselijk wordt gevonden.⁷¹

In de memorie van toelichting op het wetsvoorstel wordt enkel vermeld dat de maatregel vooruitlopend op de wetswijziging in een beleidsbesluit is opgenomen en deze wordt gecodificeerd. Daarbij wordt voor de toelichting tevens verwezen naar de Kamerbrief waarin de voorgenomen goedkeuring is aangekondigd.⁷² Ook daarin is echter geen motivering voor de noodzaak van een goedkeurend beleidsbesluit opgenomen, behalve de keuze om de praktijk zo snel mogelijk tegemoet te komen. Voor de afwegingen om tot een goedkeurend besluit te komen wordt slechts verwezen naar de toelichting op het beleidsbesluit.

Het kabinet vindt het belangrijk dat beleidsbesluiten die een goedkeuring vooruitlopend op wetgeving bevatten consistent getoetst worden aan de voorwaarden en voldoen aan de waarborgen zoals opgenomen in het Afwegingskader. Het uitgangspunt is dat de toetsing aan het Afwegingskader plaatsvindt aan het begin van de besluitvorming. Voor het beleidsbesluit waarin een goedkeuring is opgenomen voor de zogenoemde vereenvoudigde zusterfusie heeft deze toetsing plaatsgevonden na de besluitvorming omdat het Afwegingskader nog niet gold ten tijde van de besluitvorming. Niettemin is het kabinet van mening dat wordt voldaan aan de voorwaarden van het Afwegingskader. Naar aanleiding van de

⁷⁰ Zie bijvoorbeeld G.C. van der Burgt, «Juridische zusterfusie en aanmerkelijk belang: Aanpassen nodig!», WFR 2018/20.

⁷¹ Onderdeel 5.8 van het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 14 maart 2024, Stcrt. 2024, 7703.

⁷² Kamerstukken II 2023/24, 36 418, nr. 136.

opmerkingen van de Afdeling is in het algemeen deel van de memorie van toelichting nader gemotiveerd dat wordt voldaan aan de voorwaarden van het Afwegingskader.

Maatregel kwijtschelding toeslagschulden tegemoetkomingsbeleid MSNP

De Afdeling merkt op dat ook bij deze maatregel niet aan de derde waarborg van het kader wordt voldaan en dat in de memorie van toelichting op het wetsvoorstel Wet tegemoetkoming MSNP geen aandacht wordt besteed aan het voornemen om de maatregel vooruitlopend op de wetwijziging in een beleidsbesluit op te nemen en dit met voornoemd wetsvoorstel te codificeren.⁷³

Daarnaast is onduidelijk waarom bij deze maatregel een afwijkende invulling gegeven is aan de vijfde waarborg in combinatie met de eerste waarborg van het kader dan bij de andere twee maatregelen het geval is. Deze waarborgen zien op het met een horizonbepaling invoeren van de maatregel in het goedkeurend beleidsbesluit, het spoedig en zo mogelijk met terugwerkende kracht codificeren daarvan en daarbij te voorzien in het afbouwen van de regeling als de te codificeren maatregel niet door de beide Kamers wordt aanvaard.⁷⁴

Er zal, zo is aangekondigd, weliswaar worden voorzien in een horizonbepaling,⁷⁵ maar niet in een regeling tot afbouw van de tegemoetkoming voor de situatie dat het wetsvoorstel Wet tegemoetkoming MSNP op dit punt niet zou worden aanvaard. Ook voorziet het wetsvoorstel voor de betreffende maatregel niet in terugwerkende kracht zoals het kader voorschrijft, indien mogelijk, en is niet toegelicht waarom dit niet nodig of wenselijk wordt geacht, mede in het licht van het mogelijk hanteren van verschillende peildata voor het kwijtschelden van op die data openstaande schulden.⁷⁶

In de kamerbrieven van 23 april 2024 en 11 juni 2024 is aangekondigd dat kwijtschelding van belasting- en toeslagschulden vooruitlopend op het wetsvoorstel Wet tegemoetkoming MSNP mogelijk wordt door aanpassing van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 (URIW 1990) en het treffen van een beleidsbesluit vooruitlopend op wetgeving.

Zowel de wijziging van de URIW 1990 als het beleidsbesluit zijn nog niet gepubliceerd.

Mede naar aanleiding van de opmerkingen van de Afdeling hierover en gezien het tijdsverloop, wordt bezien of vooruitlopend op de wetgeving de URIW 1990 zal worden aangepast en het beleidsbesluit wordt gepubliceerd.

De toelichtingen hiervan zullen, indien wordt besloten tot publicatie, worden aangevuld met de toetsing van de voorwaarden en waarborgen uit het Kader beleidsbesluiten vooruitlopend op wetgeving op de terreinen van Belastingen, Toeslagen en Douane.

