

Vergaderjaar 2006–2007

**30 804**

## **Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2007)**

**Nr. 4**

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

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 11 september 2006 en het nader rapport d.d. 18 september 2006, aangeboden aan de Koningin door de minister van Financiën. Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt.

*Bij Kabinetsmissive van 5 september 2006, no. 06.003064, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Minister van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet houdende wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2007), met memorie van toelichting.*

*Het voorstel omvat het Belastingplan 2007. De Raad van State maakt naar aanleiding van het wetsvoorstel een aantal opmerkingen met betrekking tot de voorgestelde tijdelijke verlaging van het aanmerkelijk belangtarief en de regelingen inzake de buitenlandse beroepssporters, artiesten en gezelschappen. Daarnaast adviseert de Raad onder meer de voorgestelde maatregelen op het terrein van stages en scholing van werkenden en inzake de tijdsevenredige belasting van personenauto's en motorrijwielen niet in dit belastingplan op te nemen. Hij is van oordeel dat het voorstel in verband met deze opmerkingen nader dient te worden overwogen.*

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 5 september 2006, no. 06.003064, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 11 september 2006, no. 06.06.0373/IV, bied ik U hierbij aan.

Het kabinet spreekt zijn erkentelijkheid uit voor de voortvarendheid waarmee de Raad zijn advies inzake het bovenvermelde voorstel heeft uitgebracht. Deze voortvarendheid maakt het mogelijk het voorstel op Prinsjesdag aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal aan te bieden.

Alvorens op het advies in te gaan, wordt opgemerkt dat onder punt 15 inhoudelijk wordt ingegaan op het advies, gedateerd 23 juni 2006, no. W06.06.0165/IV (zie bijlage), inzake het voorstel van wet houdende wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 (aanpassing aan Europese jurisprudentie), omdat de desbetreffende wijzigingen in het onderhavige voorstel worden opgenomen.

Naar aanleiding van het advies merk ik het volgende op.

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

### 1. Belastingplan

*Zoals de Raad meermalen heeft opgemerkt<sup>1</sup>, dienen in een belastingplan alleen maatregelen te worden opgenomen waarmee een wezenlijk budgettair belang gemoeid is, waarbij het budgettaire effect hoofddoelstelling is en welke een direct verband vertonen met de begroting. Naast het belastingplan kunnen in een afzonderlijk wetsvoorstel de maatregelen worden opgenomen die niet direct betrekking hebben op het budgettaire en koopkrachtbeeld van het komende jaar, maar waarvan de inwerkingtreding per begin van het volgende kalenderjaar nodig of gewenst is. In de afgelopen jaren zijn de fiscale maatregelen op deze wijze in wetsvoorstellen opgenomen.*

*De Raad stelt vast dat in het Belastingplan 2007 deze splitsing niet is gemaakt en dat ook wijzigingsvoorstellen die eerder thuis horen in een wetsvoorstel «overige fiscale maatregelen», in het belastingplan zijn opgenomen. Van de voorgestelde maatregelen buiten de wijzigingen van het tarief in enge zin hebben alleen de maatregelen op het terrein van stages en scholing van werkenden, de tijdelijke verlaging van het aanmerkelijk belangtarief en de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid een budgettair belang van meer dan € 10 miljoen. De overige maatregelen hebben geen of een zeer gering budgettair belang, en passen op die grond reeds niet in een belastingplan. Het bijeenbrengen van maatregelen van uiteenlopende aard in een wetsvoorstel legt druk op de besluitvorming. Deze druk is alleen aanvaardbaar indien de samenhang van de verschillende maatregelen mede het karakter van het wetsvoorstel bepaalt, zoals bij een belastingplan in vorengenoemde zin het geval is. Los daarvan dienen wetsystematische wijzigingen van een heffingswet met verdergaande effecten dan alleen budgettaire steeds afzonderlijk te worden aangeboden en passen in een belastingplan geen voorstellen waarvan op voorhand aannemelijk is dat zij sterk controversieel zijn. Tevens dient voorkomen te worden dat nog niet volledig uitgekristalliseerde voorstellen in een belastingplan worden opgenomen.*

*De Raad adviseert opnieuw er strikt de hand aan te houden alleen de maatregelen die direct betrekking hebben op het budgettaire en koopkrachtbeeld van het komende jaar in een belastingplan op te nemen. In ieder geval adviseert de Raad zoals hierna uiteen wordt gezet, het voorstel met betrekking tot de maatregel op het terrein van stages en scholing van werkenden niet in het voorstel op te nemen alsmede het voorstel voor een tijdsevenredige belasting van personenauto's en motorrijwielen (tijdsevenredige BPM), dat naar het oordeel van de Raad nog niet volledig is uitgekristalliseerd, af te splitsen en na heroverweging onder te brengen in een afzonderlijk aanhangig te maken voorstel. Daarnaast ligt ook een afzonderlijk wetsvoorstel voor de voorgestelde wijzigingen van het Burgerlijk Wetboek en het Buitengewoon Besluit Arbeidsverhoudingen 1945 vanwege de verderstrekkende arbeidsrechtelijke aspecten in de rede.*

*De Raad adviseert het voorstel in het licht van het voorstaande te heroverwegen.*

### 1. Belastingplan

Met de Raad ben ik van mening dat vanwege de druk op de besluitvorming een zorgvuldige afweging moet worden gemaakt over welke maatregelen passen in een belastingplan. Deze zorgvuldige afweging heeft plaatsgevonden. De samenstelling van het Belastingplan 2007 past mijns inziens grotendeels binnen het kader dat wordt gehanteerd voor maatregelen die in een belastingplan opgenomen kunnen worden. Voor een belangrijk deel van de maatregelen geldt dat zij samenhangen met het budgettaire of koopkrachtbeeld voor 2007. Voor het merendeel van de overige maatregelen geldt dat – om verschillende redenen – inwerkingtreding met ingang van 1 januari 2007 benodigd is. Hierbij zij opgemerkt dat om redenen van wetgevingseconomie geen afzonderlijk wetsvoorstel zal worden ingediend. Met het opnemen van maatregelen die strikt genomen niet passen binnen de gestelde kaders is al met al zeer terughoudend omgegaan. Daarbij is van belang dat er dit jaar in zoverre sprake is van een bijzondere situatie omdat in verband met de verkiezingen op 22 november aanstaande maar een beperkt aantal vergaderdagen voor de Tweede Kamer beschikbaar is, waardoor maar een beperkt aantal wetsvoorstellen behandeld kan worden. Er is een aantal toezeggingen op fiscaal terrein gedaan die het kabinet wil nakomen. Het enkele feit dat een maatregel een gering budgettair belang heeft, kan naar de opvatting van het kabinet niet het oordeel van de Raad dragen dat een

<sup>1</sup> De Raad verwijst naar de motie-Boorsma (Kamerstukken I 1992/93, 22 873, nr. 110d), alsmede onder meer naar de adviezen inzake het Belastingplan 1993 (Kamerstukken II 1992/93, 22 873, nr. B), het Belastingplan 2000 (Kamerstukken II 1999/00, 26 820, A), het Belastingplan 2003 II (Kamerstukken II 2002/03, 28 608, B), het Belastingplan 2005 (Kamerstukken II 2004/05, 29 767, nr. 4) en het Jaarverslag van de Raad van State 2001, blz. 63.

maatregel enkel om die reden niet in een belastingplan behoort te worden opgenomen.

De Raad noemt met name de maatregelen op het terrein van stages en scholing en de voorstellen voor een tijdsevenredige BPM als voorbeelden van maatregelen die niet in het Belastingplan 2007 zouden moeten worden opgenomen. Zoals hieronder nader toegelicht, heeft het kabinet vanwege het belang dat wordt gehecht aan werking over 2006 van de desbetreffende maatregelen op het terrein van stages en scholing deze maatregelen toch opgenomen in het Belastingplan 2007. Met betrekking tot de voorstellen in het kader van een tijdsevenredige BPM geldt – zoals hieronder nader toegelicht – dat dit wijzigingen naar aanleiding van het Europese recht zijn, die om budgettaire redenen inwerkingtreding per 1 januari 2007 vereisen.

## *2. Inkomsten- en loonbelastingtarief; bedragen heffingskortingen*

*In de Belastingplannen 2004<sup>1</sup>, 2005<sup>2</sup> en 2006<sup>3</sup>, maar ook in de Wet aanvullend overgangsrecht fiscale behandeling pensioenen<sup>4</sup> en het wetsvoorstel tot wijziging van enkele belastingwetten ter vermindering van administratieve lasten (Wijzigingsplan «Paarse krokodil»)<sup>5</sup> zijn wijzigingen van het inkomsten- en loonbelastingtarief en van de bedragen van heffingskortingen opgenomen die eerst met ingang van 1 januari 2007 gaan gelden.*

*De tariefwijzigingen houden verband met de verhoging in 2004 van de AWBZ-premie en de terugsluizing door de verlaging van de tarieven in de eerste en tweede schijf. Om het verloop van het lastenbeeld beter te laten aansluiten op het gewenste EMU-saldo werd daarbij de maatvoering van de terugsluis over de jaren 2004–2007 aangepast. In 2005 werd de verhoging van de AWBZ-premie teruggedraaid, onder gelijktijdige verhoging van de tarieven in de eerste en tweede schijf, en werd het tarief in de tweede schijf verhoogd in verband met het koopkrachtbeeld. In verband met de invoering van het nieuwe zorgstelsel in 2006 werd onder meer de AWBZ-premie verlaagd terwijl tegelijkertijd de tarieven in de eerste en tweede schijf deels werden verhoogd. Daarnaast werden die tarieven verhoogd met het oog op het totale lastenbeeld en als gevolg van maatregelen uit het Strategisch akkoord.*

*De wijzigingen in de bedragen van heffingskortingen houden verband met het algemene koopkrachtbeeld en de voorgenomen invoering van een mantelzorgerkorting. Daarnaast is in 2004 de aanvullende combinatiekorting ingevoerd, waarvan de verhogingen tot 2007 doorwerken. In verband met de budgettair neutrale invoering van de «Paarse krokodil» zal de automatische inflatiecorrectie van de arbeidskorting voor 2007 worden beperkt. Het verloop van de bedragen van de heffingskortingen is door al deze wijzigingen ondoorzichtig geworden.*

*In de toelichting op het voorstel wordt niet meer opgemerkt dan dat de tarieven voor de eerste en tweede schijf worden aangepast tot 2,50% en 10,25%, terwijl deze tarieven ingevolge het Belastingplan 2004 en de daaropvolgende wijzigingen bij de Belastingplannen 2005 en 2006 met ingang van 1 januari 2005 2,10% en 9,40% zouden bedragen.*

*De Raad acht deze mededeling alleen ontoereikend en adviseert daarom de aanpassing van de inkomsten- en loonbelastingtarieven van de eerste en tweede schijf alsnog te motiveren, de toelichting op de budgettaire aspecten aan te vullen en hierbij de premies voor de volksverzekeringen te betrekken. Daarnaast adviseert de Raad in tabelvorm de bedragen van de heffingskortingen op te nemen voorzover zij bij de Belastingplannen 2004, 2005 en 2006 alsmede bij andere wijzigingen in heffingswetten in de periode 2004–2006, ingaande 1 januari 2007 zijn aangepast.*

## **2. Inkomstenbelasting- en loonbelastingtarief; bedragen heffingskortingen**

Naar aanleiding van het advies van de Raad zijn in de toelichting de wijzigingen in de inkomsten- en loonbelastingtarieven van de eerste en tweede schijf nader uitgewerkt. Tevens is een tabel toegevoegd waarin de per 1 januari 2007 gewijzigde bedragen van de heffingskortingen worden weergegeven.

