

Vergaderjaar 2010–2011

32 504

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2011)

Nr. 4

ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT¹

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State d.d. 13 september 2010 en het nader rapport d.d. 17 september 2010, aangeboden aan de Koningin door de minister van Financiën. Het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Bij Kabinetsmissive van 2 september 2010, no. 10.002395, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Minister van Financiën, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet houdende wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2011), met memorie van toelichting.

Het wetsvoorstel omvat het Belastingplan 2011 dat, samen met het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2011, het fiscale pakket Belastingplan 2011 vormt. De Afdeling advisering van de Raad van State onderschrijft de strekking van het wetsvoorstel, maar maakt daarbij de volgende kanttekeningen.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw Kabinet van 2 september 2010 nr. 10.002395 machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 13 september 2010, nr. W06.10.0423/III, bied ik U hierbij aan.

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

Naar aanleiding van het advies merk ik het volgende op.

1. Structurele maatregelen

Door de demissionaire status van het kabinet is het fiscale pakket Belastingplan 2011 dit jaar beleidsarm. Toch is in het Belastingplan 2011 een aantal structurele lastenverlichtende maatregelen opgenomen

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

waarmee aanzienlijke bedragen zijn gemoeid. Het betreft met name de intensivering van de Wet bevordering speur- en ontwikkelingswerk (WBSO; € 233 mln), het structureel maken van de verlengde schijf van het MKB-tarief in de vennootschapsbelasting (€ 270 mln), het verlagen van het algemene tarief in de vennootschapsbelasting (€ 210 mln) en de verruiming van de werkkostenregeling (€ 186 mln). Deze maatregelen worden slechts summier toegelicht.

De Afdeling adviseert in de toelichting uitgebreider in te gaan op de afwegingen die tot deze structurele maatregelen hebben geleid en daarbij ook in te gaan op noodzaak en omvang van deze maatregelen in het licht van de huidige budgettaire en economische situatie.

1. Structurele maatregelen

De Afdeling merkt op dat ondanks de demissionaire status van het kabinet en de huidige budgettaire en economische situatie een aantal structurele lastenverlichtende maatregelen met een aanzienlijke budgettaire derving wordt voorgesteld. Daarbij wijst de Afdeling op de intensivering van de afdrachtvermindering voor speur- en ontwikkelingswerk, de verlaging van het vennootschapsbelastingtarief en de versoepeling van de werkkostenregeling.

Aan het begin van de kabinetsperiode legt het kabinet de lastenontwikkeling voor de gehele periode vast en bepaalt daarmee de ruimte voor lastenverzwarende en lastenverlichtende maatregelen. Zonder aanvullend beleid zou er in 2011 sprake zijn van een forse lastenverzwaring vanwege hogere zorgpremies en hogere sectorfondspremies. Het kabinet heeft zowel voor burgers als voor bedrijven aanvullende maatregelen genomen om de lastenstijging in 2011 te beperken tot € 0,2 miljard. De door de Afdeling genoemde maatregelen ten behoeve van bedrijven zijn onder andere genomen om de forse lastenverzwaring vanwege hogere (lastendekkende) werkgeverspremies te beperken. De verlaging van het MKB-tarief in de vennootschapsbelasting wordt daarbij gefinancierd uit de gelden die voor de rentebox, dus voor het bedrijfsleven, waren gereserveerd. Ten slotte wordt de budgettaire opbrengst van de maatregelen gericht op constructiebestrijding ingezet.

2. Maatregelen ter tijdelijke ondersteuning van de woningmarkt

In het Belastingplan 2011 is een viertal tijdelijke maatregelen opgenomen die onderdeel zijn van het pakket maatregelen dat de woningmarkt een impuls moet geven. Het gaat daarbij om een verlenging van de termijn voor het behoud van hypotheekrenteaftrek bij verkoop van de voormalige eigen woning (verlenging met een jaar), om een verlenging van de regeling voor herleving van de hypotheekrenteaftrek na tijdelijke verhuur (verlenging met een jaar), om een verlenging van de zesmaandstermijn in de overdrachtsbelasting voor de doorverkoop van woningen (een verruiming naar twaalf maanden) en om een toepassing (in de periode 1 oktober 2010 tot 1 juli 2011) van het verlaagde btw-tarief van 6% voor renovatie en herstel van woningen ouder dan twee jaar. De toelichting op deze maatregelen behoeft op de volgende punten nadere onderbouwing of aanvulling.

a. De Afdeling meent dat terughoudend moet worden omgegaan met het inzetten van het fiscale instrumentarium voor niet fiscale doeleinden. De praktijk leert dat fiscale subsidies zelden het beoogde effect hebben.¹ Indien desondanks wordt overgegaan tot fiscale subsidiëring dient de afweging ten opzichte van andere beleidsinstrumenten inzichtelijk te zijn. Tevens dient een onderbouwing van de verwachte effectiviteit te worden vastgelegd en dienen de doeleinden van de regeling toetsbaar te worden

¹ Zie bijvoorbeeld het rapport van de Europese Commissie over de toepassing van het verlaagde btw-tarief op arbeidsintensieve diensten, REPORT FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL AND THE EUROPEAN PARLIAMENT, Experimental application of a reduced rate of VAT to certain labour-intensive services, COM(2003) 309 final.

geformuleerd.