⁷³ Kamerstukken II 2023/24, 31 066, nr. 1395 en blg-1147275.

⁷⁴ In de aankondigingsbrieven is vermeld dat de maatregel in de energiebelasting uitsluitend geldt voor 2024 en daarom kort na het eventueel niet instemmen per 1 januari 2025 zal vervallen. Bij de maatregel vereenvoudigde zusterfusie zal in dat geval de regeling per 1 januari van het volgende jaar en uiterlijk per 2026 vervallen.

⁷⁵ In de horizonbepaling staat dat het goedkeurend beleidsbesluit vervalt bij de inwerkingtreding van het wetsvoorstel Wet tegemoetkoming MSNP.

⁷⁶ Het wetsvoorstel hanteert als peildatum 1 januari 2025 en het goedkeurende beleidsbesluit zal een peildatum enige tijd voorafgaande aan die datum hanteren.

De memories van toelichting van respectievelijk het wetsvoorstel Belastingplan 2024, het wetsvoorstel OFM25 en het wetsvoorstel Wet tegemoetkoming MSNP zijn op dit punt aangevuld.

d. Conclusie

Bij de maatregel in de energiebelasting is op zichzelf te volgen waarom een goedkeurend beleidsbesluit is ingezet, maar de toelichting hierop voldoet niet aan alle in het afwegingskader opgenomen waarborgen.

Bij de maatregel vereenvoudigde zusterfusie overtuigen de gegeven motivering en toelichting in de Kamerbrief, bij het besluit en bij het wetsvoorstel niet van de noodzaak om de maatregel te treffen via een goedkeurend beleidsbesluit. Daarnaast voldoet de toelichting niet aan alle in het afwegingskader opgenomen waarborgen.

Bij de maatregel kwijtschelding toeslagschulden tegemoetkomingsbeleid MSNP is op zichzelf te volgen dat men snel een tegemoetkoming wil bieden, maar niet dat hiervoor een goedkeurend beleidsbesluit zou moeten worden ingezet, omdat de aard van de maatregel zich niet leent voor een dergelijk besluit.⁷⁷ Gezien het voornemen om hiervoor wel een goedkeurend beleidsbesluit in te zetten, constateert de Afdeling dat de toelichting hierop niet aan alle in het afwegingskader opgenomen waarborgen voldoet.

De Afdeling adviseert om de toelichting op de hiervoor genoemde afzonderlijke wetsvoorstellen voor de daarin opgenomen maatregel aan te vullen en aan de hand van het afwegingskader te motiveren waarom de regering het noodzakelijk heeft geacht om een goedkeurend beleidsbesluit te nemen vooruitlopend op de wetwijziging. Een dergelijke motivering is belangrijk om het afwegingskader effectief te laten zijn.

Ook adviseert zij bij de maatregel kwijtschelding toeslagschulden tegemoetkomingsbeleid MSNP in de toelichting op het wetsvoorstel in te gaan op het al dan niet kunnen⁷⁸ treffen van een regeling tot afbouw van de tegemoetkoming voor de situatie dat het wetsvoorstel op dit punt niet zou worden aanvaard en hoe deze dan zou worden vormgegeven. Verder adviseert zij toe te lichten in hoeverre in lijn met het kader terugwerkende kracht van de maatregel nodig of wenselijk wordt geacht, mede in het licht van het mogelijk hanteren van verschillende peildata voor het kwijtschelden van op die data openstaande schulden.⁷⁹

De Afdeling adviseert tot slot het afwegingskader bij toekomstige goedkeurende beleidsbesluiten strikt en zorgvuldig toe te passen. Dit om geen afbreuk te doen aan de waarborgen die dit kader beoogt te bieden en om te voorkomen dat opnieuw een wildgroei aan goedkeurende beleidsbesluiten vooruitlopend op wetgeving ontstaat.

⁷⁷ Zie het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State van 9 september 2024 over het voorstel van wet met regels met betrekking tot het tegemoetkomen van burgers ten aanzien van wie door de Belastingdienst en de Dienst Toeslagen ten onrechte geen medewerking aan een buitengerechtigde schuldregeling is gegeven (Wet tegemoetkoming onterechte afwijzing buitengerechtigde schuldregeling), W06.24.00215/III.

⁷⁸ Mogelijk verzet de aard van de maatregel zich tot het afbouwen daarvan. Terugvordering van reeds kwijtgescholden bedragen is, indien al juridisch mogelijk, maatschappelijk gezien ondenkbaar. Dit onderstreept dat een dergelijke maatregel zich alleen om die reden al niet leent voor een goedkeurend beleidsbesluit vooruitlopend op wetgeving.