## *3. Aanmerkelijk belang*

*De Raad merkt op dat de tijdelijke verlaging van het aanmerkelijk belangtarief tot 22% voor ten hoogste € 250 000 inkomsten uit aanmerkelijk belang als compensatie voor de hogere inkomensafhankelijke bijdrage, die de directeur-groottaandeelhouder over zijn loon als directeur verschuldigd is, dan de ondernemer over de winst uit onderneming, disproportioneel is. De directeur-*

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2003/04, 29 210.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2004/05, 29 767.

<sup>3</sup> Kamerstukken II 2005/06, 30 306.

<sup>4</sup> Kamerstukken II 2005/06, 30 330.

<sup>5</sup> Kamerstukken II 2005/06, 30 577.

*grootaandeelhouder is maximaal (6,5% – 4,4%) over € 30 015 = € 630 meer verschuldigd dan de ondernemer. Het voordeel uit hoofde van de tijdelijke verlaging van het tarief kan 3% over € 250 000 = € 7 500 belopen of bijna 12 keer de hogere bijdrage. Zo al op de voorgestelde wijze compensatie geboden dient te worden, behoeft het lagere aanmerkelijk belangtarief over niet meer dan € 21 000 aan belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang geheven te worden.*

*Daarnaast wijst de Raad erop dat tot het inkomen uit aanmerkelijk belang niet het loon als directeur behoort. De verlaging van het tarief heeft aldus betrekking op geheel verschillende inkomsten, die geen relatie met elkaar hebben. Ook uit dien hoofde mist de voorgestelde compensatie grond. De Raad adviseert het voorstel te heroverwegen.*

### 3. Aanmerkelijk belang

De Raad plaatst kanttekeningen bij de maatvoering van de voorgestelde tijdelijke verlaging van het aanmerkelijkbelangtarief die strekt tot compensatie in het jaar 2007 voor de hogere inkomensafhankelijke bijdrage voor de Zorgverzekeringswet door directeur-grootaandeelhouders. De Raad merkt terecht op dat de maatregel betrekking heeft op inkomen uit aanmerkelijk belang dat geen relatie heeft met het voor de inkomensafhankelijke bijdrage relevante inkomen (loon) uit de eigen vennootschap. Los van de vraag of een maatregel in de door de Raad bedoelde zin zeker op korte termijn uitvoerbaar is, zou een dergelijke maatregel – in relatie tot het eenjarige karakter daarvan – disproportioneel hoge kosten met zich brengen. Om die reden is gekozen voor een eenvoudige en daardoor ook grofmaziger maatregel waarmee op macroniveau compensatie kan worden geboden aan de betrokken groep.

### 4. Mantelzorg

*Bij de behandeling in de Tweede Kamer der Staten-Generaal van het amendement-Van der Vlies inzake de invoering van de mantelzorgkorting<sup>1</sup> heeft de staatssecretaris gesteld, dat de Belastingdienst niet in staat is te beoordelen of er sprake is van mantelzorg, alsmede dat de steun voor een mantelzorger in de subsidiesfeer bij het Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport gezocht moet worden<sup>2</sup>. Het amendement is met inachtneming van deze opmerkingen, toch aanvaard. Nadien is de invoering van de mantelzorgkorting vervroegd tot 1 januari 2007 bij de Wet aanvullend overgangsrecht fiscale behandeling pensioenen. Gelet op deze wetsgeschiedenis valt het op, dat nog voordat de regeling in werking is getreden, deze vervalt zonder dat duidelijk zicht bestaat op een vervangende subsidie. Dit met de enkele toelichting dat gebleken is dat de mantelzorgkorting zonder aanpassingen niet uitvoerbaar is en bovendien hoge uitvoeringskosten met zich zou brengen. De Raad adviseert het voorstel te heroverwegen of concreet de inhoud aan te geven van de alternatieve regeling afkomstig van de Staatsecretaris van Volksgezondheid, Welzijn en Sport waarbij herkenbaar middelen toekomen aan mantelzorgers die intensieve mantelzorg verrichten.*

### 4. Mantelzorg

De Raad constateert terecht dat reeds bij de behandeling van het amendement-Van der Vlies inzake de invoering van de mantelzorgkorting is aangegeven dat de Belastingdienst niet in staat is te beoordelen of sprake is van mantelzorg en dat ondersteuning voor een mantelzorger beter in de subsidiesfeer kan worden vormgegeven. Gelet op de brede wens van de Kamer is niettemin naarstig gezocht naar mogelijkheden om het amendement uit te voeren, rekening houdend met de daarin gestelde voorwaarde dat de mantelzorgkorting terecht komt bij degene die deze zorg in het kalenderjaar daadwerkelijk gedurende zes maanden minimaal acht uur per week verricht. Het bleek echter onmogelijk om achteraf vast te stellen of de mantelzorger terecht de korting zou hebben ontvangen. Bovendien kunnen mantelzorgers met een laag inkomen mogelijk niet profiteren van een heffingskorting. Dit is aanleiding geweest voor het instellen van een werkgroep die alternatieven zonder de genoemde nadelen van een heffingskorting heeft onderzocht waarbij zo dicht mogelijk is aangesloten bij de intenties van dit amendement. Op basis van de bevindingen van de werkgroep is in overleg met de indieners van het amendement besloten gemeenten in de loop van 2007 op basis van artikel 21 van de Wet maatschappelijke ondersteuning in staat te stellen een waardering voor mantelzorgers te verstrekken in de geest van het

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2005/06, 30 306, nr. 30.

<sup>2</sup> Handelingen II 15 november 2005, blz. 21-1383.

amendement. Het budget van € 65 mln wordt in ieder geval met ingang van 2007 ingezet voor de ondersteuning van mantelzorgers.

##### *5. Startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid*

*Het is van groot belang om de maatschappelijke participatie van gedeeltelijk arbeidsongeschikten te bevorderen, in het bijzonder door deelname aan het arbeidsproces. Daartoe strekt de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid. De Raad merkt op dat dit belang er niet alleen is voor gedeeltelijk arbeidsongeschikten met een publiekrechtelijke of verzekeringsuitkering wegens arbeidsongeschiktheid, maar ook voor gedeeltelijk arbeidsongeschikten die geen uitkering genieten, zoals zelfstandigen die niet meer onder de WAZ<sup>1</sup> vallen en geen arbeidsongeschiktheidsverzekering hebben gesloten. Indien laatstgenoemde zelfstandigen na verloop van tijd opnieuw willen starten met een andere onderneming, vallen zij buiten de termen voor de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid. In de toelichting is geen aandacht aan deze groep gegeven.*

*De Raad adviseert alsnog uiteen te zetten om welke reden deze groep niet gefacilieerd wordt.*

*Tevens merkt de Raad op dat de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid, die startende arbeidsongeschikte ondernemers die niet aan het urencriterium voldoen kunnen genieten, het eerste jaar € 12 000 belooft, terwijl de «gewone» startersaftrek plus de zelfstandigenaftrek, die ondernemers die wel aan het urencriterium voldoen ten hoogste kunnen genieten, € 1 987 + € 8 885 of € 10 872 bedraagt. Dit verschil roept de vraag op, op welke wijze de aftrekbedragen op elkaar zijn afgestemd. Het verschil in aftrekbedragen leidt er onder meer toe, in de schaarse gevallen dat een startende arbeidsongeschikte ondernemer aan het urencriterium voldoet, dat hij in het eerste jaar slechter af is dan een startende arbeidsongeschikte ondernemer die niet aan het urencriterium voldoet; een keuzerecht bestaat niet.*

*De Raad adviseert in de toelichting het antwoord op de vraag inzake de afstemming te geven.*

##### 5. Startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid

Met de Raad ben ik van mening dat het van groot belang is om de maatschappelijke participatie van gedeeltelijk arbeidsongeschikten te bevorderen, in het bijzonder door deelname aan het arbeidsproces. De startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid wordt inderdaad alleen verleend aan een ondernemer die vanuit een arbeidsongeschiktheidsuitkering een onderneming start en voldoet aan een verlaagd urencriterium. Bij een arbeidsongeschiktheidsuitkering kan het gaan om een uitkering op grond van de WIA, WAO, WAZ, WAJONG of een particuliere respectievelijk buitenlandse arbeidsongeschiktheidsuitkering. Voor de aansluiting bij arbeidsongeschiktheidsuitkeringen is om twee redenen gekozen. Beleidsmatig en juridisch is ten behoeve van een sluitende afbakening van de groep gekozen voor het stimuleren van het starten van een onderneming vanuit een arbeidsongeschiktheidsuitkering. Van belang is verder dat deze afbakening uitvoeringstechnisch haalbaar is. In deze gevallen is namelijk op onafhankelijke wijze door een deskundige bepaald dat sprake is van arbeidsongeschiktheid. De toelichting is op dit punt aangevuld.

Tevens vraagt de Raad op welke wijze de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid en de «gewone» startersaftrek plus de zelfstandigenaftrek wat de bedragen betreft, op elkaar zijn afgestemd. De Raad merkt hierbij op dat de eerstgenoemde aftrek in het eerste jaar aantrekkelijker is dan de «gewone» startersaftrek plus zelfstandigenaftrek. Naar aanleiding hiervan kan worden opgemerkt dat de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid enerzijds en de reguliere startersaftrek en zelfstandigenaftrek anderzijds geheel los van elkaar staan.

De startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid is een specifieke regeling voor de startfase van een onderneming waarbij betrokkene een arbeidsongeschiktheidsuitkering geniet. Daarbij is van belang dat deze startersaftrek niet hoger kan zijn dan de genoten winst. Bij de vaststelling van de hoogte van het bedrag van de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid is gekozen voor aflopende, ronde bedragen, namelijk € 12 000 in het eerste jaar, € 8 000 in het tweede jaar en € 4 000 in het derde jaar. Voorts geldt een verlaagd urencriterium van 800 uur. Het bedrag van de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid en het

---

<sup>1</sup> Wet arbeidsongeschiktheidsverzekering zelfstandigen (Stb. 1997, 176); Wijziging van de Wet Arbeidsongeschiktheidsverzekering zelfstandigen en enige andere wetten in verband met de beëindiging van de toegang tot die verzekering voor diegenen die op of na de inwerkingtreding van deze wet arbeidsongeschikt worden (Wet einde toegang verzekering WAZ) (Stb. 2004, 324).

geldende urencriterium staan los van de reguliere ondernemersfaciliteiten. De bedragen zijn derhalve niet op de bedragen van deze faciliteiten afgestemd.

#### *6. Buitenlandse beroepssporters, artiesten en gezelschappen*

*Voorgesteld wordt de buitenlandse beroepssporters, artiesten en gezelschappen uit landen waarmee Nederland een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten, alsmede uit de Nederlandse Antillen of Aruba, hier te lande niet meer te belasten. Aangezien op grond van de verdragen en de Belastingregeling voor het Koninkrijk (hierna: BRK) aan Nederland het heffingsrecht over de inkomsten van deze beroepssporters en artiesten is toegewezen, betekent het eenzijdig afzien van het heffingsrecht dat, indien de vrijstellingsmethode in het verdrag is opgenomen, deze inkomsten volledig buiten de belastingheffing blijven. In de toelichting is dit voorstel enkel gemotiveerd door erop te wijzen dat de heffing van buitenlandse beroepssporters en artiesten meer in overeenstemming is gebracht met bijvoorbeeld de heffing van buitenlandse ondernemers die in Nederland geen vaste inrichting of vertegenwoordiger hebben. Deze vergelijking gaat mank, aangezien de toewijzingsregels in de verdragen de winst van deze ondernemers aan de woonstaat toewijzen. Het voorstel mist aldus een dragende motivering. De Raad ziet niet op voorhand in waarom Nederland, hoewel de gebruikelijke toewijzingsregels in de verdragen zijn opgenomen, zonder voorafgaande wijziging van die verdragen eenzijdig zou dienen af te zien van de belastingheffing over de genoemde inkomsten. De Raad mist daarbij de motivering waarom het eenzijdig afzien van het heffingsrecht zich beperkt tot verdrags-situaties.*

*De Raad adviseert het voorstel alsnog dragend te motiveren en in de toelichting in te gaan op de genoemde aspecten.*

#### **6. Buitenlandse beroepssporters, artiesten en gezelschappen**

De memorie van toelichting is aangevuld naar aanleiding van de door de Raad gemaakte opmerkingen over het ontbreken van een dragende motivering voor het voorstel om eenzijdig af te zien van belastingheffing over in Nederland verkregen voordelen of inkomsten door buitenlandse beroepssporters, artiesten en gezelschappen en de in dat kader gemaakte keuze om dit alleen te doen in relatie tot inwoners van landen waarmee Nederland een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten of van de Nederlandse Antillen of Aruba.