Uit de toelichting op de voorgestelde maatregelen blijkt niet welke afwegingen er uiteindelijk toe hebben geleid te kiezen voor het fiscale instrumentarium en juist voor deze maatregelen. Uit de toelichting blijkt bovendien niet waarop de verwachting is gebaseerd dat dit onderdeel van het pakket de woningmarkt daadwerkelijk een impuls geeft. De Afdeling adviseert de inzet en de beoogde effectiviteit van juist deze tijdelijke fiscale maatregelen nader te onderbouwen.

b. Daarnaast rijst bij de Afdeling de vraag of de handhaafbaarheid van de btw-maatregel voldoende is gewaarborgd. Het verlaagde btw-tarief is van toepassing indien de werkzaamheden zijn afgerond op of na 1 oktober 2010 en voor 1 juli 2011. Het zal in de praktijk niet altijd even gemakkelijk zijn te controleren of de werkzaamheden daadwerkelijk in die periode hebben plaatsgevonden en zijn afgerond. Handhavingsproblemen zijn ook te verwachten indien voor het geheel van werkzaamheden één vergoeding in rekening wordt gebracht en er op de factuur geen splitsing is aangebracht tussen de materialen en de arbeid. In dat geval dient de factuur te worden gesplitst tussen gebruikte materialen en arbeid. Volgens het beleidsbesluit van 30 augustus 2010¹ dient voor deze splitsing de zogenoemde marktwaardemethode te worden gehanteerd. Dit betekent dat er een splitsing moet worden gemaakt op basis van een vergelijking met soortgelijke prestaties op de markt. Indien die soortgelijke prestaties ontbreken, dient te worden gesplitst op basis van de kostprijs. Daarbij vallen de kosten van in eigen productie vervaardigde materialen (ook de factor arbeid) onder materiaalkosten. Overheadkosten mogen naar evenredigheid over de arbeid en de materialen worden verrekend. Ook hier rijst de vraag of dit in de praktijk voldoende kan worden gecontroleerd. De Afdeling adviseert in de toelichting aandacht te besteden aan het aspect van de handhaafbaarheid.

2. Maatregelen ter tijdelijke ondersteuning van de woningmarkt

a. De Afdeling meent dat terughoudend moet worden omgegaan met het gebruik van fiscale instrumenten voor niet-fiscale beleidsdoelen. De Afdeling stelt daarbij dat de praktijk leert dat fiscale subsidies zelden het beoogde effect hebben. Daarbij wordt een rapport aangehaald uit 2003 van de Europese Commissie over de toepassing van het verlaagde btw-tarief op arbeidsintensieve diensten.

Het kabinet stelt een aantal maatregelen voor ter tijdelijke ondersteuning van de woningmarkt en getroffen woningeigenaren. De woningmarkt ondervindt nog steeds gevolgen van de kredietcrisis. De daling van huizenprijzen lijkt weliswaar gestopt, de verkoop van woningen trekt echter maar langzaam aan.

In de eerste plaats treft het kabinet maatregelen voor woningeigenaren die langdurig dubbele woonlasten hebben. Het gedurende lange tijd hebben van dubbele woonlasten kan grote financiële gevolgen voor deze eigenaren hebben. Voor deze groep is een uitbreiding van de tijdelijke tegemoetkomingen wenselijk.

In de tweede plaats wordt een verlaging voorgesteld van het btw-tarief op arbeidskosten bij renovatie- en herstelwerkzaamheden om de werkgelegenheid in de bouwsector te stimuleren. In 2007 heeft de Europese Commissie een nieuw onderzoek gepresenteerd over de toepassing van verlaagde btw-tarieven.² Hoewel het onderzoek duidelijk stelt dat een btw-structuur met verlaagde tarieven in beginsel een verstoring karakter heeft, biedt het ook aanknopingspunten voor de toepassing op diensten

¹ Nr. DV-10-339M, Staatscourant 2010, 13270.

² Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union, by Copenhagen Economics, May 2007; Annex bij het voorstel van de Europese Commissie voor een richtlijn van de Raad betreffende aanpassing van richtlijn 2006/112/EG over de verlaagde btw-tarieven van 7 juli 2008, COM(2008) 428 final.

en sectoren waar verlaagde btw-tarieven wel degelijk effectief kunnen zijn. Eén van de categorieën diensten waarbij dat het geval is, betreft de zogenoemde arbeidsintensieve diensten, waartoe renovatie- en herstelwerkzaamheden gerekend kunnen worden.¹ Een verlaagd btw-tarief kan de werkgelegenheid in een lidstaat verhogen indien de verlaging consumenten verleidt diensten in te kopen die deze consument bij een hoger belastingtarief zelf zou uitvoeren. En het zou consumenten ertoe aan kunnen zetten minder geld in de zwarte economie uit te geven. In de resultaten van het onderzoek heeft de Europese Commissie aanleiding gevonden een voorstel te doen om de lidstaten meer vrijheid te bieden om bij arbeidsintensieve diensten, waaronder renovatie, het verlaagde btw-tarief toe te passen. Op basis van dit voorstel heeft de Raad van Ministers in maart 2009 besloten de BTW-richtlijn in die zin aan te passen. Ik wijs er voorts op dat het in casu niet om een permanente maar om een tijdelijke toepassing van het verlaagde btw-tarief op arbeidskosten bij renovatie- en herstelwerkzaamheden gaat, waaraan veel publiciteit is en wordt gegeven. De branche heeft aangegeven zich ervoor in te zetten dat hun leden het voordeel doorberekenen aan de consument. Verwacht mag worden dat woningeigenaren alert zijn op een juiste toepassing van de maatregel.

De maatregelen ter tijdelijke ondersteuning van de woningmarkt vloeien mede voort uit een door de Tweede Kamer aangenomen motie² en verzoeken vanuit de branche om maatregelen ter tijdelijke ondersteuning van de woningmarkt. Gelet op de financiering uit de EIA-gelden en de behoefte aan snel inzetbare maatregelen ligt het voor de hand om maatregelen te treffen in de fiscale hoek. Naast de fiscale maatregelen is de verhoogde garantieregeling voor hypothecaire leningen verlengd en zullen de teruggestorte gelden uit de eerste en tweede tranche woningbouw beschikbaar worden gemaakt voor de derde tranche.

In de memorie van toelichting is de passage over de maatregelen aangevuld met een nadere onderbouwing, zoals de Afdeling heeft gevraagd.

b. Bij de Afdeling is de vraag gerezen of de handhaafbaarheid van de btw-maatregel voldoende is gewaarborgd. De Afdeling adviseert in de toelichting aandacht te besteden aan het aspect van de handhaafbaarheid van de btw-maatregel met betrekking tot het moment van het verrichten van de prestatie en de splitsing van de factuur tussen de arbeidskosten en de materiaalkosten. Naar de mening van het kabinet vraagt de Afdeling terecht aandacht voor de handhaafbaarheid van fiscale wetgeving.

Het kabinet heeft hieraan in paragraaf 11 van het algemene deel van de memorie van toelichting aandacht besteed en verwacht dat de maatregelen uitvoerbaar en handhaafbaar zijn. De hierboven beschreven situaties zijn daarbij ook meegewogen. Doordat de btw-maatregel ingaat op 1 oktober 2010 en op 1 juli 2011 eindigt, is niet uitgesloten dat enige discussie kan ontstaan over de toepassing van het verlaagde btw-tarief. Over het algemeen zal echter duidelijk zijn of de renovatie- of herstelwerkzaamheid is afgerond in die periode. De ondernemer zal in zijn administratie ook aantekening houden van de verrichte werkzaamheden (projectadministratie, planning, offerte, proces verbaal van oplevering, facturering, etc.). Over de toepasselijke regels worden ondernemers en belanghebbenden uitgebreid geïnformeerd middels publicatie van antwoorden op veel voorkomende vragen op de websites van het ministerie van Financiën en de Belastingdienst. Ook brancheorganisaties zoals Bouwend Nederland, publiceren deze informatie via hun eigen kanalen. Waar mogelijk zal de Belastingdienst compliance bevorderende afspraken met brancheorganisaties maken.

¹ Idem, blz. 4.

² Kamerstukken II 2009/10, 32 395, nr. 3.