⁷⁹ Het wetsvoorstel hanteert als peildatum 1 januari 2025 en het goedkeurende beleidsbesluit zal een peildatum enige tijd voorafgaande aan die datum hanteren.

In het pakket Belastingplan 2025 zijn drie maatregelen opgenomen waarmee goedkeurende beleidsbesluiten zijn gecodificeerd die tot stand zijn gekomen onder toepassing van dat afwegingskader. De Afdeling merkt op dat geen strikte toetsing aan bepaalde voorwaarden en toepassing van bepaalde waarborgen uit het afwegingskader heeft plaatsgevonden en adviseert om de toelichting op respectievelijk het wetsvoorstel Belastingplan 2025, het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2025 en het wetsvoorstel Wet tegemoetkoming MSNP voor de daarin opgenomen maatregel aan te vullen en aan de hand van het afwegingskader te motiveren waarom de regering het noodzakelijk heeft geacht om een goedkeurend beleidsbesluit te nemen vooruitlopend op de wetswijziging.

De memories van toelichting van de hiervoor genoemde wetsvoorstellen is op dit punt aangevuld.

6. Personenvoertuigen⁸⁰

Voorgesteld wordt om per 1 januari 2027 in de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (Wet BPM 1992) onder meer de definities van personenauto en bestelauto aan te passen en deze in een ander artikel van die wet op te nemen. Voor de definities van deze begrippen in de Belastingwet BES⁸¹ worden dezelfde definities⁸² gehanteerd als in de voor Europees Nederland geldende Wet BPM 1992.⁸³ Hiermee worden geüniformeerde begrippen gehanteerd. In de Douane- en Accijnswet BES (DABES) is echter nog een zelfstandige definitie van personenvoertuigen opgenomen.

Het is onduidelijk waarom in het kader van de beoogde uniformering voor de in de DABES opgenomen definities niet wordt aangesloten bij de definities die in de Belastingwet BES en de Wet BPM 1992 zijn en worden opgenomen. De Afdeling adviseert dit toe te lichten en indien nodig het wetsvoorstel hierop aan te passen.

In de Douane- en Accijnswet BES (DABES) bestaat een bijzondere definitie van personenvoertuig. Personenvoertuigen zijn motorvoertuigen, zijnde geen sportvoertuigen of voertuigen voor het bedrijven van een hobby, op twee of meer wielen, met inbegrip van aanhangwagens voor andere dan bedrijfsmatig vervoer van personen of goederen en geschikt voor de openbare weg. Deze bijzondere definitie is bij de totstandkoming van de DABES opgenomen vanwege het uitgangspunt dat na ingang van de nieuwe staatkundige verhoudingen binnen het Koninkrijk der Nederlanden op 10 oktober 2010 de bestaande Nederlands-Antilliaanse fiscale regelingen betreffende het formele douanerecht, het materiële douanerecht, de accijnzen en de handels- en dienstenentrepots worden voortgezet. Het kabinet houdt daaraan vast. Een andere definitie in de DABES doet geen afbreuk aan de beoogde vereenvoudiging van voertuigclassificaties zoals opgenomen in het Belastingplan 2025, omdat de DABES niet van toepassing is in het Europese deel van Nederland.

⁸⁰ Memorie van toelichting, paragraaf 5.4.

⁸¹ Deze definities gelden voor de BES belastingen. Hieronder vallen ingevolge artikel 1.3, eerste lid, onderdeel d, van de Belastingwet BES de vastgoedbelasting, de opbrengstbelasting, de algemene bestedingsbelasting, de overdrachtsbelasting, de kansspelbelasting, de inkomstenbelasting, de loonbelasting en de minimumbelasting.

⁸² Artikel 1.3, eerste lid, onderdelen t en u, van de Belastingwet BES.

⁸³ Er is evenwel geen wijziging in het voorliggende wetsvoorstel of het wetsvoorstel Belastingplan BES-eilanden 2025 (het op 23 augustus 2024 bij de Afdeling advisering van de Raad van State aanhangig gemaakte voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten die betrekking hebben op de BES-eilanden (Belastingplan BES-eilanden 2025), W06.24.00225/III) opgenomen waarmee de verwijzingen in de Belastingwet BES overeenkomstig de wijzigingen in de Wet BPM 1992 per 2027 worden aangepast.

Naar aanleiding van het advies van de Afdeling is wel van de gelegenheid gebruik gemaakt om in het Belastingplan 2025 enkele verwijzingen in de Belastingwet BES naar de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 in overeenstemming te brengen met de voorgestelde wijzigingen in het Belastingplan 2025.

De Afdeling advisering van de Raad van State heeft een aantal bezwaren bij het voorstel en adviseert het voorstel niet bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal in te dienen, tenzij het is aangepast.

*De Vice-President van de Raad van State,
Th.C. de Graaf*

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.L. Idsinga