*7. In onderdeel 5.2 van deel Algemeen van de toelichting wordt in de beschrijving van de gevolgen van het voorstel ten aanzien van de buitenlandse beroepssporters, artiesten en gezelschappen uit verdragslanden opgemerkt, dat Nederland eenzijdig afziet van het (verdragsrechtelijk toegewezen) heffingsrecht als werkstaat. Materieel is deze opmerking juist, maar formeel behoudt Nederland het heffingsrecht, zij het dat de gage op nihil wordt gesteld (artikel 7.2, dertiende lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001), de artikelen 35, tweede lid, en 35g, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB 1964)). Indien beoogd wordt ook formeel af te zien van het heffingsrecht zouden daartoe artikel 7.2, tweede lid, onderdeel b, Wet IB 2001 en artikel 2 Wet LB 1964 aangevuld dienen te worden met de uitzondering dat de gage, die wordt genoten door de hiervoor bedoelde natuurlijke personen die inwoner zijn van de verdragsstaten of de Nederlandse Antillen of Aruba, niet tot het belastbaar loon behoort.*

*De Raad adviseert in de toelichting op dit aspect in te gaan en het voorstel zonodig aan te passen.*

#### **7.**

Het advies van de Raad om het voorstel op het punt van het al dan niet afzien van het heffingsrecht van buitenlandse beroepssporters, artiesten of gezelschappen zonodig aan te passen teneinde het voorstel in overeenstemming te brengen met de toelichting, is opgevolgd door te regelen dat een inwoner van een verdragsland die voordelen of inkomsten verkrijgt ter zake van de sportbeoefening of het optreden niet wordt aangemerkt als een beroepssporter onderscheidenlijk artiest en dat een gezelschap waarvan de leden hoofdzakelijk uit verdragslanden of de Nederlandse Antillen of Aruba komen niet worden aangemerkt als buitenlands gezelschap.

#### 8. Heffing krachtens andere grond

Voorgesteld wordt de artiesten, sportbeoefenaren en buitenlandse gezelschappen niet meer in de loonheffing te betrekken indien geen afzonderlijke overeenkomst voor het optreden of de sportbeoefening is gesloten (de heffing krachtens een andere grond). Als motief voor dit voorstel wordt in de toelichting opgemerkt dat het niet meer heffen in deze situaties beter aansluit op de gebruikelijke internationale praktijk. Daartegenover staat dat Nederland dan niet meer kan heffen bij met name deelname van sporters aan grote internationale toernooien. Deze motivering is niet toereikend om de draagwijdte van het voorstel te schetsen.

De Raad merkt op dat bij brief van 8 mei 2006 is medegedeeld, dat met ingang van 9 mei 2006 de heffing krachtens andere grond vervalt met het oog op de UEFA-cupfinale die op 10 mei 2006 gehouden is<sup>1</sup>. De volledige afschaffing van deze heffing volgt echter niet zonder meer uit de evaluatie van de artiesten en beroepsportersregeling. Hoewel met name van de zijde van de KNVB knelpunten zijn gesignaleerd, zoals de heffing over de winst van de buitenlandse bond of club en over de TV-rechten, wordt in de evaluatie niet tot de afschaffing van de regeling geconcludeerd<sup>2</sup>.

De Raad adviseert de motivering voor de volledige afschaffing van de regeling aan te vullen en daarbij in ieder geval een overzicht van de gebruikelijke verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de verschillen betrokken staten bij dergelijke grote toernooien op te nemen, en aan te geven of en in welke gevallen de inkomsten door de betrokken sporters geheel onbelast worden genoten. Indien dit laatste het geval is, adviseert de Raad dragend te motiveren waarom Nederland afziet van de belastingheffing over de genoemde inkomsten.

#### 8. Heffing krachtens andere grond

De Raad adviseert het voorstel inzake het laten vervallen van de heffing ter zake van een optreden of sportbeoefening krachtens andere grond nader te motiveren. Het algemeen deel van de toelichting is op dit punt aangepast. Het laten vervallen van de heffing ter zake van een optreden of sportbeoefening krachtens andere grond heeft tot gevolg dat ter zake van betalingen bij internationale competities op basis van reglementen («andere grond») niet meer wordt geheven. Voor zover mij bekend wordt in geen enkel ander land geheven bij dergelijke competities.

#### 9. Detachering wetenschappelijk personeel

In onderdeel 3.3.2 van het Algemeen deel van de toelichting wordt opgemerkt dat het kabinet een regeling die het detacheren van wetenschappelijk personeel moet vergemakkelijken, sympathiek vindt, alsmede dat een regeling in de uitvoeringssfeer zal worden uitgewerkt waarbij het detacheren van wetenschappelijk personeel zal worden vrijgesteld van omzetbelasting. Een beeld van strijdigheid met de Zesde Richtlijn<sup>3</sup> wordt door deze opmerking opgeroepen. De Raad wijst erop, dat de onderwijsvrijstelling, zoals deze in artikel 13, onderdeel A, punt i, van de Zesde Richtlijn is opgenomen, wordt verleend voor het verrichten van onderwijsprestaties door erkende instellingen die bepaalde diensten of leveringen verrichten. Detachering van personeel is daarbij niet opgenomen. De Raad heeft dan ook ernstige twijfel of het detacheren van wetenschappelijk personeel binnen de reikwijdte van artikel 13, onderdeel A, punt i, van de Zesde Richtlijn kan worden gebracht. Daarbij komt, dat vrijstellingen in overeenstemming met de Zesde Richtlijn dienen te worden opgenomen in de Wet op de omzetbelasting 1968 zelf of een daarop gegronde algemene maatregel van bestuur.

De Raad adviseert de detachering niet in de uitvoeringssfeer te regelen en nader te bezien of het mogelijk is, gelet op de Zesde Richtlijn, om het voorstel aan te vullen met een op de detachering van wetenschappelijk personeel toegesneden vrijstellingsbepaling in de Wet op de omzetbelasting 1968.

#### 9. Detachering wetenschappelijk personeel

De Raad wijst er terecht op dat de in Nederland toegepaste onderwijsvrijstelling in de omzetbelasting moet zijn gebaseerd op artikel 13, onderdeel A, punt i, van de Zesde Richtlijn. Deze bepaling is geïmplementeerd in artikel 11, eerste lid, onderdeel o, van de Wet op de omzetbelasting 1968 en in de daarop gebaseerde lagere regelgeving. Het detacheren van wetenschappelijk personeel als zodanig is niet expliciet in genoemde vrijstellingsbepalingen van

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2005/06, 29 606, nr. 2.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2003/04, 29 606, nr. 1, blz. 28–29.

<sup>3</sup> Richtlijn nr. 77/388/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake de omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PbEG L 145), zoals deze laatstelijk is gewijzigd bij Richtlijn 2006/18/EG van de Raad van 14 februari 2006 (PbEU L 51).

de Zesde Richtlijn en de Wet op de omzetbelasting 1968 opgenomen. In de memorie van toelichting is aangegeven dat het bij de vrijstelling voor het detacheren van wetenschappelijk personeel gaat om de uitwerking van een regeling naar analogie van de regeling voor de sociaal-culturele en de zorgsector. Dit houdt in dat aan de inlener van het wetenschappelijk personeel zodanige voorwaarden worden gesteld dat deze in materiële zin in de positie van werkgever van het desbetreffende personeel komt te verkeren. De inlener zal daardoor ook de financiële gevolgen dragen die de beëindiging van het inlenen van personeel heeft voor de arbeidsovereenkomst tussen de uitlener en het desbetreffende personeel. Het gaat hier derhalve om de toepassing van bestaande regelgeving en niet om de introductie van een nieuwe vrijstelling.

#### *10. Successierecht*

*Voorgesteld wordt het als hoog ervaren tarief in de hoogste schijf van de derde tariefgroep van het successierecht met 5 procentpunten te verlagen. In de toelichting wordt enkel gewezen op het beperkte budgettaire belang van het voorstel. Deze motivering is ontoereikend.*

*Reeds eerder heeft de Raad in het advies inzake het Belastingplan 2002 IV<sup>1</sup> geadviseerd met betrekking tot de modernisering van de successiewetgeving<sup>2</sup> het traject van die modernisering aan te geven, aangezien de in dat belastingplan opgenomen maatregelen pas een eerste aanzet voor de modernisering gaven. Nadien is de Successiewet 1956 nog een aantal keren gewijzigd, waarbij de wijzigingen deels zijn terug te voeren op de adviezen van de werkgroep-Molmaker<sup>3</sup>. Ook bij die wijzigingen is geen inzicht geboden op welke wijze en op welke termijn de modernisering van de successiewetgeving zal worden afgerond.*

*De Raad adviseert de tariefsverlaging nader toe te lichten in het licht van het nog af te leggen traject van de modernisering van het successierecht.*

#### 10. Successierecht

De Raad adviseert de tariefverlaging nader toe te lichten in het licht van het nog af te leggen traject van de modernisering van het successierecht. Het kabinet wil door middel van een beperkte tariefmaatregel tot uitdrukking brengen dat het zich ervan bewust is dat het tarief van het successierecht relatief hoog is. Een tariefverlaging past ook binnen de conclusies van de werkgroep Molmaker. Gezien de omstandigheden is de verdere invulling van de wijze waarop en de termijn waarbinnen de modernisering van de successiewetgeving zal worden afgerond voorbehouden aan een volgend kabinet.

#### *11. Stages en scholing*

*Bij Nota van wijziging op het wetsvoorstel tot wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en van enige andere wetten, in het kader van het versterken van de fiscale rechtshandhaving en het verkorten van beslistermijnen (Versterking fiscale rechtshandhaving)<sup>4</sup>, is voorgesteld de artikelen 2, 5 en 14 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (hierna: Wet WVA) te wijzigen. Dit wijzigingsvoorstel wordt thans opnieuw voorgesteld (Artikel VI, onderdelen A, C en E, van het voorstel). Aan deze voorstellen wordt terugwerkende kracht tot 1 januari 2006 gegeven, terwijl in artikel XIX van het voorstel daarenboven nog een bijzondere regeling is opgenomen om de effectuering van de afdrachtvermindering in 2006 nog zoveel mogelijk, mogelijk te maken.*

*In de toelichting op het voorstel wordt opgemerkt dat om de voortgang te bevorderen de maatregelen verwijderd worden uit het wetsvoorstel Versterking fiscale rechtshandhaving en opgenomen worden in het onderhavige wetsvoorstel. Met het oog op de wens van de sociale partners en het kabinet was, en is, het streven dat deze maatregelen zo snel mogelijk door het parlement behandeld worden, aldus de toelichting.*

*De Raad merkt op dat de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel Versterking fiscale handhaving inmiddels gevorderd is tot het Tweede nader verslag<sup>5</sup>. Uit dit tweede nader verslag is af te leiden dat de maatregelen geen bezwaren oproepen in de Tweede Kamer der Staten-Generaal.*

*De Raad acht het niet passend dat in het Belastingplan 2007 maatregelen worden opgenomen die betrekking hebben op 2006, en evenmin dat de inzake het Belastingplan 2007 met de Kamers der Staten-Generaal afgesproken procedure oneigenlijk wordt gebruikt om een reeds vergevorderde behandeling in de Tweede Kamer der Staten-Generaal te versnellen.*

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2001/02, 28 015.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2000/01, 27 789.