Met betrekking tot de splitsing van de vergoeding in arbeid en materiaal wil ik benadrukken dat veelal gewoon de factuur gevolgd zal kunnen worden, omdat die splitsing daarop al is aangebracht en door partijen conform de offerte is overeengekomen. De nadere splitsingsregels zoals opgenomen in het door de Afdeling genoemde beleidsbesluit komen pas aan de orde als in de factuur geen splitsing is aangebracht tussen materiaal en arbeid. Ook in die gevallen zal de ondernemer de splitsing zelf op basis van marktwaarde of kostprijs moeten maken en kan de Belastingdienst de gemaakte berekeningen controleren. Samengenomen meent het kabinet dat de btw-maatregel voor de praktijk voldoende duidelijk en kenbaar is en daarmee goed uitvoerbaar en handhaafbaar zal zijn. In het licht van het bovenstaande heeft het kabinet het niet nodig bevonden om aan een en ander specifiek aandacht te besteden in de memorie van toelichting.

3. Werkkostenregeling

De werkkostenregeling is een forfaitaire regeling die kortweg inhoudt dat voor vergoedingen en verstrekkingen een vrijstelling geldt van 1,4% van de fiscale loonsom (exclusief eindheffingsbestanddelen), ongeacht de vraag in welke mate in die vergoedingen en verstrekkingen een belonings-element valt te onderkennen. Aanvullend is er een beperkt aantal gerichte vrijstellingen voor zakelijke kosten. De regeling wordt op 1 januari 2011 van kracht, zij het dat voor de jaren 2011, 2012 en 2013 nog kan worden gekozen voor het thans bestaande regime. De werkkostenregeling wordt ingevoerd om, in het kader van administratieve lastenverlichting, de systematiek van vrije vergoedingen en verstrekkingen in de loonsfeer sterk te vereenvoudigen.¹

Gelet op een brede roep uit de praktijk wordt de werkkostenregeling verruimd. Voorgesteld wordt werkkleding met een bedrijfslogo, vakliteratuur en kosten van inschrijving in een beroepsregister buiten de forfaitaire werkkostenregeling te plaatsen. Vergoedingen en verstrekkingen in de vorm van vakliteratuur en kosten van inschrijving in een beroepsregister komen onder een gerichte vrijstelling te vallen. Voor ter beschikking gestelde werkkleding gaat een nihilwaardering gelden. Eigen aan een forfaitaire regeling is dat deze een zekere ruwheid in zich heeft. Daar staat echter een belangrijke vereenvoudigingswinst tegenover. Het invoeren van een tweetal gerichte vrijstellingen staat evenwel op gespannen voet met het streven naar vereenvoudiging. De Afdeling adviseert hier in de toelichting nader aandacht aan te besteden.

3. Werkkostenregeling

Naar aanleiding van het advies van de Afdeling is de toelichting op de verruiming op het punt van werkkleding met een bedrijfslogo, vakliteratuur en kosten van inschrijving in een beroepsregister aangepast.

Onder de werkkostenregeling wordt de terbeschikkingstelling van kleding die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend geschikt is om tijdens het werk te worden gedragen en van kleding die op de werkplek achterblijft, op nihil gewaardeerd. Kleding die ook buiten werktijd gedragen kan worden en die niet achterblijft op de werkplek, wordt echter tegen factuurwaarde of de waarde in het economische verkeer in aanmerking genomen. Deze kleding komt tegen die waarde ten laste van de forfaitaire ruimte indien aanwijzing als eindheffingsbestanddeel plaatsvindt. Onlangs heeft een internetconsultatie plaatsgevonden over de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011 (URLB 2011), waarin belangrijke aanvullende regels van de werkkostenregeling zijn opgenomen. Daarbij is er door een aantal respondenten op gewezen dat veelvuldig overleg met de inspecteur nodig

¹ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, blz. 7 (Fiscale vereenvoudigingswet 2010).

zou zijn om te bepalen in hoeverre sprake is van kleding die niet in de vrije tijd draagbaar is. De huidige regeling voor werkkleding waarin wordt aangehaakt bij de grootte van het bedrijfslogo blijkt in de huidige praktijk een goed afgebakend en daarmee beter werkbaar handvat. Met de voorgestelde regeling om de huidige logovooraarden te behouden kom ik tegemoet aan de genoemde wens van de uitvoeringspraktijk.

Voor wat betreft de vakliteratuur en de inschrijving in een beroepsregister is niet zozeer sprake van een nieuwe gerichte vrijstelling, maar van een beperkte uitbreiding van de gerichte vrijstelling voor studiekosten. Het overbrengen van deze posten van de vrije ruimte naar de gerichte vrijstellingen maakt het zowel mogelijk om zonder belastingheffing te vergoeden als om zonder belastingheffing te verstrekken. Het onderscheid tussen vakliteratuur op de werkplek en thuis (waardering op nihil respectievelijk op factuurwaarde) werd te zeer als een knelpunt ervaren.