<sup>3</sup> «De warme, de koude en de dode hand», Rapport van de werkgroep modernisering successiewetgeving, 13 maart 2000.

<sup>4</sup> Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 10.

<sup>5</sup> Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 11.



#### 11. Stages en scholing

De Raad adviseert de maatregelen op het terrein van stages en scholing die effect zouden moeten krijgen in 2006 niet op te nemen in het Belastingplan 2007. Met de Raad ben ik van mening dat het in beginsel niet wenselijk is om maatregelen die al werking over 2006 zouden moeten hebben nog in het Belastingplan 2007 op te nemen. De Raad merkt op dat de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel waar deze maatregelen uit worden verwijderd zich reeds in een vergevorderd stadium bevindt. Desondanks bestaat gezien het beperkte aantal vergaderdata dat de Tweede Kamer nog resteert tot de verkiezingen het risico dat de behandeling van dat wetsvoorstel niet tijdig wordt afgerond. Het Belastingplan 2007 zal nog door dit kabinet worden besproken met de Tweede Kamer. Het kabinet hecht eraan om (conform de voorkeur van sociale partners) al over 2006 maatregelen te treffen die een positief effect kunnen hebben voor stages en scholing. Deze omstandigheden maken dat het Belastingplan 2007 naar de mening van het kabinet het meest geschikte wetsvoorstel is om deze maatregelen in op te nemen.

#### 12. Zeevarenden

*Voorgesteld wordt de Wet WVA zodanig aan te passen dat de ongelijkheid tussen zeevarenden die in Nederland wonen en zeevarenden die in een lidstaat of in een land dat behoort tot de Europese Economische Ruimte wonen, wordt opgeheven. De Raad onderschrijft het voorstel maar wijst erop dat door het voorstel een staatssteunmaatregel wordt geïntensiveerd. In de toelichting is geen aandacht gegeven aan het overleg met de Europese Commissie. De Raad adviseert de toelichting op dit punt aan te vullen.*

#### 12. Zeevarenden

De Raad onderschrijft de voorgestelde wijziging ten aanzien van de afdrachtvermindering zeevaart in de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (hierna: WVA). De Raad vraagt zich af of de wijziging van deze goedgekeurde staatssteunmaatregel ter goedkeuring moet worden voorgelegd aan de Europese Commissie.

Gedurende het staatssteunonderzoek naar aanleiding van de in het Belastingplan 2006 opgenomen maatregel waarbij het begrip zeeschip in de WVA is uitgebreid met de zogenoemde zeilende «Commercial Cruising Vessels» heeft de Europese Commissie de Nederlandse regering te kennen gegeven dat de vormgeving van de afdrachtvermindering zeevaart naar haar mening in strijd is met het gemeenschapsrecht. Deze strijdigheid wordt voornamelijk veroorzaakt door het feit dat Nederlandse reders – kort gezegd – voor in Nederland woonachtige zeevarenden een veel hogere afdrachtvermindering kunnen claimen dan voor zeevarenden die woonachtig zijn in een lidstaat van de Europese Unie of in een (andere) Staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (EER-staat). De Europese Commissie was van mening dat Nederlandse reders voor beide groepen zeevarenden een gelijk afdrachtpercentage zouden moeten kunnen claimen. Hetzelfde punt was daarvoor ook al tijdens de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2006<sup>1</sup> aan de orde gesteld. Destijds is geantwoord dat ten aanzien van dit punt nog een nadere analyse zou plaatsvinden.

Het voorgaande heeft uiteindelijk geleid tot een nadere analyse met als conclusie dat de huidige vormgeving van de afdrachtvermindering zeevaart inderdaad op punten spanning oproept met het in het gemeenschapsrecht gewaarborgde recht op vrij verkeer van werknemers. Het Belastingplan 2007 bevat dan ook een voorstel tot wijziging van afdrachtvermindering zeevaart conform de visie van de Europese Commissie. Hierdoor kan een reder ter zake van een bij hem in dienst zijnde zeevarende die in Nederland, een andere EU-lidstaat of een EER-staat woont en in Nederland onderworpen is aan de loonbelasting of in Nederland premieplichtig is voor de volksverzekeringen steeds hetzelfde percentage van het loon als afdrachtvermindering zeevaart claimen.

---

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2005/06, 30 306, nr. 6, blz. 18.

De wijzigingen in artikel 17, tweede lid, van de WVA zijn derhalve mede op instigatie van de Europese Commissie doorgevoerd en hoeven daarom niet formeel ter goedkeuring te worden voorgelegd. In de memorie van toelichting is wel ter verduidelijking opgenomen dat met de Europese Commissie over dit punt van gedachten is gewisseld. Als vanzelfsprekend wordt de Europese Commissie op de hoogte gesteld van de exacte inhoud van de wijzigingen in de afdrachtvermindering zeevaart.

### 13. Tijdsevenredige BPM

*Het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (hierna: Hof van Justitie) heeft in de beschikking van 27 juni 2006, nr. C-242/05 voor recht verklaard, dat de artikelen 49 tot en met 55 van het EG-Verdrag zich verzetten tegen een nationale regeling van een lidstaat als aan de orde in het hoofdgeding, op grond waarvan van een in die lidstaat wonende natuurlijke persoon die een in een andere lidstaat geregistreerd voertuig huurt, bij de aanvang van het gebruik van deze auto op de weg van de eerstgenoemde lidstaat voldoening van de volle registratiebelasting wordt gevorderd, zonder dat rekening wordt gehouden met de duur van het gebruik van dat wegennet en zonder dat de betrokkene aanspraak kan maken op vrijstelling of teruggaaf, wanneer de auto niet is bestemd voor duurzaam gebruik in eerstgenoemde lidstaat en daar ook niet feitelijk duurzaam wordt gebruikt.*

*Op grond van dit oordeel kan de in de Wet op de belastingen van personenauto's en motorrijwielen 1992 (hierna: Wet BPM 1992) opgenomen regeling voor door inwoners van Nederland gebruikte auto's met een buitenlands kenteken niet worden gehandhaafd. Voorgesteld wordt een (enkel) tijdsevenredige BPM in te voeren voor in het buitenland gehuurde auto's.*

*De Raad merkt op dat uit de rechtsoverwegingen 26 en 27 van de beschikking van het Hof van Justitie is af te leiden dat, indien een auto niet is bestemd voor duurzaam gebruik in de lidstaat of daar niet feitelijk duurzaam wordt gebruikt, een bijzondere rechtvaardiging voor de heffing nodig is, omdat in dat geval de band van de in de andere lidstaat geregistreerde auto geringer is. In de toelichting is geen aandacht gegeven aan de rechtvaardiging van de heffing. De rechtvaardiging is temeer noodzakelijk omdat de aard van de belasting van personenauto's en motorrijwielen als registratieheffing (tijdstipbelasting) uitsluitend voor de auto's met een buitenlands kenteken wordt gewijzigd in een heffing ter zake van het gebruik in Nederland van de weg in de zin van de Wegenverkeerswet 1994 (tijdvakbelasting) (artikel 16b, derde lid, Wet BPM 1992). Deze heffing wordt geheven naast de motorrijtuigenbelasting die materieel eveneens het gebruik van de Nederlandse wegen belast, zij het dat om praktische redenen het houderschap het aangrijpingspunt voor de heffing is. Deze cumulatie van de belastingen die geheven worden voor het gebruik van Nederlandse wegen en die alleen geldt voor auto's met een buitenlands kenteken, vergt een rechtvaardiging. De belasting van personenauto's en motorrijwielen als registratieheffing ziet niet als zodanig op het gebruik van Nederlandse wegen; de belasting wordt niet voor een evenredig deel teruggegeven bij uitvoer of het voortijdig tenietgaan van de auto en wordt ook niet naar tijdsgelang teruggegeven indien de auto niet of lange tijd in het buitenland wordt gebruikt. Het gaat bij deze belasting om de toetreding tot het Nederlandse wegennet, om de beslissing een personenauto of een motorrijwiel te kopen en daarmee in Nederland te gaan rijden. Daarmee vallen de motorrijtuigenbelasting en de belasting van personenauto's en motorrijwielen niet samen<sup>1</sup>. Het eenmalige aangrijpingspunt onderscheidt de heffing in het bijzonder ook van de motorrijtuigenbelasting<sup>2</sup>. Aldus blijft een verschil in heffingsgrondslag bestaan tussen auto's met een Nederlands en met een buitenlands kenteken. Dit verschil behoeft een redelijke en objectieve rechtvaardiging.*

*Daarnaast maakt de Raad nog de volgende opmerkingen, waarbij de Raad er in het bijzonder op wijst, dat de omstandigheid dat in de Wet BPM 1992 verschillende heffingsgrondslagen en verschillende heffingsmethoden worden opgenomen opnieuw spanningen oproept met het Gemeenschapsrecht, niet alleen voor de tijdsevenredige BPM maar ook voor de huidige heffing voor binnenslands geregistreerde personenauto's.*

<sup>1</sup> Nader rapport, Kamerstukken II 1992/93, 22 868, A.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 1992/93, 22 868, nr. 3, blz. 3.

#### *Belastbaar feit*

*De tijdsevenredige BPM wordt geheven met betrekking tot auto's met een buitenlands kenteken, «die vanuit een andere lidstaat van de Europese Unie dan Nederland feitelijk en anders dan duurzaam ter beschikking staan van een in Nederland wonende natuurlijke persoon of gevestigd lichaam» (artikel 16b, eerste lid, Wet BPM 1992).*

*Deze omschrijving dwingt tot een nadere concretisering van de term «duurzaam». In de toelichting worden weliswaar enkele voorbeelden gegeven ter duiding van dit begrip, maar dit is niet toereikend. In de Wet BPM 1992 zelf dient een concrete omschrijving te worden opgenomen van het begrip «anders dan duurzaam ter beschikking staan». In het bijzonder dient daarbij te worden bepaald of en in hoeverre de periode van feitelijk ter beschikking staan van betekenis is voor dit begrip. De Raad merkt hierbij op dat het Hof van Justitie geen rechtvaardiging voor een belastingheffing als de onderhavige ziet, indien het gaat om eenvoudige huurovereenkomsten van korte duur, zoals de huur van een vervangingswagen<sup>1</sup>. Deze rechtspraak leidt mogelijk tot een driedeling, waarbij een categorie auto's met buitenlands kenteken niet wordt belast, een categorie waarop de tijdsevenredige BPM ziet, en een categorie waarvoor de volle belasting op personenauto's en motorrijtuigen verschuldigd wordt. Het voorstel voorziet weliswaar voor de eerste categorie in een vrijstelling, maar een vrijstelling kan het ontbreken van een heffingsgrondslag niet verhullen.*

#### *Vrijstelling voor kortstondige huur*

*De vrijstelling voor kortstondige huur geldt alleen voor een motorrijtuig dat gedurende ten hoogste een week feitelijk ter beschikking staat van de inwoner van Nederland én alleen indien deze inwoner vóór de aanvang van de vrij te stellen periode een beroep doet op de vrijstelling (artikel 16g Wet BPM 1992). Deze vrijstelling is te beperkt en niet steeds goed uitvoerbaar. Indien bijvoorbeeld na het in ongerede raken van de eigen auto tijdens de vakantie in een lidstaat een auto met buitenlands kenteken voor twee weken wordt gehuurd en er wordt gedurende één dag in Nederland gereden om thuis te komen, kan geen beroep op de vrijstelling worden gedaan, omdat de auto langer dan één week feitelijk ter beschikking staat aan een inwoner van Nederland.*

*Uit de toelichting is af te leiden dat dit niet de bedoeling is. De regeling dient in ieder geval toegespitst te worden op het buiten de heffing laten van een motorrijtuig dat ten hoogste een week feitelijk wordt gebruikt op de Nederlandse weg.*

*Artikel 16g, eerste lid, Wet BPM 1992 bepaalt voorts dat het beroep op de vrijstelling moet worden gedaan vóór de aanvang van de vrij te stellen periode. De regeling ziet op de periode van gebruik van de weg in Nederland. Dit brengt mee dat het beroep op de vrijstelling leidt tot formaliteiten in verband met het overschrijden van een binnengrens. In de inwoner van Nederland in het hiervoor gegeven voorbeeld zal vóór hij de Nederlandse grens passeert, een beroep moeten doen op de vrijstelling. Indien hij de auto aansluitend op zijn vakantie voor een langere periode dan één week wil gaan gebruiken op de Nederlandse wegen, is hij echter verplicht voorafgaande aan de grensovergang aangifte te doen voor de tijdsevenredige BPM en deze te betalen. Dit leidt eveneens tot formaliteiten in verband met het overschrijden van een binnengrens. Dit is in strijd met de Europese regelgeving. De omschrijving van het belastbare feit en de voorgestelde vrijstelling dienen daarom te worden aangepast.*

#### *Beperkte vrijstelling*

*Het wetsvoorstel schenkt geen aandacht aan de situatie waarbij de beperkte vrijstelling van artikel 14 Wet BPM 1992 junctis de artikelen 2 tot en met 4 van het Uitvoeringsbesluit belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 van toepassing is en er in verband met gebruik buiten de voorwaarden om toch een tijdsevenredige heffing dient plaats te vinden. In de toelichting dient aan deze situatie aandacht gegeven te worden.*

#### *Tarief*

*De cijfermatige onderbouwing van het tarief ontbreekt in de toelichting, waardoor geen inzicht wordt geboden in de bepaling van de hoogte van het tarief. Dit inzicht is nodig voor een beoordeling of het tarief in voldoende mate*

<sup>1</sup> Zie zaken C-451/99, Cura Anlagen, Jurispr. 2002, blz. I-3193; C-462/02 Commissie – Denemarken, Jurispr. 2005, blz. I-7929 en C-151–152/04, Nadin, n.n.g.

evenredig is. Een eerste toets indiceert dat bijvoorbeeld van een gebruiksduur van de auto van zes of zeven jaar wordt uitgegaan, hetgeen (te) kort lijkt. Meer inzicht in de gekozen uitgangspunten voor het tarief is noodzakelijk. Het naar rato van de gebruiksduur snel dalende tarief van de «volle» belasting van personenauto's en motorrijwielen bij de invoer van personenauto's noodzaakt tevens tot een motivering van het uitgangstarief voor de tijds-evenredige BPM, aangezien de meeste huurauto's al enige tijd gebruikt zijn voordat zij in Nederland op de weg komen. Naast het uitgangstarief wordt spanning opgeroepen met het Gemeenschapsrecht door bij de tariefstelling van de tijdsevenredige BPM geen rekening te houden met de afschrijving van de personenauto<sup>1</sup>.

#### *Provinciale opcenten*

Artikel 222, eerste lid, van de Provinciewet bepaalt dat er provinciale opcenten op de hoofdsom van de motorrijtuigenbelasting kunnen worden geheven van de in de provincie wonende of gevestigde houders van personenauto's en motorrijwielen. Ook bij tijdelijke huur van een auto met buitenlands kenteken is de woonplaats van de houder bekend. De omstandigheid dat de tijds-evenredige BPM ook door een ander dan de tijdelijke houder kan worden betaald is onvoldoende reden van de hoofdregel af te wijken, dat de provincie waar de houder woont, bepalend is voor het aantal opcenten. Indien op grond van uitvoeringsredenen uniforme opcenten aangehouden moeten worden, dient te worden aangesloten bij het laagste aantal opcenten teneinde een belemmering van het vrije verkeer te voorkomen.

#### *Teruggaven*

Op grond van artikel 15b Wet BPM 1992 wordt op aanvraag teruggaaf verleend van de belasting aan de ondernemer die de bestelauto meer dan bijkomstig bezigt in het kader van zijn onderneming, indien bij deze aanvraag een verklaring wordt overgelegd dat de bestelauto meer dan bijkomstig in het kader van de onderneming zal worden gebruikt. Het voorgestelde artikel 16i Wet BPM 1992 sluit deze bepaling niet uit voor de tijdsevenredige BPM, maar er wordt niet in voorzien op welke wijze en onder welke voorwaarden de ondernemer die tijdelijk een bestelauto met buitenlands kenteken huurt, de teruggaaf geldend moet maken. Hierbij is ook geen aandacht gegeven aan het wetsvoorstel Omzetting teruggaafregeling bestelauto's ondernemers in vrijstellingsregeling<sup>2</sup>. De formaliteiten verbonden aan het verkrijgen van de teruggaaf of de vrijstelling mogen niet meer belastend zijn voor het gebruik van een auto met een buitenlands kenteken dan voor een auto met een Nederlands kenteken teneinde een belemmering van het vrije verkeer te voorkomen.

Op grond van artikel 16 Wet BPM 1992 wordt de belasting teruggegeven voor personenauto's die zijn bestemd om openbaar vervoer of taxivervoer te verrichten. Indien een taxichauffeur, die in het bezit is van een ingevolge de Wet personenvervoer 2000 geldige vergunning, tijdelijk een personenauto met buitenlands kenteken huurt, kan hij de tijdsevenredige BPM niet terugkrijgen op grond van artikel 16i Wet BPM 1992. Dit vormt een belemmering van het vrije verkeer, waarvoor in de toelichting geen objectieve en redelijke grond is gegeven.

#### *Dubbele heffing*

Indien de tijdsevenredige BPM wordt geheven met betrekking tot een auto met een buitenlands kenteken zonder dat rekening wordt gehouden met een soortgelijke belasting in de lidstaat van de registratie, blijft het huren van een auto in die lidstaat zwaarder belast dan in Nederland. De belemmering wordt door het invoeren van de tijdsevenredige BPM ten opzichte van de heffing van de «volle» BPM wel verminderd maar niet weggenomen, indien geen voorziening terzake van de registratieheffing in de lidstaat wordt getroffen. Hetzelfde geldt indien een met de motorrijtuigenbelasting gelijke heffing in de lidstaat niet wordt teruggegeven over de periode van het gebruik in Nederland. Als tegenhanger is met de tijdsevenredige BPM moeilijk te verenigen, dat bij uitvoer van een in Nederland geregistreerde personenauto geen teruggaaf van de belasting van personenauto's en motorrijtuigen over de restwaarde plaatsvindt. Dit kan ook worden gezien als een belemmering van het vrije verkeer, aangezien daardoor wordt ontmoedigd om personenauto's over te brengen naar een andere lidstaat.

<sup>1</sup> Zie onder andere zaken C-393/98, Gomes Valente, Jurispr. 2001, blz.I-1327; C-101/00, Tulliasiamies en Siilin, Jurispr. 2002, blz. I-7487.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2005/06, 30 634.

#### *Formaliteiten*

*Indien de formaliteiten die verbonden zijn aan de belastingheffing meer belastend zijn voor het gebruik van een auto met een buitenlands kenteken dan voor een auto met een Nederlands kenteken, wordt deze omstandigheid aangemerkt als een belemmering van het vrije verkeer. De tijdsevenredige BPM wordt geheven als een tijdvakbelasting, waarbij het tijdvak op een maand wordt gesteld en waarbij de belasting maandelijks vooraf moet worden aangegeven en voldaan. De maandelijks te verrichten formaliteiten inzake de heffing van de tijdsevenredige BPM zijn zwaarder dan de eenmalige aangifte en betaling in het geval van verschuldigdheid van «volle» belasting van personenauto's en motorrijwielen. Het voorstel lijkt aldus een dergelijke belemmering in te houden.*

*Uit de toelichting is niet af te leiden of de maandelijks aangifte en betaling vervangen kunnen worden door een eenmalige aangifte en betaling over een gehele overeengekomen huurperiode, die meerdere tijdvakken omvat. De Raad mist daartoe in het voorstel een bepaling analoog aan artikel 16 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994, waarin de vooruitbetaling van een aantal aaneengesloten tijdvakken uitdrukkelijk is geregeld. De Raad wijst erop dat evenmin is voorzien in een teruggaafregeling voor het geval de tijdsevenredige BPM ineens wordt voldaan over de overeengekomen huurperiode en de huurovereenkomst voortijdig eindigt. De vooruitbetaling over meerdere tijdvakken en een daaraan verbonden teruggaafregeling behoeven alsnog regeling.*

*Gelet op het ontbreken van een rechtvaardiging en de overige opmerkingen die hiervoor geplaatst zijn en tot aanpassing of nadere motivering dienen te leiden, adviseert de Raad de tijdsevenredige BPM en de daarmee samenhangende regelingen af te splitsen van het voorstel en na heroverweging afzonderlijk aanhangig te maken.*

#### 13. Tijdsevenredige BPM

De Raad merkt op dat in de toelichting geen aandacht is gegeven aan de vereiste rechtvaardiging van de voorgestelde tijdsevenredige BPM. Naar het oordeel van de Raad blijft een verschil in heffingsgrondslag bestaan tussen auto's met een Nederlands en met een buitenlands kenteken; ook gezien de band van de buitenlands gekentekende auto (met Nederland) behoeft dit verschil rechtvaardiging.

Kernpunt is dat de reeds nu geldende rechtvaardiging van de heffing van BPM van Nederlandse subjecten in auto's met buitenlandse kentekens – zoals de Raad terecht stelt, de toetreding tot het Nederlandse wegennet – niet anders wordt ten gevolge van de in dit belastingplan voorgestelde introductie in een bijzondere groep van gevallen van een tijdsevenredige aard van die belasting. De band met het wegennet in Nederland van een door een Nederlander gebruikte buitenlandse auto is weliswaar lossier dan die van de gebruiker van een in Nederland geregistreerde auto, maar is vanaf de aanwezigheid van de auto op het Nederlandse wegennet aanwezig. Voor het opnemen van de tijdsevenredige BPM in het kader van dit belastingplan is van belang dat met dit voorstel een wezenlijk budgettair belang is gemoeid. De voorgestelde invoering van een tijdsevenredige BPM voorkomt een budgettaire derving; in die zin is het budgettaire aspect hoofddoelstelling van ook dit onderdeel van het Belastingplan 2007. In onmiddellijke samenhang met vorenstaande overwegingen voorkomt dit voorstel het in stand blijven van een sinds enkele maanden bestaande materiële ongelijkheid tussen Nederlanders die rijden in een hier te lande geregistreerde auto (wél BPM-plicht) en Nederlanders die rijden in een gehuurde of geleasete buitenlandse auto (geen BPM-plicht). De opmerking van de Raad dat een verschil in heffingsgrondslag bestaat tussen auto's met een Nederlands en met een buitenlands kenteken is terecht; in materieel opzicht worden echter door dit voorstel Nederlanders die rijden met in Nederland geregistreerde auto's en Nederlanders die rijden met in het buitenland geregistreerde auto's in een vergelijkbare positie gebracht.

#### Belastbaar feit

De Raad van State is van oordeel dat de omschrijving van het belastbare feit van de tijdsevenredige BPM dwingt tot een concretisering van het begrip «duurzaam». In deze opmerking van de Raad heb ik aanleiding gevonden een grens te introduceren waarboven het ter beschikking hebben van een voertuig

«duurzaam» is: een termijn van drie jaar. Het wetsvoorstel en de memorie van toelichting zijn in die zin aangepast.