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

4. Redactionele kanttekeningen

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

De eerste redactionele opmerking van de Afdeling is niet overgenomen. Bij de genoemde opmerking is geen rekening gehouden met het feit dat artikel 8.15 van de Wet inkomstenbelasting 2001 op grond van de Fiscale vereenvoudigingswet 2010 met ingang van 1 januari 2011 wordt aangepast.

Aan de tweede kanttekening is geen gevolg gegeven, nu de betekenis van de tijdelijke verlenging van de zesmaandstermijn niet eindigt op 1 januari 2012, maar pas nadat de doorverkoop van een in 2011 verkregen woning in de loop van 2012 heeft plaatsgevonden. Om die reden heeft het kabinet er de voorkeur aangegeven om de tijdelijke regeling voor doorverkoop van woningen in het zelfstandig artikel XXV op te nemen. De tijdelijke regeling kent geen vervaldatum, omdat de regeling alleen geldt voor de doorverkoop van woningen die in 2011 voor de eerste keer zijn verkregen en daardoor automatisch op 1 januari 2013 zijn betekenis verliest. Door direct te verwijzen naar artikel 13 van de WBR is buiten twijfel gesteld dat het begrippenkader van de Wet belastingen van rechtsverkeer van overeenkomstige toepassing is.

De overige redactionele opmerkingen zijn overgenomen.

In het wetsvoorstel en de memorie van toelichting zijn twee inhoudelijke wijzigingen aangebracht.

De oorspronkelijk voorgestelde aanscherping van de definitie voor zeer zuinige auto's is niet langer in het wetsvoorstel opgenomen. Bij nader inzien ben ik van mening dat eerst de resultaten moeten worden afgewacht van het in het Belastingplan 2011 aangekondigde onderzoek naar de wijze waarop de stimuleringsmaatregelen in de BPM¹, de MRB² en de bijtelling ook in de toekomst een stimulans kunnen blijven om steeds te kiezen voor de zuinigste auto. De in het Belastingplan 2011 voorgestelde wijzigingen in de BPM en de MRB hebben dan ook uitsluitend betrekking op het stopzetten van de afbouw van de BPM en de daaraan gekoppelde verhoging van de MRB. Dit in relatie tot het door de Tweede Kamer controversieel verklaren van het project Anders Betalen

¹ Belasting op personenauto's en motorrijwiel.

² Motorrijtuigenbelasting.

voor Mobiliteit.

In het oorspronkelijk voorstel was voor 2011 incidenteel € 95 mln. beschikbaar gesteld om de overschrijding van de S&O afdrachtvermindering in 2009 te financieren. Daarnaast was vanaf 2011 € 170 mln. structureel ter beschikking gesteld om verdere toename van het gebruik van de S&O-afdrachtvermindering te dekken. Omdat de € 95 mln. overschrijding in 2009 vanaf 2011 al gedekt wordt door het vanaf dat jaar extra beschikbare structurele budget van € 170 mln. was feitelijk sprake van dubbele dekking van dit deel van de overschrijding. Daarom is in het huidige voorstel beleidsmatig invulling gegeven aan het voor 2011 incidenteel extra beschikbare budget van € 95 mln. voor de WBSO. Hiermee kan een gedeeltelijke voortzetting van het tijdelijke fiscaal stimuleringspakket 2009/2010 worden gefinancierd zodat een meer geleidelijke overgang ontstaat naar het structurele niveau dat voor 2012 is voorzien.

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

De Afdeling advisering van de Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat aan het vorenstaande aandacht zal zijn geschonken.

*De waarnemend vice-president van de Raad van State,
R. J. Hoekstra*

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,
J. C. de Jager

Bijlage bij het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State betreffende no.W06.10 0423/III met redactionele kanttekeningen die de Afdeling in overweging geeft.

- In artikel I, onderdeel G, «artikel 8.15, derde lid, eerste volzin» vervangen door «artikel 8.15, tweede lid».
- De tijdelijke verlenging van de zesmaandstermijn, bedoeld in artikel 13, eerste lid, Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR) is opgenomen als zelfstandig artikel XXV en kent geen vervaldatum. De tijdelijke verlenging opnemen in een apart lid van artikel 13 WBR alsmede voorzien in het vervallen van dit lid na afloop van die tijdelijke periode, teneinde de regelgeving niet te zeer te verbrokkelen en daarnaast buiten twijfel te stellen dat het begrippenkader van de WBR ook geldt voor de regeling van de tijdelijke verlenging.
- In artikel XXVIII, onderdeel B, «In artikel IV» vervangen door «In artikel IX».