De Raad meent dat de onderhavige rechtspraak van het Europese Hof van Justitie mogelijk leidt tot een driedeling, waarbij aan de nu twee onderscheiden categorieën – ten volle belaste auto's en tijdsevenredig belaste auto's – een categorie auto's met buitenlands kenteken wordt toegevoegd die niet wordt belast. Naar mijn mening komt het wetsvoorstel in materiële zin al tegemoet aan deze wens, doordat voor kortstondige huur een vrijstelling is opgenomen. In dit verband merkt de Raad op dat een vrijstelling het ontbreken van een heffingsgrondslag niet kan verhullen. De vrijstelling is echter uitsluitend opgenomen om te voldoen aan de praktische en gerechtvaardigde wens, zoals – hier sluit mijn zienswijze aan bij die van de Raad – ook is onderschreven in de Europese rechtspraak ter zake, om voor zodanige huur te voorzien in een faciliteit. Dat die faciliteit de vorm krijgt van een vrijstelling en niet die van een onderscheiden groep niet belaste auto's, bijvoorbeeld zoals de Raad oppert vervangingsauto's, vloeit voort uit uitvoeringstechnische overwegingen.

#### Vrijstelling voor kortstondige huur

De Raad is van mening dat de voorgestelde vrijstelling voor kortstondige huur te beperkt is en niet steeds goed uitvoerbaar. Deze opvatting kan ik niet delen. De uitvoerbaarheid van een vrijstelling voor langere duur is in beginsel niet anders dan de voorgestelde regeling. Voorts is de bestaande vrijstelling bij dit wetsvoorstel reeds «opgerekt» van twee dagen tot een week. De vrijstelling is slechts bedoeld om in geval van pech onderweg «thuis te kunnen komen»; aan deze bedoeling voldoet het voorstel ruimschoots. Zoals ook de Raad nodig acht, wordt de regeling toegespitst op het buiten de heffing laten van een motorrijtuig dat ten hoogste een week feitelijk wordt gebruikt op de Nederlandse weg. Een aanpassing van het voorstel is daartoe naar mijn mening niet nodig, omdat de vrijstelling aansluit bij het weggebruik in Nederland en gebruik buiten Nederland dus niet meetelt.

De Raad van State is van opvatting dat voor een Nederlandse ingezetene die een beroep wil doen op de vrijstelling, de regeling leidt tot formaliteiten in verband met het overschrijden van een binnengrens. De bepaling in het wetsvoorstel dat het beroep op de vrijstelling moet worden gedaan vóór de aanvang van de vrij te stellen periode, geeft de Raad aanleiding tot die mening.

Op dit punt verschillen de Raad en de ondergetekende van mening. Het beroep op de vrijstelling en de betaling op aangifte zullen, zoals bij dit belastingplan is toegelicht, niet alleen langs elektronische weg kunnen worden gedaan, maar zullen in feite steeds of vrijwel steeds langs die weg geschieden. Praktisch zal daarom de gebruiker of de verhuurder vanaf iedere locatie (zowel in binnen- als buitenland) waar voor gebruik door hem een pc beschikbaar is, bijvoorbeeld bij de buitenlandse verhuurmaatschappij, en op ieder tijdstip vóór de aanvang van de vrij te stellen periode, kunnen voldoen aan zijn verplichtingen voor de tijdsevenredige BPM. Deze formaliteiten hebben betrekking op het gebruik in Nederland en hebben geen band met het overschrijden van de grens. De door de Raad gehanteerde term «overschrijden van een binnengrens» roept in dat verband dan ook een verkeerde associatie op. Het belastbare feit van de tijdsevenredige BPM is het gebruik van de weg hier te lande, niet de grensoverschrijding. Een vergelijkbare situatie bestaat bijvoorbeeld voor de accijnzen en de omzetbelasting.

#### Beperkte vrijstelling

Vervolgens vraagt de Raad aandacht voor de situatie waarbij de beperkte vrijstelling van artikel 14, Wet BPM 1992, junctis de artikelen 2 tot en met 4 van het Uitvoeringsbesluit BPM 1992 van toepassing is. Aan deze situatie is nu aandacht besteed door het opnemen van een passage ter zake in de memorie van toelichting.

#### Tarief

Naar de mening van de Raad van State is meer inzicht noodzakelijk in de gekozen uitgangspunten voor het tarief. In dit verband meent de Raad dat bij de tariefstelling geen rekening is gehouden met de afschrijving van de personenauto. Op dit onderdeel kan sprake zijn van een misverstand. Het

tariefartikel, artikel 16e, is immers toegelicht met onder meer de opmerkingen dat voor het tarief van de tijdsevenredige BPM is aangeknoopt bij de theoretische belastingdruk van de BPM voor een auto in de middenklasse op het prijsniveau van 2007 met een gebruiksduur (en derhalve de daarbij behorende afschrijving) van 2 à 3 jaar.

Naar de mening van de Raad noodzaakt het naar rato van de gebruiksduur snel dalende tarief van de «volle» belasting tevens tot de gevraagde motivering omdat de meeste huurauto's al enige tijd gebruikt zijn voordat zij in Nederland op de weg komen. Met deze opmerking kan ik mij niet verenigen, omdat niet zozeer huurauto's in strikte zin maatgevend waren voor de uitgangspunten van het tarief, als wel (in hoofdzaak) leaseauto's.

#### Provinciale opcenten

De Raad meent dat in dit kader voor de tariefstelling van de motorrijtuigenbelasting niet moet worden aangesloten bij het hoogste aantal opcenten, onder meer omdat bij tijdelijke huur de woonplaats van de houder bekend is. Hierbij roep ik in herinnering dat, zoals toegelicht bij Artikel XII, onderdeel B, van het Belastingplan 2007, de beoogde elektronische betaling op aangifte de Belastingdienst niet voorziet van persoons- en adresgegevens van degene die betaalt of van degene ten behoeve van wie wordt betaald. Het is bij de beoogde betalingstechniek dus niet mogelijk rekening te houden met de woonplaats van degene die aangifte doet. Aangezien voorts de Provinciewet, zoals toegelicht, reeds voorziet in een fictie ten aanzien van de woonplaats – te weten voor buitenlandse belastingplichtigen; artikel 222a, vierde lid, eerste zin – is hier voor dit doel bij aangesloten.

#### Teruggaven

De Raad van State merkt op dat niet is voorzien hoe de ondernemer die een buitenlandse bestelauto huurt, de teruggaaf ingevolge artikel 15b Wet BPM 1992 geldend kan maken. De Raad verbindt daaraan de opmerking dat de formaliteiten verbonden aan het verkrijgen van de faciliteit niet meer belastend mogen zijn voor het gebruik van buitenlandse auto's dan van Nederlands gekentekende auto's, dit in verband met voorkoming van belemmering van het vrije verkeer. Ik teken hierbij aan dat het wettelijk beoogde resultaat zal worden bereikt, zoals ten aanzien van artikel 15b in de toelichting op artikel 16i is gesteld: de ondernemer is voor zijn in het buitenland gehuurde bestelauto vrij van BPM en betaalt slechts de verlaagde motorrijtuigenbelasting. Praktisch zal de ondernemer het door de wetgever beoogde resultaat kunnen bereiken via de elektronische melding, analoog aan die voor het effectueren van de vrijstelling voor kortstondige huur. Overigens neem ik afstand van de hiervoor geparafraseerde stelling van de Raad over formaliteiten die niet extra belastend mogen zijn. Wel zullen formaliteiten beperkt zijn tot wat ten minste nodig is om de regeling te kunnen handhaven.

Voorts meent de Raad dat taxi's met buitenlands kenteken voor de tijdsevenredige BPM in aanmerking moeten komen. Naar mijn mening bestaat nu geen aanleiding wijziging te brengen in de voor de taxivrijstelling van BPM geldende eis dat voor de betrokken auto een taxivergunning moet gelden ingevolge de Wet personenvervoer 2000.

#### Dubbele heffing

De Raad van State is van oordeel dat de invoering van tijdsevenredige BPM niet de mogelijke belemmering wegneemt dat een auto zowel in het land van kentekening als in ons land met een aankoopbelasting wordt belast. Deze mening van de Raad onderschrijf ik. Echter, met dit voorstel beoog ik niet om dergelijke denkbare belemmeringen weg te nemen. Daarbij wil ik tevens opmerken dat, zoals ook de Raad vindt, zodanige belemmeringen met dit voorstel worden verminderd. Ook aan het thema van de niet verleende teruggaaf van BPM bij uitvoer van gebruikte auto's – de Raad wijdt daaraan in dit verband enkele woorden – kan naar mijn mening in het kader van dit wetsvoorstel op dezelfde grond worden voorbijgegaan.

#### Formaliteiten

Naar de mening van de Raad is uit de toelichting niet af te leiden of de aangifte over meerdere maanden kan worden gedaan. Het doen van aangifte over meerdere maanden, zo kan ik bevestigen, is op grond van het wetsvoorstel mogelijk. De Raad wijst er in dit verband op dat niet is voorzien in een terug-

gaafregeling voor gevallen waarin enerzijds meerdere maanden vooruit zijn betaald, anderzijds tijdens de periode waarvoor is betaald, teruggaaf van een deel wordt verlangd, bijvoorbeeld bij vroegtijdige beëindiging van de huur-overeenkomst. Inderdaad past bij de om redenen van eenvoud gekozen elektronische betaling van belasting zonder identificatie van de betalende persoon niet het verlenen van teruggaaf. Hierbij kan worden gedacht aan de verschillende rollen die voor de betaling kunnen worden vervuld door de gebruiker van de auto en door de verhuurder. Het gemak en het risico van betalen voor meerdere tijdvakken kunnen heel goed worden afgewogen door degene die de auto huurt of leaset.

Gelet op zijn opmerkingen adviseert de Raad van State de tijdsevenredige BPM af te splitsen van het voorstel. Op grond van het belang dat ik hecht aan het beëindigen van de huidige ongelijke situatie – van Nederlanders in buitenlandse auto's wordt geen BPM geheven, van die in Nederlands gekentekende auto's echter wel – en het daaraan verbonden budgettaire aspect acht ik het wenselijk het voorstel met betrekking tot tijdsevenredige BPM als element van het voorgestelde Belastingplan 2007 te handhaven.

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

#### 14. Redactionele kanttekeningen

De Raad stelt een wijziging voor in de afwijking van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, zoals opgenomen in artikel 16c, tweede lid, van de Wet BPM 1992, dat is voorgesteld in artikel X van het Belastingplan 2007. Gelet op de samenhang met de afwijking zoals opgenomen in de aanhef van artikel 6, tweede lid, van de Wet BPM 1992, wordt deze suggestie niet overgenomen. Aan de overige redactionele opmerkingen van de Raad is gevolg gegeven.

#### 15. Overige onderwerpen

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

Tevens is van de gelegenheid gebruik gemaakt om in het Belastingplan 2007 een drietal aanvullende onderwerpen op te nemen, die aanvankelijk in andere wetsvoorstellen waren opgenomen. De Raad heeft over deze onderwerpen al bij een andere gelegenheid advies uitgebracht. Met betrekking tot de onderwerpen A en B is ook reeds in een nader rapport ingegaan op het advies van de Raad.

Het betreft:

- A. de inhoud van het voorstel van wet houdende wijziging van de Wet kinderopvang en enige andere wetten in verband met de invoering van een heffing ter financiering van een werkgeversbijdrage in de kosten van kinderopvang;<sup>1</sup>
- B. de technische wijzigingen van de buitengewone uitgavenregeling zoals eerder opgenomen in het voorstel van wet houdende wijziging van enkele belastingwetten ter vermindering van administratieve lasten (wijzigingsplan «Parse krokodil»);<sup>2</sup>
- C. de wijzigingen uit het voorstel van wet houdende wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 (aanpassing aan Europese jurisprudentie), welk voorstel al eerder als zelfstandig wetsvoorstel aan de Raad ter advisering was voorgelegd en inmiddels door de Raad van een advies is voorzien.

#### 15A. Werkgeversbijdrage kinderopvang

Ter toelichting op onderdeel A wordt opgemerkt dat de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid in een brief van 25 augustus jl.<sup>3</sup> heeft aangekondigd dat het wetsvoorstel omtrent de werkgeversbijdrage kinderopvang wordt ingetrokken en opgenomen in het Belastingplan 2007. Als gevolg van deze toevoeging zal de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid als tweede ondertekenaar aan het wetsvoorstel worden toegevoegd. Ten opzichte van het oorspronkelijk ingediende wetsvoorstel zijn enkele wijzigingen van technische aard in de wettekst en de memorie van toelichting aangebracht. Dit betreft in de eerste plaats de toevoeging van een overgangsregeling die inhoudt, dat voor de berekeningsjaren 2005 en 2006 de Wet kinderopvang van

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2005/06, 30 613.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2005/06, 30 577.

<sup>3</sup> Kamerstukken II 2005/06, 30 613, nr. 6.



toepassing blijft op de extra kinderopvangtoeslag (artikel 94 Wet kinderopvang) en de tijdelijke verhoging daarvan (artikel 95 Wet kinderopvang) in verband met de toekenning en vaststelling van die toeslagen door de Belastingdienst/Toeslagen en de behandeling van daartegen ingesteld bezwaar en beroep. Artikel 94 heeft betrekking op de tot nu bestaande overgangsregeling in de Wet kinderopvang voor een extra kinderopvangtoeslag in geval van een ontoereikende werkgeversbijdrage. Artikel 95 betreft de (tijdelijke) verhoging van de extra kinderopvangtoeslag voor ouders die vóór het tijdstip van inwerkingtreding van de Wet kinderopvang gebruik maakten van een gesubsidieerde kinderopvangplaats.

Voorts is het eerste lid van artikel II van het oorspronkelijk ingediende wetsvoorstel opnieuw geredigeerd en aangevuld. Dit artikel regelt de samenloop tussen de voorgestelde wettelijke regeling van de werkgeversbijdrage kinderopvang en bestaande arbeidsvoorwaardelijke regelingen, waarin afspraken zijn opgenomen over dergelijke bijdragen. De aanvulling bestaat daaruit dat in de aanhef van het eerste lid van dit artikel door de formulering «jegens of ten behoeve van» nu tevens rekening wordt gehouden met werkgeversbijdragen in de kosten van kinderopvang die collectief, bijvoorbeeld door middel van een zogenoemd sectorfonds, zijn geregeld. In een dergelijk geval betaalt de werkgever geen bijdrage in de kosten van kinderopvang aan de werknemer, maar betaalt hij die bijdrage in de vorm van een heffing aan het sectorfonds en heeft de werknemer een aanspraak op dat sectorfonds. De gewijzigde redactie van het eerste lid strekt ertoe uit te schrijven in welke omstandigheden arbeidsvoorwaardelijke afspraken met betrekking tot de werkgeversbijdrage buiten toepassing blijven bij invoering van de wettelijke regeling van de werkgeversbijdrage. Verder is de memorie van toelichting, mede in verband met deze wijzigingen, aangepast. Tot slot is het algemeen deel van de memorie van toelichting ingekort in verband met de overheveling naar het onderhavige wetsvoorstel.

#### 15B. Technische wijziging buitengewone uitgavenregeling

Deze maatregel wordt bij nota van wijziging verwijderd uit het wijzigingsplan «Paarse krokodil».

#### 15C. Aanpassing van de Wet op de omzetbelasting 1968 aan Europese jurisprudentie

Naar aanleiding van het advies inzake het voorstel van wet houdende wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 (aanpassing aan Europese jurisprudentie) merk ik het volgende op.

1. Met betrekking tot het recht op aftrek van voorbelasting bij gebruik van goederen voor andere dan bedrijfsdoeleinden (in het bijzonder privé-gebruik) is sprake van een verschil in benadering tussen de Nederlandse Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet OB) en de Zesde Richtlijn (hierna: de richtlijn). In het arrest Charles en Charles-Tijmens heeft het Hof van Justitie het overgangsrecht uit de richtlijn, waarop de Nederlandse benadering inzake het aftrekrecht (mede) was gebaseerd, strikter geïnterpreteerd dan de Nederlandse wetgever bij de implementatie van de richtlijn heeft gedaan. Met de nieuwe opzet van het aftrekrecht in de Wet OB wordt een afwijking in systematiek ten opzichte van de richtlijn gecorrigeerd. Daarbij is overigens van de gelegenheid gebruik gemaakt om niet alleen de direct door het arrest geraakte situaties te repareren, maar ook het aftrekrecht in bredere zin te conformeren aan de benaderingswijze van de richtlijn.

Naar mijn mening doet een soortgelijk verschil tussen de Wet OB en de richtlijn zich op andere essentiële onderdelen van de Wet OB niet voor. Wel wijkt de Wet OB qua bewoordingen op tal van punten af van de richtlijn. Natuurlijk kan ervoor worden gekozen om op al deze onderdelen de Wet OB letterlijk te redigeren conform de richtlijn. De vraag is echter wat daarvan de winst is. Een verschil in bewoordingen betekent niet dat de Wet OB daarmee niet richtlijnconform is. De richtlijn verplicht immers niet om nationaal de bewoordingen en de systematiek van de richtlijn letterlijk over te nemen, maar verbindt alleen wat betreft het te bereiken resultaat. Waar dat resultaat zonder twijfel gelijk is, heeft een aanpassing geen materiële betekenis. Het door de Raad geconstateerde verschil tussen het begrip «belastingplichtige» (richtlijn) en «ondernemer» (Wet OB) vormt juist daar een goed voorbeeld van. In de jurisprudentie is immers al uitgemaakt dat deze begrippen materieel dezelfde

betekenis hebben. Een aanpassing van de Wet OB op dit punt is dus niet noodzakelijk. Niet altijd echter zal even duidelijk zijn of het resultaat hetzelfde is. Indien het niet eenduidig is wat precies de materiële betekenis van een verschil in tekst is, zal bovendien niet duidelijk zijn wat in de praktijk de gevolgen zouden moeten zijn van een aanpassing van de wettekst richting de richtlijn. Veelal kan dan ook pas na gewezen jurisprudentie worden beoordeeld in hoeverre een aanpassing van de Wet OB noodzakelijk is om richtlijnconformiteit te bewerkstelligen.

Gelet op het vorenstaande zie ik geen aanleiding om een wetsvoorstel te entameren waarin een systematische aanpassing van de Wet OB aan de richtlijn plaatsvindt. Mijn voorkeur gaat er naar uit om de Wet OB pas dan meer conform de richtlijn te redigeren naarmate duidelijk wordt dat door een afwijkende tekst de Wet OB materieel niet richtlijnconform kan worden uitgelegd. Het hoeft hierbij niet alleen te gaan om nadere jurisprudentie. Ook bijvoorbeeld een dispuut met de Europese Commissie die – als hoedster van de richtlijn – te kennen geeft de Nederlandse wetstoepassing niet richtlijnconform te vinden, kan een aanleiding tot wetswijziging vormen. Dat de Commissie overigens een dergelijk dispuut veelal pas start of om nadere informatie verzoekt, naar aanleiding van jurisprudentie of andere ontwikkelingen, maakt duidelijk dat ook zij er terughoudend in is om op basis van tekstverschillen te concluderen dat er geen sprake is van richtlijnconformiteit. Tot slot merk ik nog op dat bij een eenmaal gebleken aanleiding tot aanpassing van de wet, het uitgangspunt wél is om zo veel mogelijk letterlijk de richtlijntekst te volgen teneinde daarmee de kans op een uiteenlopend resultaat zo klein mogelijk te doen zijn.

2. Naar aanleiding van het advies van de Raad heb ik het voorgestelde artikel 3, derde lid, onderdeel c, van de Wet OB nader gemotiveerd in de memorie van toelichting. Voorts hebben de opmerkingen van de Raad over de bewuste bepaling mij aanleiding gegeven om in het wetsvoorstel de bewoordingen van genoemd onderdeel c meer in overeenstemming te brengen met de tekst van de terzake geldende bepaling in de richtlijn.

3. Het gebruik van de term «herziening» in het voorgestelde artikel 15, zevende lid, van de Wet OB, betreft zowel investeringsgoederen als niet-investeringsgoederen. In de herzieningsbepalingen van de artikelen 11 tot en met 14a van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, komt de term «herziening» als zodanig pas voor in artikel 13 en dan inderdaad uitsluitend in relatie tot het volgen van investeringsgoederen bij voortgezet gebruik. Ik deel de opvatting van de Raad dat dit verwarrend is. Ik ben voornemens genoemde herzieningsbepalingen in de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 – met ingang van 1 januari 2007 – zodanig te wijzigen dat het gebruik van de term «herziening» in overeenstemming wordt gebracht met het gebruik in dit wetsvoorstel en in de richtlijn. Zo kan worden voorkomen dat er op dit punt verwarring ontstaat.

4. Mede naar aanleiding van deze kanttekeningen van de Raad heb ik ervoor gekozen om het voorgestelde artikel 47 van de Wet OB (en ook de toelichting daarop) anders te redigeren.

5. Met betrekking tot de redactionele kanttekeningen die de Raad in overweging geeft in de bijlage bij zijn advies, merk ik het volgende op. Aan de eerste, vierde, vijfde en zevende tot en met twaalfde kanttekening is gevolg gegeven. Aan de veertiende kanttekening is gedeeltelijk gevolg gegeven (wijziging van post a.3 van tabel II, Wet OB), gedeeltelijk niet (zie nader hierna). Aan de overige kanttekeningen is geen gevolg gegeven om de navolgende reden. *Tweede kanttekening (wijziging aanhef artikel 1a, tweede lid, Wet OB).* Uit de voorgestelde wettekst van artikel 1, onderdeel b, blijkt al dat het in de onderhavige bepaling alleen kan gaan om transacties die onder bezwarende titel worden verricht. Ook de richtlijn kent een vergelijkbare systematiek in de verhouding tussen de tweede alinea – waarop deze bepaling is gebaseerd – en de eerste alinea van artikel 28bis, lid 1, onder a, en geeft geen aanleiding tot een dergelijke aanpassing.

*Derde kanttekening (wijziging aanhef artikel 3, derde lid, Wet OB).* Omdat de nu voorgestelde redactie van bedoelde artikelen nauw aansluit bij de redactie van artikel 5, leden 6 (eerste volzin) en 7, aanhef, onderscheidenlijk

artikel 28bis, lid 5, aanhef, van de richtlijn, geef ik er de voorkeur aan die redactie te handhaven.

*Zesde kanttekening (wijziging artikel 4, eerste lid, Wet OB).*

Ik heb deze suggestie niet gevolgd omdat er aldus geen overeenstemming meer zou zijn met het bepaalde in artikel 6, lid 1, van de richtlijn, die een dergelijke toevoeging immers ook niet kent.

*Dertiende kanttekening (wijziging artikel 28I, tweede lid, van de Wet OB).*

Die suggestie is niet overgenomen omdat de bewoordingen van de huidige tekst nauw aansluiten bij die van artikel 26ter, C, tweede alinea. Bij het volgen van deze suggestie van de Raad zou dat niet meer het geval zijn. *Veertiende kanttekening (wijziging artikel 45, tweede en zesde lid, Wet OB).* Deze suggestie heb ik niet opgevolgd nu het hier gaat om een overgangsbepaling die als zodanig niet is gebaseerd op de richtlijn.

6. Ten slotte is van de gelegenheid gebruik gemaakt om enkele wijzigingen van redactionele aard aan te brengen in de artikelen en in de toelichting zoals die aan de Raad zijn voorgelegd.

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

*De Vice-President van de Raad van State,*

*H. D. Tjeenk Willink*

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

De Minister van Financiën,  
G. Zalm

**Bijlage bij het advies van de Raad van State betreffende no. W06.06.0373/IV met redactionele kanttekeningen die de Raad in overweging geeft.**

- Zowel in wettekst als in toelichting het woord «tijdevenredig» vervangen door: tijdsevenredig.
- In het in artikel X voorgestelde artikel 16c, tweede lid, van de Wet BPM 1992 «In afwijking van artikel 10, tweede lid, en artikel 19, derde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen» vervangen door: In afwijking van artikel 19, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.
- In artikel XII, onderdeel B, «In artikel 222a, vierde lid, van de Provinciewet» vervangen door: In artikel 222a, vierde lid,.
- Indien wordt beoogd dat artikel I, onderdelen G, H en P, in werking treedt met ingang van het studiejaar 2007/2008, dient artikel XXII, achtste lid, te worden aangepast. De inwerkingtreding van artikel I, onderdelen G, H en P, moet dan samenvallen met de inwerkingtreding van de artikelen IV en VI van het voorstel van wet tot wijziging van onder meer de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek en de Wet studiefinanciering 2000 in verband met onder meer invoering van leerrechten in het hoger onderwijs, herziening van de collegegeldsystematiek, invoering van het collegegeldkrediet en invoering van een nieuw aflossingssysteem (financiering in het hoger onderwijs)<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Kamerstukken I 2005/06, 30 387.

Bij Kabinetsmissive van 23 mei 2006, no. 06.001839, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 (aanpassing aan Europese jurisprudentie), met memorie van toelichting.

De aanleiding voor het voorstel is de uitkomst van een procedure ter zake van privégebruik van bedrijfsmiddelen; het arrest van het Hof van Justitie van 14 juli 2005 in zaak C-434/03 (arrest Charles en Charles-Tijmens). Het wetsvoorstel voorziet in een aanpassing van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB), waardoor deze beter aansluit op de systematiek van de Zesde Richtlijn<sup>1</sup>: de regeling inzake het recht op aftrek van in rekening gebrachte BTW wordt in die zin aangepast dat een ondernemer die in die hoedanigheid een goed aanschaft en die dit goed volledig tot zijn bedrijfsvermogen rekent, een volledig recht op aftrek van voorbelasting heeft. Hierdoor is het noodzakelijk de bepalingen inzake het belastbaar feit en de maatstaf van heffing uit te breiden met betrekking tot het niet-zakelijk gebruik van goederen, waardoor dit gebruik belast wordt.

De Raad van State onderschrijft de strekking van het wetsvoorstel, maar maakt een aantal opmerkingen met betrekking tot de na invoering van het wetsvoorstel resterende verschillen tussen de Zesde Richtlijn en de Wet OB, de wettekst aangaande de integratieheffing bij bedrijfsbeëindiging, de regeling van de zogenoemde herziening van aftrek van voorbelasting en de overgangsregeling. Hij is van oordeel dat in verband daarmee (enige) aanpassing van het voorstel wenselijk is.

1. Het wetsvoorstel is een gevolg van het arrest Charles en Charles-Tijmens van het Hof van Justitie. De oorzaak van het probleem, dat met het voorstel wordt opgelost, is gelegen in het feit dat de Nederlandse systematiek van aftrek van voorbelasting afwijkt van het in de Zesde Richtlijn gehanteerde systeem. In de rechtspraak is deze discrepantie reeds verschillende malen gebleken, en ook in de literatuur is er reeds veelvuldig op gewezen. Het wetsvoorstel geeft een adequate reactie op genoemd arrest van het Hof van Justitie, maar bevat geen systematische aanpassing van de Wet OB aan de in de Zesde Richtlijn gehanteerde begrippen en systematiek. Een en ander leidt er bijvoorbeeld toe dat, ook na het wetsvoorstel, het in de Zesde Richtlijn gehanteerde begrip «belastingplichtige» nog steeds niet aansluit bij het in de Wet OB gehanteerde begrip «ondernemer». De Raad constateert dat, wellicht veroorzaakt door het spoedeisend karakter van de door het voornoemde arrest noodzakelijke reparatiewetgeving, de gelegenheid ongebruikt is gelaten om met het wetsvoorstel de tekst van de Wet OB meer één op één te laten aansluiten bij de Zesde Richtlijn.

Gelet op het voorgaande adviseert de Raad om een wetsvoorstel te entameren teneinde de Wet OB meer systematisch in bovenvermelde zin te herzien.

2. In het in artikel I, onderdeel B, vierde lid, voorgestelde artikel 3, derde lid, onderdeel c, Wet OB is de integratieheffing geregeld voor de situatie van bedrijfsbeëindiging. De (facultatieve) parallelbepaling in de Zesde Richtlijn is artikel 5, zevende lid, onderdeel c. De Raad mist in de toelichting een motivering voor opname van dit artikel in de Wet OB.

Voorts valt het de Raad op dat, anders dan in genoemd artikel van de Zesde Richtlijn, in het voorgestelde artikel van de Wet OB wordt gesproken over «voor andere dan bedrijfsdoeleinden». Naar de mening van de Raad is het, indien de bewuste bepaling dient te worden opgenomen in de Wet OB, beter de tekst van de Zesde Richtlijn tot uitgangspunt te nemen. Overigens betwijfelt de Raad de correctheid van de genoemde passage in het voorstel, aangezien het de heffing betreft in geval van bedrijfsbeëindiging en er dus per definitie «voor andere dan bedrijfsdoeleinden» wordt gehouden (een en ander los van de eventuele toepasselijkheid van artikel 31 Wet OB).

Ten slotte wijst de Raad er op dat in het voorgestelde artikel 3, derde lid, onderdeel c, Wet OB gesproken wordt over «beschikken over», waar de tekst van de parallelbepaling in de Zesde Richtlijn spreekt over «onder zich hebben van». In de toelichting ontbreekt een motivering voor dit tekstuele verschil. De Raad adviseert de bewuste bepaling nader te motiveren in de toelichting.

<sup>1</sup> Richtlijn nr. 77/388/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake de omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PbEG L 145), zoals deze laatstelijk is gewijzigd bij Richtlijn 2006/18/EG van de Raad van 14 februari 2006 (Pb L 51).

3. In artikel I, onderdeel H, vijfde lid, wordt aan artikel 15 van de Wet OB een zevende lid toegevoegd. In dat lid wordt geregeld in welke gevallen «herziening» van aftrek van voorbelasting niet plaatsvindt. Alhoewel het gebruik op deze plaats van de term «herziening» in overeenstemming is met de tekst van de Zesde Richtlijn, merkt de Raad daarover het volgende op.

De regeling van de herziening is in de Nederlandse wetgeving voor het overige – via de delegatiegrondslag van artikel 15, zesde lid, Wet OB – in de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 opgenomen. In de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 is de term «herziening» daarbij echter voorbehouden aan het volgen van investeringsgoederen bij voortgezet gebruik. Het gebruik van de term «herziening» in het voorgestelde artikel 15, zevende lid, Wet OB, is mitsdien verwarrend, tenzij de regeling van de herziening van de aftrek geheel conform artikel 20 van de Zesde Richtlijn in de Wet OB zou worden uitgewerkt. De Raad adviseert het wetsvoorstel met inachtneming van het voorgaande in overeenstemming met de Zesde Richtlijn aan te passen.

4. In artikel I, onderdeel M, is voorzien in een overgangsregeling (het voorgestelde artikel 47 Wet OB), teneinde cumulatie van belasting te voorkomen. De Raad onderschrijft dat cumulatie dient te worden voorkomen, maar plaatst enkele kanttekeningen bij de voorgestelde regeling. Uit de toelichting leidt de Raad af dat de bepaling, neergelegd in artikel 47, eerste lid, Wet OB, met name betrekking heeft op investeringsgoederen met een herzieningstermijn. De bepaling van artikel 47, tweede lid, Wet OB ziet op goederen waarvoor de aftrek van voorbelasting was uitgesloten ingevolge artikel 16 Wet OB en het daarop gebaseerde Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968, aldus de toelichting. Naar het oordeel van de Raad valt, gezien de letterlijke tekst van artikel 47, eerste lid, de situatie waarop het tweede lid ziet, ook onder de werking van het eerste lid. Door voor de gevallen, genoemd in het tweede lid een aparte regeling te treffen, wordt voor die gevallen in een overgangsbepaling voorzien die afwijkt van het eerste lid. Dit leidt ertoe dat voor die gevallen een beperkter overgangsregime geldt dan voor de overige gevallen. Immers, de overgangsregeling van het tweede lid, is qua werkingsduur beperkt tot één jaar.

De Raad vraagt zich af waarom juist voor die gevallen voorzien is in een beperktere overgangsregeling. Los daarvan is het de Raad niet duidelijk waarom – zoals in de toelichting wordt gesteld – de situatie van mogelijk cumulatie van belasting zich in het bijzonder zou kunnen voordoen in het eerste jaar na het ingaan van de nieuwe regeling.

De Raad adviseert in de tekst van de wet duidelijker tot uitdrukking te brengen dat in het voorgestelde artikel 47, tweede lid, Wet OB wordt afgeweken van het eerste lid van dat artikel. Voorts adviseert hij in de toelichting uiteen te zetten waarom voor de gevallen, genoemd in het tweede lid, voorzien is in een beperkter overgangsregime en tevens waarom deze beperking is vastgesteld op één jaar.

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

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

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

**Bijlage bij het advies van de Raad van State betreffende no. W06.06.0165/IV met redactionele kanttekeningen die de Raad in overweging geeft.**

- In het in artikel I, onderdeel A, voorgestelde artikel 1, eerste en tweede lid, «ondernemers» vervangen door: ondernemer.
- Na artikel I, onderdeel A, zou een artikel moeten worden ingevoegd met betrekking tot een wijziging van artikel 1a, tweede lid, aanhef, Wet OB: Na «goederen» invoegen: onder bezwarende titel.
- In artikel I, onderdeel B, vierde lid, de redactie van het in artikel 3 in te voegen derde lid, aanhef, afstemmen op de redactie van de in artikel I, onderdeel C, voorgestelde wijziging van artikel 3a, eerste lid, Wet OB.
- In het in artikel I, onderdeel B, vierde lid, geïntroduceerde artikel 3, derde lid, onderdeel b, «beschikken over» vervangen door: bestemmen van.
- In het in artikel I, onderdeel B, vijfde lid, geïntroduceerde achtste lid van artikel 3 Wet OB «onttrekkingen van goederen voor bedrijfsdoeleinden als geschenken» vervangen door: onttrekkingen van goederen om voor bedrijfsdoeleinden te dienen als geschenken.
- In de in artikel I, onderdeel D, voorgestelde wijziging van artikel 4, eerste lid, Wet OB na «artikel 3» invoegen: en artikel 3a.
- In artikel I, onderdeel H, eerste lid, «Voorts wordt in de slotalinea van het eerste lid» vervangen door: Voorts wordt in de slotalinea van de eerste volzin van het eerste lid.
- In het in artikel I, onderdeel H, tweede lid, voorgestelde artikel 15, tweede lid, onderdeel a, Wet OB na «buiten Nederland» invoegen: verricht.
- In artikel I, onderdeel H, vierde lid, na «volzin» een komma invoegen.
- In artikel I, onderdeel H, vierde lid, «als zijn bedoeld in de artikelen 11 en 28k» vervangen door: als bedoeld in de artikelen 11 en 28k.
- In het in artikel I, onderdeel H, vijfde lid, voorgestelde artikel 15, zevende lid, onderdeel b, Wet OB «artikel 3, derde lid, onderdeel a, slotzin» vervangen door: artikel 3, achtste lid.
- In artikel I, onderdeel M, aanhef, «In HOOFDSTUK IX, Overgangs- en slotbepalingen, wordt» vervangen door: Na artikel 46 wordt.
- In het wetsvoorstel tevens meenemen een wijziging van artikel 28l, tweede lid, Wet OB: «De ondernemer die in het kader van zijn onderneming» vervangen door: De als zodanig handelende ondernemer die.
- In het wetsvoorstel tevens meenemen een wijziging van artikel 45, tweede en zesde lid, Wet OB en post a.3 van Tabel II behorende bij de Wet op de omzetbelasting 1968: telkens «gebezigd» vervangen door: gebruikt.